

## معيار المراجعة (٦٢٠): استخدام عمل خبير استعان به المراجع

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٦٢٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

## المعيار الدولي للمراجعة (٦٢٠)

### استخدام عمل خبير استعان به المراجع

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

#### الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
٢-١	نطاق هذا المعيار .....
٣	مسؤولية المراجع عن رأي المراجعة .....
٤	تاريخ السريان .....
٥	الأهداف .....
٦	التعريفات .....
	المتطلبات
٧	تحديد الحاجة للاستعانة بأحد خبراء المراجع .....
٨	طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداهها .....
٩	كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته .....
١٠	التوصل إلى فهم لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به المراجع .....
١١	الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المراجع .....
١٣-١٢	تقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المراجع .....
١٥-١٤	الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المراجع في تقرير المراجع .....
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
٣أ-١أ	تعريف الخبير الذي يستعين به المراجع .....
٩أ-٤أ	تحديد الحاجة للاستعانة بأحد خبراء المراجع .....
١٣أ-١٠أ	طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداهها .....
٢٠أ-١٤أ	كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته .....
٢٢أ-٢١أ	التوصل إلى فهم لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به المراجع .....
٣١أ-٢٣أ	الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المراجع .....
٤٠أ-٣٢أ	تقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المراجع .....
٤٢أ-٤١أ	الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المراجع في تقرير المراجع .....
	الملحق: اعتبارات للاتفاق بين المراجع والخبير الخارجي الذي يستعين به

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٦٢٠) "استخدام عمل خبير استعان به المراجع" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

## مقدمة

### نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بعمل فرد أو كيان في مجال خبرة آخر غير المحاسبة أو المراجعة، عندما يُستخدم ذلك العمل لمساعدة المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
٢. لا يتناول هذا المعيار:
  - (أ) المواقف التي يضم فيها فريق الارتباط عضواً، أو يستشير كياناً أو فرداً، له خبرة في مجال معين في المحاسبة أو المراجعة، وهي المواقف التي يتناولها معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)؛<sup>١</sup> أو
  - (ب) استخدام المراجع لعمل فرد أو كيان لديه خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، وتستخدم المنشأة عمل هذا الفرد أو الكيان في ذلك المجال لمساعدتها في إعداد القوائم المالية (الخبير الذي تستعين به الإدارة)، وهو الأمر الذي يتناوله معيار المراجعة (٥٠٠).<sup>٢</sup>

### مسؤولية المراجع عن رأي المراجعة

٣. يتحمل المراجع وحده المسؤولية عن رأي المراجعة الذي يتم إبدائه، ولا يحد من هذه المسؤولية قيام المراجع باستخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم. ومع ذلك، فإذا استنتج المراجع الذي يستخدم عمل أحد خبراءه، بعد اتباعه لهذا المعيار، أن عمل ذلك الخبير يُعد كافياً لأغراض المراجع، يمكن للمراجع قبول نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير في مجال خبرته كأدلة مراجعة مناسبة.

### تاريخ السريان

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

### الأهداف

٥. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:
  - (أ) تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المراجع؛
  - (ب) تحديد ما إذا كان عمل الخبير الذي يستعين به المراجع يعد كافياً لأغراض المراجع، في حالة استخدام ذلك العمل.

### التعريفات

٦. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه:
  - (أ) الخبير الذي يستعين به المراجع: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، ويستخدم المراجع عمله في ذلك المجال لمساعدته في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وذلك الخبير الذي يستعين به المراجع قد يكون خبيراً داخلياً (أي شريكاً أو موظفاً، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في مكتب المراجع أو في مكتب ضمن الشبكة) أو خبيراً خارجياً. (راجع: الفقرات ١١-٣١)
  - (ب) الخبرة: المهارات والمعرفة والتجربة في مجال معين.
  - (ج) الخبير الذي تستعين به الإدارة: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، وتستخدم المنشأة عمله في ذلك المجال لمساعدتها في إعداد القوائم المالية.

<sup>١</sup> معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ١٩٩

<sup>٢</sup> معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"، الفقرات ٤٥١-٥٩٢

<sup>٣</sup> يُقرأ مصطلحا "الشريك" و"المكتب" على أنهما يشيران إلى ما يعادلهما في القطاع العام، عند الاقتضاء.

## المتطلبات

### تحديد الحاجة للاستعانة بأحد خبراء المراجع

٧. إذا كانت الخبرة في مجال آخر غير المحاسبية أو المراجعة ضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب على المراجع أن يحدد ما إذا كان سيستخدم عمل أحد خبرائه. (راجع: الفقرات ٤-٩)

### طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداهها

٨. تختلف طبيعة إجراءات المراجع وتوقيتها ومداهها فيما يتعلق بالمتطلبات الواردة في الفقرات ٩-١٣ من هذا المعيار تبعاً للظروف. وعند تحديد طبيعة تلك الإجراءات وتوقيتها ومداهها، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان أموراً من بينها: (راجع: الفقرة ١٠)

- (أ) طبيعة الأمر الذي يتعلق به عمل ذلك الخبير؛
- (ب) مخاطر التحريف الجوهرية في الأمر الذي يتعلق به عمل ذلك الخبير؛
- (ج) أهمية عمل ذلك الخبير في سياق المراجعة؛
- (د) معرفة المراجع وخبرته بالأعمال السابقة التي نفذها ذلك الخبير؛
- (هـ) ما إذا كان ذلك الخبير يخضع لنظام إدارة الجودة الخاص بمكتب المراجع. (راجع: الفقرات ١١-١٣)

### كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته

٩. يجب على المراجع تقييم ما إذا كان الخبير الذي يستعين به يتمتع بالكفاءة والقدرات والموضوعية اللازمة لأغراض المراجع. وفي حالة استعانة المراجع بأحد الخبراء الخارجيين، يجب أن يتضمن تقييم الموضوعية الاستفسار عن المصالح والعلاقات التي قد تُشكّل تهديداً لموضوعية ذلك الخبير. (راجع: الفقرات ١٤-٢٠)

### التوصل إلى فهم لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به المراجع

١٠. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم كافٍ لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به، وذلك لتمكين المراجع مما يلي: (راجع: الفقرتين ٢١، ٢٢)

- (أ) تحديد طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير لأغراض المراجع؛
- (ب) تقييم مدى كفاية ذلك العمل لأغراض المراجع.

### الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المراجع

١١. يجب على المراجع أن يتفق، كتابةً متى كان ذلك مناسباً، على الأمور الآتية مع الخبير الذي يستعين به: (راجع: الفقرات ٢٣-٢٦)

- (أ) طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرة ٢٧)
- (ب) الأدوار والمسؤوليات المنوطة بكل من المراجع وذلك الخبير؛ (راجع: الفقرتين ٢٨، ٢٩)
- (ج) طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين المراجع وذلك الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيتم تقديمه من قبل ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرة ٣٠)
- (د) ضرورة التزام الخبير الذي يستعين به المراجع بمتطلبات السرية. (راجع: الفقرة ٣١)

### تقييم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المراجع

١٢. يجب على المراجع تقييم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به لتحقيق أغراضه، بما في ذلك ما يلي: (راجع: الفقرة ٣٢)

- (أ) مدى ملاءمة ومعقولية نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير، ومدى اتساقها مع أدلة المراجعة الأخرى؛ (راجع: الفقرتين ٣٣، ٣٤)

(ب) مدى ملاءمة ومعقولية الافتراضات والطرق المهمة التي استخدمها الخبير في ظل الظروف القائمة إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام افتراضات وطرق مهمة؛ (راجع: الفقرات ٣٥٥-٣٧١)

(ج) مدى ملاءمة البيانات المصدرية واكتمالها ودقتها إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام بيانات مصدرية مهمة لعمله. (راجع: الفقرتين ٣٨٨، ٣٩٠)

١٣. إذا حدد المراجع أن عمل الخبير الذي يستعين به غير كافٍ لتحقيق أغراضه، فيجب على المراجع: (راجع: الفقرة ٤٠٠)

(أ) الاتفاق مع ذلك الخبير على طبيعة ومدى العمل الإضافي الذي سيتم تنفيذه من قبل ذلك الخبير؛ أو

(ب) تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة المناسبة للظروف.

#### الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المراجع في تقرير المراجع

١٤. لا يجوز أن يشير المراجع في تقريره الذي يحتوي على رأي غير معدل إلى عمل الخبير الذي استعان به، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح. وإذا كانت الأنظمة أو اللوائح تتطلب تلك الإشارة، فيجب أن يشير المراجع في تقريره إلى أن تلك الإشارة لا تحد من مسؤوليته عن رأيه. (راجع: الفقرة ٤١١)

١٥. إذا أشار المراجع في تقريره إلى عمل خبير استعان به، لأن تلك الإشارة ذات صلة بفهم التعديل على رأي المراجع، فيجب أن يشير المراجع في تقريره إلى أن تلك الإشارة لا تحد من مسؤوليته عن ذلك الرأي. (راجع: الفقرة ٤٢٠)

\*\*\*

#### المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تعريف الخبير الذي يستعين به المراجع (راجع: الفقرة ٦(أ))

١١. قد تتضمن الخبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة الخبرة فيما يتعلق بأمور مثل:

- تقويم الأدوات المالية المعقدة والأراضي والمباني والمعدات والآلات والمجوهرات والأعمال الفنية والأصول غير الملموسة والأصول المستحوذ عليها والالتزامات المحتملة في تجميعات الأعمال والأصول التي ربما تكون قد هبطت قيمتها.
- الحساب الاكتواري للالتزامات المرتبطة بعقود التأمين أو خطط منافع الموظفين.
- تقدير احتياطي النفط والغاز.
- تقويم الالتزامات البيئية وتكاليف تنظيف المواقع.
- تفسير العقود والأنظمة واللوائح.
- تحليل القضايا المعقدة أو غير المعتادة المرتبطة بالالتزام الضريبي.

٢٠. في العديد من الحالات، يكون التمييز بين الخبرة في المحاسبة أو المراجعة والخبرة في مجال آخر واضحاً، حتى عندما يشتمل ذلك على مجال متخصص في المحاسبة أو المراجعة. فعلى سبيل المثال، يُمكن غالباً التمييز بسهولة بين فرد يتمتع بخبرة في تطبيق طرق المحاسبة عن ضريبة الدخل المؤجلة وخبير في النظام الضريبي. فالأول لا يعد خبيراً لأغراض هذا المعيار لأنه يشكل خبرة نظامية. ويمكن كذلك القيام بعمليات تمييز مماثلة في مجالات أخرى، على سبيل المثال، التمييز بين الخبرة في طرق المحاسبة عن الأدوات المالية، والخبرة في وضع النماذج المعقدة لغرض تقويم الأدوات المالية. ولكن في بعض الحالات، خاصةً تلك التي تنطوي على مجال ناشئ من مجالات الخبرة في المحاسبة أو المراجعة، يكون التمييز بين مجالات المحاسبة أو المراجعة المتخصصة والخبرة في مجال آخر أمراً خاضعاً للحكم المهني. وقد تساعد القواعد والمعايير المهنية المنطبقة فيما يتعلق بمتطلبات التعليم والكفاءة للمحاسبين والمراجعين في ممارسة ذلك الحكم.<sup>٤</sup>

<sup>٤</sup> على سبيل المثال، قد يكون المعيار الدولي للتعليم (٨) "متطلبات الكفاءة للمشتغلين بمهنة المراجعة" مفيداً.

٣١. من الضروري تطبيق الحكم المبني عند النظر في طريقة تأثر هذا المعيار بحقيقة أن الخبير الذي يستعين به المراجع إما أن يكون فرداً أو كياناً. فعلى سبيل المثال، عند تقييم كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته، فقد يكون هذا الخبير كياناً استعان به المراجع في وقت سابق، لكن الخبير الفرد الذي قام الكيان بتعيينه للارتباط المعني لا يوجد لدى المراجع سابق تجربة معه؛ أو العكس، أي قد يكون المراجع على دراية بعمل أحد الخبراء الأفراد، وليس بالكيان الذي التحق به ذلك الخبير. وفي كلتا الحالتين، قد تكون الصفات الشخصية للفرد والصفات الإدارية للكيان (مثل نظم رقابة الجودة التي يطبقها الكيان) ذات صلة بتقييم المراجع.

