

معيار المراجعة (٧٠٥): التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٧٠٥)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للمراجعة (٧٠٥)

التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل

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

الفهرس

الفقرات

مقدمة

١	نطاق هذا المعيار
٢	أنواع الآراء المعدلة
٣	تاريخ السريان
٤	الهدف
٥	التعريفات

المتطلبات

٦	الظروف التي يلزم فيها تعديل رأي المراجع
١٥-٧	تحديد نوع التعديل على رأي المراجع
٢٩-١٦	شكل تقرير المراجع ومحتواه عندما يكون الرأي مُعدلاً
٣٠	الاتصال بالملكفين بالحوكمة

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

١أ	أنواع الآراء المعدلة
١٢أ-٢أ	الظروف التي يلزم فيها تعديل رأي المراجع
١٦أ-١٣أ	تحديد نوع التعديل على رأي المراجع
٢٦أ-١٧أ	شكل تقرير المراجع ومحتواه عندما يكون الرأي مُعدلاً
٢٧أ	الاتصال بالملكفين بالحوكمة

الملحق: أمثلة توضيحية لتقارير المراجع التي تم فيها إدخال تعديلات على الرأي

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل" 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 مسؤولية المراجع عن إصدار تقرير مناسب في ظل الظروف التي يستنتج فيها، عند تكوين رأي وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)،^١ أنه من الضروري تعديل رأيه في القوائم المالية. ويتناول هذا المعيار أيضاً الكيفية التي يتأثر بها شكل تقرير المراجع ومحتواه عندما يُبدي المراجع رأياً معدلاً. وفي جميع الحالات، تنطبق متطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٠٥)، ولن يتم تكرارها في هذا المعيار ما لم يتم تناولها أو تعديلها صراحةً بموجب متطلبات هذا المعيار.

أنواع الآراء المعدلة

٢. يحدد هذا المعيار ثلاثة أنواع من الآراء المعدلة، ألا وهي الرأي المتحفظ، والرأي المعارض، والامتناع عن إبداء رأي. ويعتمد القرار بشأن تحديد نوع الرأي المعدل المناسب على:

(أ) طبيعة الأمر الذي نشأ عنه التعديل، وبعبارة أخرى، ما إذا كانت القوائم المالية محرفة بشكلٍ جوهري أو أنها -في حالة عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة- قد تكون محرفة بشكلٍ جوهري؛

(ب) حكم المراجع بشأن مدى انتشار التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر في القوائم المالية. (راجع: الفقرة ١١)

تاريخ السريان

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

الهدف

٤. هدف المراجع هو أن يُبدي بوضوح رأياً معدلاً على نحو مناسب في القوائم المالية، ويكون مثل هذا الرأي ضرورياً في الحالات الآتية:

(أ) عندما يستنتج المراجع استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أن القوائم المالية ككل لا تخلو من التحريف الجوهري؛ أو

(ب) عندما يكون المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لاستنتاج أن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري.

التعريفات

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

(أ) منتشر: مصطلح يستخدم في سياق التحريفات لوصف تأثيرات التحريفات على القوائم المالية أو التأثيرات المحتملة عليها بسبب التحريفات التي لا يتم اكتشافها، إن كانت موجودة، بسبب عدم إمكانية الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. والتأثيرات المنتشرة في القوائم المالية هي التي تكون، حسب حكم المراجع:

١. غير مقتصرة على عناصر أو حسابات أو بنود معينة في القوائم المالية؛ أو

٢. إذا كانت مقتصرة، فإنها تمثل أو يمكن أن تمثل جزءاً أساسياً من القوائم المالية؛ أو

٣. فيما يتعلق بالإفصاحات، فإنها تكون أساسية لفهم المستخدمين للقوائم المالية.

(ب) الرأي المعدل: رأي متحفظ أو رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية.