تحديد الحاجة للاستعانة بأحد خبراء المراجع (راجع: الفقرة ٧)

٤٤. قد تستدعي الحاجة الاستعانة بأحد خبراء المراجع في واحد أو أكثر مما يلي:

- التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة.
- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها.
- تحديد وتطبيق الاستجابات العامة للمخاطر المقيّمة على مستوى القوائم المالية.
- تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية استجابةً للمخاطر المقيّمة على مستوى الإقرارات، تشتمل على اختبارات أدوات الرقابة أو الإجراءات الأساس.
- تقييم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها عند تكوين رأي في القوائم المالية.

٥٥. قد تزيد مخاطر التحريف الجوهرية عندما تكون الإدارة بحاجة إلى خبرة في مجال آخر غير المحاسبة لإعداد القوائم المالية، على سبيل المثال، لأن ذلك قد يكون مؤشراً على وجود بعض التعقيد، أو لأن الإدارة قد لا تكون لديها معرفة بمجال الخبرة. وفي حالة عدم امتلاك الإدارة للخبرة اللازمة عند إعداد القوائم المالية، فقد يتم الاستعانة بأحد خبراء الإدارة لمواجهة تلك المخاطر. وقد تخفف أيضاً أدوات الرقابة ذات الصلة، بما في ذلك أدوات الرقابة التي تتعلق بعمل الخبير الذي تستعين به الإدارة، إن وجدت، من مخاطر التحريف الجوهرية.

٦٦. إذا اشتمل إعداد القوائم المالية على استخدام خبرة في مجال آخر غير المحاسبة، فإن المراجع الذي يُتقن المحاسبة والمراجعة قد لا يحظى بالخبرة اللازمة لمراجعة تلك القوائم المالية. ويتعين على الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من أن فريق الارتباط، وأي خبراء يستعين بهم المراجع وليسوا جزءاً من فريق الارتباط، يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ ارتباط المراجعة. كما إن المراجع مطالب بالتحقق من طبيعة وتوقيت ومدى الموارد اللازمة لتنفيذ الارتباط<sup>٦</sup> ويستعين المراجع في الوفاء بهذه المتطلبات بتحديد ما إذا كان سيقوم باستخدام عمل أحد خبراءه، وإن حدث ذلك، فمتى سيتم هذا الاستخدام وإلى أي مدى. ومع التقدم في المراجعة، أو مع تغير الظروف، قد يحتاج المراجع إلى إعادة النظر في القرارات التي اتخذها سابقاً بشأن استخدام عمل أحد خبراءه.

٧٧. قد يكون المراجع الذي ليس بخبير في مجال ذي صلة بخلاف المحاسبة أو المراجعة قادراً رغم ذلك على التوصل إلى فهم كافٍ لذلك المجال من أجل تنفيذ المراجعة دون الحاجة إلى الاستعانة بأحد الخبراء. وقد يتم التوصل إلى هذا الفهم من خلال، على سبيل المثال:

- الخبرة في مراجعة المنشآت التي تتطلب مثل هذه الخبرة في إعداد قوائمها المالية.
- التعليم أو التطوير المبني في المجال ذي الصلة. وقد يتضمن هذا الالتحاق بدورات رسمية، أو إجراء نقاش مع أفراد لديهم خبرة في المجال ذي الصلة لغرض تعزيز قدرة المراجع على التعامل مع الأمور في ذلك المجال. ويختلف هذا النقاش عن التشاور مع خبير المراجع فيما يتعلق بمجموعة محددة من الظروف التي واجهها المراجع في الارتباط، والذي يتم خلاله تزويد ذلك الخبير بجميع الحقائق ذات الصلة التي تمكنه من تقديم مشورة مدروسة بشأن أمر معين<sup>٧</sup>.
- إجراء نقاش مع المراجعين الذين نفذوا ارتباطات مماثلة.

٨٨. في حالات أخرى، قد يحدد المراجع أنه من الضروري، أو قد يختار، الاستعانة بأحد خبراءه لمساعدته في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وقد تشمل الاعتبارات عند تحديد ما إذا كان سيتم الاستعانة بأحد الخبراء:

<sup>٥</sup> معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ٢٥-٢٨

<sup>٦</sup> معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٨(هـ)

<sup>٧</sup> معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ٩٩١-١٠٢١

- ما إذا كانت الإدارة قد استعانت بأحد الخبراء في إعداد القوائم المالية (انظر الفقرة ٩أ).
  - طبيعة الأمر ومدى أهميته، بما في ذلك مدى تعقده.
  - مخاطر التحريف الجوهرى في هذا الأمر.
  - الطبيعة المتوقعة لإجراءات الاستجابة للمخاطر التي تم التعرف عليها، بما في ذلك معرفة المراجع وخبرته بعمل الخبراء فيما يتعلق بتلك الأمور؛ ومدى توفر مصادر بديلة لأدلة المراجعة.
- ٩أ. عندما تكون الإدارة قد استعانت بأحد الخبراء في إعداد القوائم المالية، فإن قرار المراجع بشأن ما إذا كان سيستعين بأحد الخبراء قد يتأثر أيضاً بعوامل مثل ما يلي:
- طبيعة عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة ونطاق هذا العمل وأهدافه.
  - ما إذا كان الخبير الذي استعانت به الإدارة مُوظفاً من قبل المنشأة، أم إنه طرف تعاقدت معه المنشأة لتقديم خدمات ذات صلة.
  - مدى قدرة الإدارة على ممارسة الرقابة على عمل خبيرها أو قدرتها على التأثير فيه.
  - كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته.
  - ما إذا كان الخبير الذي استعانت به الإدارة يخضع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى.
  - أية أدوات رقابة مطبقة داخل المنشأة على عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة.
- ويحتوي معيار المراجعة (٥٠٠)<sup>٨</sup> على متطلبات وإرشادات بشأن تأثير كفاءة الخبراء الذين تستعين بهم الإدارة، وقدراتهم وموضوعيتهم، على إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة.

#### طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداهها (راجع: الفقرة ٨)

- ١٠أ. تختلف طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداهها فيما يتعلق بالمتطلبات الواردة في الفقرات ٩-١٣ من هذا المعيار تبعاً للظروف. فعلى سبيل المثال، قد توجي العوامل الآتية بالحاجة إلى تنفيذ إجراءات مختلفة أو إجراءات أكثر شمولاً مما يمكن أن تكون عليه في ظروف أخرى:
- عندما يتعلق عمل الخبير الذي يستعين به المراجع بأمر مهم ينطوي على أحكام غير موضوعية ومعقدة.
  - في حالة عدم استخدام المراجع لعمل الخبير من قبل، وعدم توفر معرفة سابقة لديه بشأن كفاءة ذلك الخبير وقدراته وموضوعيته.
  - عندما ينفذ الخبير الذي يستعين به المراجع إجراءات تعد جزءاً لا يتجزأ من المراجعة، ولا يقتصر الأمر على مجرد استشارته لتقديم مشورة بشأن أمر بعينه.
  - عندما يكون الخبير خبيراً خارجياً للمراجع، وبالتالي لا يكون خاضعاً لنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.

#### نظام إدارة الجودة الخاص بمكتب المراجع (راجع: الفقرة ٨هـ)

- ١١أ. قد يكون الخبير الداخلي الذي يستعين به المراجع أحد الشركاء أو الموظفين (أي عاملاً)، بمن فهم الموظفين المؤقتين، في مكتب المراجع، وبالتالي يكون خاضعاً لنظام إدارة الجودة في ذلك المكتب وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)<sup>٩</sup> أو خاضعاً لمتطلبات وطنية مساوية على الأقل لمتطلبات ذلك المعيار.<sup>١٠</sup> وقد يكون أيضاً الخبير الداخلي الذي يستعين به المراجع أحد الشركاء أو الموظفين، بمن فهم الموظفين المؤقتين، في مكتب ضمن الشبكة، مما يجعله خاضعاً لسياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بمتطلبات الشبكة وخدماتها وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١). وفي بعض الحالات، قد يكون الخبير الداخلي الذي يستعين به المراجع من مكتب ضمن الشبكة خاضعاً لنفس سياسات أو إجراءات إدارة الجودة التي يخضع لها مكتب المراجع، نظراً لكونهما جزءاً من نفس الشبكة.

<sup>٨</sup> معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة ٨

<sup>٩</sup> معيار إدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، الفقرة ١٦(ث)

<sup>١٠</sup> معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٣

١٢١. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) أن يتناول المكتب استخدام الموارد التي يتم الحصول عليها من مقدم خدمة، ويشمل ذلك الاستعانة بالخبراء الخارجيين.<sup>١١</sup> ولا يعد الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع عضواً في فريق الارتباط، وقد لا يكون خاضعاً لسياسات أو إجراءات المكتب بموجب نظامه الخاص بإدارة الجودة.<sup>١٢</sup> وعلاوة على ذلك، قد تشمل سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة على سياسات أو إجراءات تنطبق على الخبير الخارجي.<sup>١٣</sup> وفي بعض الحالات، قد تتطلب المتطلبات المسلكية ذات الصلة أو الأنظمة أو اللوائح:

- معاملة الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع كعضو في فريق الارتباط (أي إن الخبير الخارجي قد يخضع للمتطلبات المسلكية ذات الصلة بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال)؛ أو
- خضوع الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع لمتطلبات مهنية أخرى.

١٣١. وفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، فإن إدارة الجودة على مستوى الارتباطات يدعمها نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب وتسترشد بالطبيعة والظروف الخاصة بارتباط المراجعة قيد التنفيذ.<sup>١٤</sup> وعلى سبيل المثال، قد يستطيع المراجع الاعتماد على سياسات أو إجراءات المكتب ذات الصلة المتعلقة بما يلي:

- الكفاءات والقدرات، من خلال برامج التوظيف والتدريب.
- الموضوعية. يخضع الخبراء الداخليون الذين يستعين بهم المراجع للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال.
- تقويم المراجع مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به. على سبيل المثال، قد توفر برامج التدريب الخاصة بالمكتب للخبراء الداخليين الذين يستعين بهم المراجع فهماً مناسباً للعلاقة المتبادلة بين خبراتهم وآلية المراجعة. وقد يؤثر الاعتماد على مثل هذا التدريب على طبيعة إجراءات المراجع، وتوقيتها ومداهما، الرامية إلى تقويم مدى كفاية عمل الخبير.
- التقيد بالمتطلبات التنظيمية والنظامية، من خلال آليات المتابعة.
- الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المراجع.

ويوضح معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند تحديد ما إذا كان سيعتمد على سياسات أو إجراءات المكتب.<sup>١٥</sup> ولا يحد الاعتماد على سياسات أو إجراءات المكتب من مسؤولية المراجع عن الوفاء بمتطلبات هذا المعيار.

كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته (راجع: الفقرة ٩)

١٤١. تُعد كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته عوامل تؤثر بشكل كبير على ما إذا كان عمل الخبير سيكون كافياً لأغراض المراجع. وتتعلق الكفاءة بطبيعة ومستوى خبرة الخبير الذي يستعين به المراجع. وتتعلق القدرة بمقدرة الخبير الذي يستعين به المراجع على ممارسة تلك الكفاءة في ظل ظروف الارتباط. وقد تشمل العوامل التي تؤثر على القدرة، على سبيل المثال، الموقع الجغرافي وتوفر الوقت والموارد. وتتعلق الموضوعية بالتأثيرات المحتملة للتحيز أو تضارب المصالح أو تأثير الآخرين على الاجتهاد المهني أو العملي للخبير الذي يستعين به المراجع.

١٥١. يمكن استقاء المعلومات المتعلقة بكفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته من مصادر متنوعة مثل:

- التجربة الشخصية مع العمل السابق لذلك الخبير.
- المناقشات مع ذلك الخبير.
- المناقشات مع المراجعين الآخرين أو غيرهم ممن هم على دراية بعمل ذلك الخبير.

<sup>١١</sup> معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٣٢

<sup>١٢</sup> معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١٦ (و)

<sup>١٣</sup> معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٢٩ (ب)

<sup>١٤</sup> معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٤

<sup>١٥</sup> معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرتان ٤ (ب) و ١٠

- المعرفة بمؤهلات ذلك الخبير وعضويته في الهيئات المهنية أو اتحادات الصناعة وترخيصه لمزاولة المهنة أو أشكال الاعتماد الخارجي الأخرى.
  - الأوراق أو الكتب المنشورة التي كتبها ذلك الخبير.
  - نظام إدارة الجودة الخاص بمكتب المراجع (انظر الفقرات ١١١-١٣٠).
١٦٠. تشمل الأمور ذات الصلة بتقويم كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته ما إذا كان عمل الخبير يخضع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى، على سبيل المثال، المعايير الأخلاقية والمتطلبات الأخرى لعضوية هيئة مهنية أو اتحاد صناعي أو معايير الاعتماد الخاصة بهيئة الترخيص أو المتطلبات التي تفرضها الأنظمة أو اللوائح.
١٧٠. من بين الأمور الأخرى التي قد تكون ذات صلة ما يلي:
- ملاءمة كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع للأمر الذي سيتم استخدامه عمله فيه، بما في ذلك أي مجالات تخصص ضمن مجال خبرة ذلك الخبير. فعلى سبيل المثال، قد يتخصص خبير اكتواري في التأمين على الممتلكات والتأمين ضد الحوادث، ولكنه يملك خبرة محدودة فيما يتعلق بالعمليات الحسابية الخاصة بمعاشات التقاعد.
  - كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع فيما يتعلق بمتطلبات المحاسبة والمراجعة ذات الصلة، على سبيل المثال، المعرفة بالافتراضات والطرق، بما في ذلك النماذج عند الاقتضاء، التي تتسق مع إطار التقرير المالي المنطبق.
  - ما إذا كانت هناك أحداث غير متوقعة أو تغيرات في الظروف أو أدلة مراجعة تم الحصول عليها من إجراءات المراجعة، تشير إلى أنه قد يكون من الضروري إعادة النظر في التقويم المبدئي لكفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته خلال التقدم في المراجعة.
١٨٠. توجد مجموعة كبيرة من الظروف التي قد تهدد الموضوعية، على سبيل المثال، تهديدات المصلحة الشخصية وتهديدات موالة العميل وتهديدات الألفة مع العميل وتهديدات الفحص الذاتي وتهديدات الترهيب. وقد يتم مواجهة تلك التهديدات عن طريق القضاء على الظروف التي تنشأ عنها التهديدات أو عن طريق تطبيق تدابير وقائية لتخفيض التهديدات إلى مستوى يمكن قبوله. وقد توجد أيضاً تدابير وقائية خاصة بارتباط بالمراجعة.
١٩٠. قد يعتمد تقويم ما إذا كانت التهديدات التي تمس الموضوعية هي بمستوى يمكن قبوله، على دور الخبير الذي يستعين به المراجع ومدى أهمية عمله في سياق المراجعة. وفي بعض الظروف، قد لا يمكن القضاء على الظروف التي تنشأ عنها التهديدات أو قد لا يمكن تطبيق تدابير وقائية لتخفيض التهديدات إلى مستوى يمكن قبوله، ومثال ذلك، إذا كان الخبير المقترح الذي سيستعين به المراجع فرداً أدى دوراً مهماً في إعداد المعلومات التي تتم مراجعتها، أي إذا كان الخبير الذي يستعين به المراجع هو الخبير الذي تستعين به الإدارة.
٢٠٠. عند تقويم موضوعية الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع، قد يكون من الملائم:
- (أ) الاستفسار من المنشأة عن أي مصالح أو علاقات معروفة تجمع بينها وبين الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع، وقد تؤثر على موضوعية ذلك الخبير.
- (ب) مناقشة ذلك الخبير في أي تدابير وقائية منطبقة، بما في ذلك المتطلبات المهنية المنطبقة على ذلك الخبير، وتقويم ما إذا كانت التدابير الوقائية كافية لتخفيض التهديدات إلى مستوى يمكن قبوله. وتتضمن المصالح والعلاقات التي قد يكون من الملائم مناقشتها مع الخبير الذي يستعين به المراجع ما يلي:
- المصالح المالية.
  - علاقات العمل والعلاقات الشخصية.
  - قيام الخبير بتقديم خدمات أخرى، بما في ذلك الخدمات التي يقدمها الكيان في حالة كون الخبير الخارجي كياناً.
- في بعض الحالات، قد يكون من المناسب أيضاً للمراجع أن يحصل على إفادة مكتوبة من خبيره الخارجي بشأن أية مصالح أو علاقات مع المنشأة يكون ذلك الخبير على علم بها.

التوصل إلى فهم لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به المراجع (راجع: الفقرة ١٠)

٢١أ. قد يتوصل المراجع إلى فهم لمجال خبرة خبيره من خلال الوسائل الموضحة في الفقرة ٧، أو من خلال النقاش مع ذلك الخبير.

٢٢أ. من بين الجوانب الخاصة بمجال الخبير الذي يستعين به المراجع والتي تُعد ذات الصلة بفهم المراجع ما يلي:

- ما إذا كان مجال ذلك الخبير يشتمل على مجالات تخصص ذات صلة بالمراجعة (انظر الفقرة ١٧أ).
- ما إذا كانت هناك أي معايير مهنية أو غيرها ومتطلبات نظامية أو تنظيمية منطبقة.
- طبيعة الافتراضات والطرق، بما في ذلك عند الانطباق النماذج، التي يستخدمها الخبير الذي يستعين به المراجع وما إذا كانت متعارفاً عليها في مجال ذلك الخبير ومناسبة لأغراض التقرير المالي.
- طبيعة البيانات أو المعلومات الداخلية والخارجية التي يستخدمها الخبير الذي يستعين به المراجع.

الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المراجع (راجع: الفقرة ١١)

٢٣أ. قد تختلف طبيعة عمل الخبير الذي يستعين به المراجع ونطاق هذا العمل وأهدافه بشكل ملحوظ تبعاً للظروف، شأنه شأن الأدوار والمسؤوليات المنوطة بكل من المراجع وخبيره وطبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين المراجع وخبيره. ولذلك يتطلب الأمر الاتفاق على هذه الأمور بين المراجع وخبيره بغض النظر عما إذا كان الخبير خبيراً خارجياً أم داخلياً.

٢٤أ. قد تؤثر الأمور الواردة في الفقرة ٨ على مستوى تفصيل الاتفاق بين المراجع وخبيره ومدى رسمية هذا الاتفاق، بما في ذلك ما إذا كان من المناسب أن يكون الاتفاق مكتوباً. وعلى سبيل المثال، قد توجي العوامل الآتية بالحاجة لإبرام اتفاق أكثر تفصيلاً مما يمكن أن يكون عليه في ظروف أخرى، أو بالحاجة لوضع الاتفاق في شكل مكتوب:

- حصول الخبير الذي يستعين به المراجع على الحق في الوصول إلى معلومات المنشأة الحساسة أو السرية.
- اختلاف الأدوار أو المسؤوليات المنوطة بالمراجع وخبيره عن تلك المتوقعة في العادة.
- انطباق متطلبات نظامية أو تنظيمية لأكثر من دولة.
- التعقيد الكبير في الأمر الذي يتعلق به عمل الخبير الذي يستعين به المراجع.
- عدم قيام المراجع باستخدام عمل ذلك الخبير من قبل.
- اتساع مدى عمل الخبير الذي يستعين به المراجع، وارتفاع أهميته في سياق المراجعة.

٢٥أ. يكون الاتفاق بين المراجع وخبيره الخارجي في شكل خطاب ارتباط في الغالب. ويشتمل الملحق على قائمة بالأمور التي قد يأخذ المراجع في الحسبان إدراجها في خطاب الارتباط، أو في أي شكل آخر من أشكال الاتفاق مع الخبير الخارجي الذي يستعين به.

٢٦أ. عندما لا يوجد اتفاق مكتوب بين المراجع وخبيره، فإن الأدلة على الاتفاق قد تكون مُتضمنة، على سبيل المثال، فيما يلي:

- مذكرة التخطيط، أو ما يتعلق بها من أوراق عمل مثل برنامج المراجعة.
- سياسات أو إجراءات نظام إدارة الجودة الخاص بمكتب المراجع. وفي حالة الخبير الداخلي الذي يستعين به المراجع، فإن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب قد يشتمل على سياسات أو إجراءات تتعلق بعمل الخبير. ويعتمد مدى التوثيق في أوراق عمل المراجع على طبيعة تلك السياسات أو الإجراءات. وعلى سبيل المثال، قد لا يكون هناك أي توثيق مطلوب في أوراق عمل المراجع إذا كان لدى مكتب المراجع بروتوكولات مفصلة تغطي الظروف التي يُستخدم فيها عمل مثل هذا الخبير.

طبيعة العمل ونطاقه وأهدافه (راجع: الفقرة ١١(أ))

٢٧أ. غالباً ما يكون من الملائم عند الاتفاق على طبيعة ونطاق وأهداف عمل الخبير الذي يستعين به المراجع إجراء نقاش يتضمن أي معايير أداء فنية ذات صلة، أو أي متطلبات مهنية أو صناعية أخرى، من المقرر أن يتبعها الخبير.

الأدوار والمسؤوليات الخاصة (راجع: الفقرة ١١ (ب))

٢٨٨. قد يتضمن الاتفاق على أدوار ومسؤوليات كل من المراجع وخبيره ما يلي:

- ما إذا كان المراجع أو خبيره سينفذان اختباراً مفصلاً للبيانات المصدرية.
- الموافقة على مناقشة المراجع لنتائج أو استنتاجات الخبير مع المنشأة وغيرها، وتضمين تفاصيل نتائج الخبير أو استنتاجاته في أساس الرأي المعدل في تقرير المراجع، عند الضرورة (انظر الفقرة ٤٢٠).
- أي اتفاق على إعلام الخبير الذي يستعين به المراجع باستنتاجات المراجع المتعلقة بعمل ذلك الخبير.

أوراق العمل

٢٩٨. قد يتضمن الاتفاق على أدوار ومسؤوليات كل من المراجع وخبيره اتفاقاً أيضاً بشأن الوصول إلى أوراق العمل الخاصة بكل منهما والاحتفاظ بها. وعندما يكون الخبير الذي يستعين به المراجع عضواً في فريق الارتباط، فإن أوراق عمل ذلك الخبير تشكل جزءاً من توثيق أعمال المراجعة. ومع مراعاة وجود أي اتفاق على خلاف ذلك، فإن أوراق عمل الخبراء الخارجيين الذين يستعين بهم المراجع تكون خاصة بهم ولا تشكل جزءاً من توثيق أعمال المراجعة.

الاتصالات (راجع: الفقرة ١١ (ج))

٣٠٨. يُسهّل الاتصال المتبادل الفعال تحقيق التكامل السليم بين طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الخبير الذي يستعين به المراجع وبين الأعمال الأخرى في المراجعة، والتعديل المناسب لأهداف الخبير خلال سير المراجعة. فعلى سبيل المثال، عندما يتعلق عمل الخبير الذي يستعين به المراجع باستنتاجات المراجع بشأن خطر مهم، فقد يكون من المناسب تقديم تقرير رسمي مكتوب في ختام عمل الخبير وأيضاً تقارير شفوية أثناء التقدم في العمل. ومما يساعد على إجراء اتصال فعال وفي الوقت المناسب، خاصةً في الارتباطات الكبيرة، تحديد شركاء أو موظفين بعينهم للتواصل مع الخبير، وتحديد إجراءات للاتصال بين ذلك الخبير والمنشأة.

السرية (راجع: الفقرة ١١ (د))

٣١٨. من الضروري أن تنطبق أيضاً على الخبير الذي يستعين به المراجع أحكام السرية المنصوص عليها في المتطلبات المسلكية ذات الصلة المنطبقة على المراجع. وقد يتم فرض متطلبات إضافية بموجب نظام أو لائحة. وربما تكون المنشأة قد طلبت أيضاً أن يتم الاتفاق على أحكام معينة تتعلق بالسرية مع الخبراء الخارجيين الذي يستعين بهم المراجع.

تقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المراجع (راجع: الفقرة ١٢)

٣٢٨. يؤثر تقويم المراجع لمدى كفاءة خبيره وقدراته وموضوعيته، ومدى إلمام المراجع بمجال خبرة خبيره وطبيعة العمل الذي ينفذه، على طبيعة إجراءات المراجعة، وتوقيتها ومداهما، الرامية إلى تقويم مدى كفاية عمل ذلك الخبير لأغراض المراجع.

نتائج واستنتاجات الخبير الذي يستعين به المراجع (راجع: الفقرة ١٢ (أ))

٣٣٨. قد تتضمن الإجراءات الخاصة بتقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المراجع لأغراض المراجع ما يلي:

- الاستفسارات من الخبير الذي يستعين به المراجع.
- فحص أوراق عمل الخبير وتقاريره.
- الإجراءات المؤيِّدة، مثل:
  - ملاحظة عمل الخبير؛
  - فحص البيانات المنشورة، مثل التقارير الإحصائية الصادرة من مصادر معتمدة ذات سمعة طيبة؛
  - المصادقة على الأمور ذات الصلة من أطراف خارجية؛
  - تنفيذ إجراءات تحليلية مفصلة؛

○ إعادة تنفيذ العمليات الحسابية.

• النقاش مع خبير آخر له خبرة ذات صلة، على سبيل المثال، عندما تكون نتائج أو استنتاجات الخبير الذي يستعين به المراجع غير متسقة مع أدلة المراجعة الأخرى.

• مناقشة تقرير الخبير الذي يستعين به المراجع مع الإدارة.

٣٤أ. قد تتضمن العوامل ذات الصلة عند تقويم مدى ملاءمة ومعقولية نتائج الخبير الذي يستعين به المراجع أو استنتاجاته، سواءً كانت في شكل تقرير أو أي شكل آخر، ما إذا كانت:

- معروضة بطريقة تتسق مع أي معايير لمهنة أو صناعة الخبير الذي يستعين به المراجع؛
- مُعبّر عنها بوضوح، بما في ذلك الإشارة إلى الأهداف المتفق عليها مع المراجع، ونطاق العمل المُنفذ والمعايير المنطبقة؛
- تستند إلى فترة مناسبة وتأخذ في الحسبان الأحداث اللاحقة، عند الاقتضاء؛
- خاضعة لأي تحفظ أو حد أو قيد على الاستخدام، وإذا كان الحال كذلك، فما يترتب على ذلك من آثار على المراجع؛
- تستند إلى مراعاة مناسبة للأخطاء أو الانحرافات التي يواجهها الخبير.

الافتراضات والطرق والبيانات المصدرية

الافتراضات والطرق (راجع: الفقرة ١٢ (ب))

٣٥أ. عندما يتمثل عمل الخبير الذي يستعين به المراجع في تقويم الافتراضات والطرق الأساسية، بما في ذلك عند الانطباق للنماذج، التي تستخدمها الإدارة في وضع تقدير محاسبي، فمن المرجح أن تكون إجراءات المراجع موجهة بشكل أساسي إلى تقويم ما إذا كان الخبير قد فحص تلك الافتراضات والطرق بشكل كافٍ. وعندما يتمثل عمل الخبير الذي يستعين به المراجع في التوصل إلى المبلغ المحدد المقدر من المراجع، أو مدى المبالغ المقدر من المراجع لغرض المقارنة مع المبلغ المحدد المقدر من الإدارة، فقد تكون إجراءات المراجع موجهة بشكل أساسي إلى تقويم الافتراضات والطرق، بما في ذلك عند الانطباق للنماذج، التي استخدمها الخبير الذي استعان به المراجع.

٣٦أ. يناقش معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث) الافتراضات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة في وضع التقديرات المحاسبية، بما في ذلك الاستخدام في بعض الحالات للنماذج عالية التخصص التي طورها المنشأة. وبالرغم من النص على ذلك النقاش في سياق حصول المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بافتراضات الإدارة وطرقها، فإنه قد يساعد المراجع أيضاً عند تقويم افتراضات خبيره وطرقه.

٣٧أ. عندما يشتمل عمل الخبير الذي يستعين به المراجع على استخدام افتراضات وطرق مهمة، فإن العوامل ذات الصلة بتقويم المراجع لتلك الافتراضات والطرق تتضمن ما إذا كانت تلك الافتراضات والطرق:

- متعارفاً عليها في مجال الخبير؛
- تتسق مع متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق؛
- تعتمد على استخدام نماذج متخصصة؛
- تتسق مع افتراضات وطرق الإدارة، وفي حالة عدم اتساقها، فإن المراجع يأخذ في حسبان سبب الاختلافات وتأثيراتها.

البيانات المصدرية التي استخدمها الخبير الذي يستعين به المراجع (راجع: الفقرة ١٢ (ج))

٣٨أ. عندما ينطوي عمل الخبير الذي يستعين به المراجع على استخدام بيانات مصدرية مهمة لعمل ذلك الخبير، فقد يتم استخدام إجراءات مثل ما يلي لاختبار تلك البيانات:

- التحقق من مصدر البيانات، بما في ذلك التوصل إلى فهم، وعند الانطباق إجراء اختبار، لأدوات الرقابة الداخلية المطبقة على

البيانات، ونقلها إلى الخبير، عند الاقتضاء.

• فحص البيانات للتحقق من مدى اكتمالها واتساقها الداخلي.

٣٩أ. في العديد من الحالات، قد يقوم المراجع باختبار البيانات المصدرية. ومع ذلك، ففي حالات أخرى، عندما تكون طبيعة البيانات المصدرية المستخدمة من قبل الخبير الذي يستعين به المراجع ذات تقنية عالية فيما يتعلق بمجال خبرته، فقد يقوم ذلك الخبير باختبار البيانات المصدرية. وفي حالة قيام الخبير الذي يستعين به المراجع باختبار البيانات المصدرية، فقد يكون استفسار المراجع من ذلك الخبير، أو الإشراف على اختبارات الخبير أو فحصها، طريقة مناسبة لقيام المراجع بتقييم مدى ملاءمة هذه البيانات واكتمالها ودقتها.

عدم كفاية العمل (راجع: الفقرة ١٣)

٤٠أ. إذا استنتج المراجع أن عمل الخبير الذي يستعين به غير كافٍ لتحقيق أغراضه، ولم يستطع المراجع حل الأمر من خلال إجراءات المراجعة الزائدة التي تتطلبها الفقرة ١٣، والتي قد تنطوي على تنفيذ أعمال أخرى من قبل كل من الخبير والمراجع، أو قد تتضمن توظيف أو التعاقد مع خبير آخر، فقد يكون من الضروري إبداء رأي معدل في تقرير المراجع وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٥) لأن المراجع لم يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.<sup>١٧</sup>

الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المراجع في تقرير المراجع (راجع: الفقرتين ١٤، ١٥)

٤١أ. في بعض الحالات، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح الإشارة إلى عمل الخبير الذي استعان به المراجع، على سبيل المثال، لأغراض الشفافية في القطاع العام.

٤٢أ. في بعض الظروف، قد يكون من المناسب الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المراجع في تقرير المراجع الذي يحتوي على رأي معدل، لتوضيح طبيعة التعديل. وفي تلك الظروف، قد يحتاج المراجع إلى الحصول على إذن من خبيره قبل القيام بمثل هذه الإشارة.

<sup>١٧</sup> معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ٦(ب)

## الملحق

(راجع: الفقرة ٢٥١)

### اعتبارات للاتفاق بين المراجع والخبير الخارجي الذي يستعين به

يحتوي هذا الملحق على قائمة بالأمر التي قد يأخذ المراجع في حسبانها إدراجها في أي اتفاق مع الخبير الخارجي الذي يستعين به. وهذه القائمة توضيحية وليست شاملة؛ والمقصود منها أن تكون بمثابة دليل إرشادي يمكن استخدامه في ظل الاعتبارات الموضحة في هذا المعيار. ويعتمد تحديد ما إذا كانت أمور معينة سيتم تضمينها في الاتفاق على ظروف الارتباط. وقد تفيد هذه القائمة أيضاً عند النظر في الأمور التي سيتم تضمينها في أي اتفاق مع الخبير الداخلي الذي يستعين به المراجع.

### طبيعة ونطاق وأهداف عمل الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع

- طبيعة ونطاق الإجراءات التي سينفذها الخبير الخارجي.
- أهداف عمل الخبير الخارجي في سياق اعتبارات الأهمية النسبية والخطر بخصوص الأمر الذي يتعلق به عمل الخبير الخارجي، وعند الانطباق، إطار التقرير المالي المنطبق.
- أي معايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى ذات صلة سوف يتبعها الخبير الخارجي.
- الافتراضات والطرق، بما في ذلك عند الانطباق النماذج، التي سوف يستخدمها الخبير الخارجي، وصلاحياتها.
- تاريخ السريان، أو بحسب الحال فترة الاختبار، لموضوع عمل الخبير الخارجي، والمتطلبات المتعلقة بالأحداث اللاحقة.

### أدوار ومسؤوليات كل من المراجع والخبير الخارجي الذي يستعين به

- معايير المراجعة والمحاسبة ذات الصلة، والمتطلبات التنظيمية أو النظامية ذات الصلة.
- موافقة الخبير الخارجي على الاستخدام المقصود لتقريره من قبل المراجع، بما في ذلك أية إشارة إليه أو إفصاح عنه للأخريين، على سبيل المثال، الإشارة إليه في أساس الرأي المعدل في تقرير المراجع عند الضرورة، أو الإفصاح عنه للإدارة أو للجنة المراجعة.
- طبيعة ومدى فحص المراجع لعمل الخبير الخارجي.
- ما إذا كان المراجع أو الخبير الخارجي سيختبر البيانات المصدرية.
- وصول الخبير الخارجي إلى سجلات المنشأة وملفاتها والموظفين والخبراء الذين تتعاقد معهم المنشأة.
- إجراءات الاتصال بين الخبير الخارجي والمنشأة.
- وصول المراجع وخبيره الخارجي إلى أوراق عمل كل منهما.
- ملكية أوراق العمل والرقابة عليها أثناء الارتباط وبعده، بما في ذلك أي متطلبات للاحتفاظ بالملفات.
- مسؤولية الخبير الخارجي عن تنفيذ العمل بالمهارة والعناية الواجبة.
- كفاءة الخبير الخارجي وقدرته على تنفيذ العمل.
- توقع أن الخبير الخارجي سوف يستخدم كل المعرفة المتاحة لديه والتي تعد ذات صلة بالمراجعة، أو إذا لم يكن الأمر كذلك، فإنه سيقوم بإعلام المراجع.
- أي قيد على إقامة رابط بين الخبير الخارجي وتقرير المراجع.
- أي اتفاق لإعلام الخبير الخارجي باستنتاجات المراجع المتعلقة بعمل ذلك الخبير.

## الاتصالات والتقارير

- طرق الاتصالات وتكرارها، بما في ذلك:
  - الكيفية التي سيتم بها التقرير عن نتائج أو استنتاجات الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع (على سبيل المثال، عن طريق تقرير مكتوب أو تقرير شفوي أو مساهمات مستمرة تقدم لفريق الارتباط).
  - تحديد أشخاص يعينهم ضمن فريق الارتباط، ليقوموا بالتواصل مع الخبير الخارجي.
- موعد انتهاء الخبير الخارجي من العمل والتقارير عن النتائج أو الاستنتاجات للمراجع.
- مسؤولية الخبير الخارجي عن الإبلاغ فوراً عن أي تأخير محتمل في الانتهاء من العمل، وأي تحفظ أو قيد محتمل على نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير.
- مسؤولية الخبير الخارجي عن الإبلاغ فوراً عن الحالات التي تقيدها المنشأة وصول الخبير إلى السجلات أو الملفات أو الموظفين أو الخبراء المتعاقد معهم من قبل المنشأة.
- مسؤولية الخبير الخارجي عن إبلاغ المراجع بجميع المعلومات التي يعتقد ذلك الخبير بأنها قد تكون ذات صلة بالمراجعة، بما في ذلك أي تغييرات في الظروف المبلغ عنها في السابق.
- مسؤولية الخبير الخارجي عن الإبلاغ عن الظروف التي قد تشكل تهديدات لموضوعية ذلك الخبير، وأي تدابير وقائية ذات صلة قد تقضي على التهديدات أو قد تخفضها إلى مستوى يمكن قبوله.

## السرية

- حاجة الخبير الذي يستعين به المراجع إلى الالتزام بمتطلبات السرية، بما في ذلك:
  - أحكام السرية في المتطلبات المسلكية ذات الصلة المنطبقة على المراجع.
  - المتطلبات الإضافية التي قد تكون مفروضة بموجب نظام أو لائحة، إن وجدت.
  - أي أحكام معينة بشأن السرية تطلبها المنشأة، إن وجدت.

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