^١ معيار المراجعة (٧٠٥) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

المتطلبات

الظروف التي يلزم فيها تعديل رأي المراجع

٦. يجب على المراجع تعديل الرأي في تقريره في الحالات الآتية:

- (أ) عندما يستنتج المراجع استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أن القوائم المالية ككل لا تخلو من التحريف الجوهرى؛ أو (راجع: الفقرات ٢١-٧١)
- (ب) عندما يكون المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لاستنتاج أن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى. (راجع: الفقرات ٨-١٢)

تحديد نوع التعديل على رأي المراجع

الرأي المتحفظ

٧. يجب على المراجع إبداء رأي متحفظ في الحالات الآتية:

- (أ) عندما يستنتج، بعد حصوله على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، أن التحريفات، كل منها على حدة أو في مجملها، تُعد جوهرية بالنسبة للقوائم المالية، لكنها غير منتشرة فيها؛ أو
- (ب) عندما يكون غير قادرٍ على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً للرأي، ولكنه يستنتج أن التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب التحريفات غير المكتشفة، إن وجدت، قد تكون جوهرية، ولكنها غير منتشرة.

الرأي المعارض

٨. يجب على المراجع أن يبدي رأياً معارضاً عندما يستنتج، بعد حصوله على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، أن التحريفات، كل منها على حدة أو في مجملها، تُعد جوهرية بالنسبة للقوائم المالية، وأيضاً منتشرة فيها.

الامتناع عن إبداء رأي

٩. يجب على المراجع الامتناع عن إبداء رأي عندما يكون غير قادرٍ على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً للرأي، ويستنتج أن التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب التحريفات غير المكتشفة، إن وجدت، قد تكون جوهرية وأيضاً منتشرة.
١٠. في ظروف نادرة للغاية تنطوي على حالات متعددة من عدم التأكد، يجب على المراجع أن يمتنع عن إبداء رأي عندما يستنتج أنه بالرغم من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بكل حالة من حالات عدم التأكد من غير الممكن تكوين رأي في القوائم المالية بسبب التفاعل المحتمل لحالات عدم التأكد وتأثيرها التراكمي المحتمل على القوائم المالية.

تبعات عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب قيد فرضته الإدارة بعد قبول المراجع للارتباط

١١. إذا علم المراجع، بعد قبوله للارتباط، أن الإدارة قد فرضت قيداً على نطاق المراجعة، ورأى أنه من المرجح أن يؤدي ذلك إلى الحاجة لإبداء رأي متحفظ، أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية، فيجب عليه أن يطلب من الإدارة إزالة هذا القيد.

١٢. إذا رفضت الإدارة إزالة القيد المشار إليه في الفقرة ١١ من هذا المعيار، فيجب على المراجع إبلاغ الأمر للمكلفين بالحوكمة، ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة^٢ وتحديد ما إذا كان من الممكن تنفيذ إجراءات بديلة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

١٣. إذا كان المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه أن يحدد الآثار المترتبة على ذلك كما يلي:

- (أ) إذا استنتج المراجع أن التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب التحريفات غير المكتشفة، إن وجدت، قد تكون جوهرية ولكنها غير منتشرة، فيجب عليه أن يتحفظ في الرأي؛ أو

^٢ معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٣

(ب) إذا استنتج المراجع أن التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب التحريفات غير المكتشفة، إن وجدت، قد تكون جوهرية وأيضاً منتشرة لدرجة أن التحفظ في الرأي لن يكون كافياً للإبلاغ عن خطورة الموقف، فيجب عليه:

١. أن ينسحب من المراجعة، متى كان ذلك عملياً ومسموحاً به بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة؛ أو (راجع: الفقرة ١٣)

٢. أن يمتنع عن إبداء رأي في القوائم المالية، إذا كان الانسحاب من المراجعة قبل إصدار تقرير المراجع غير عملي أو غير ممكن. (راجع: الفقرة ١٤)

١٤. في حالة انسحاب المراجع، وفقاً لما تنص عليه الفقرة ١٣ (ب) (١)، فيجب عليه قبل الانسحاب أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بأي أمور تتعلق بالتحريفات المكتشفة أثناء المراجعة، كان سينشأ عنها تعديل للرأي. (راجع: الفقرة ١٥)

اعتبارات أخرى فيما يتعلق بإبداء رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي

١٥. عندما يرى المراجع أنه من الضروري إبداء رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية ككل، فيجب ألا يتضمن تقريره أيضاً رأياً غير معدل بموجب نفس إطار التقرير المالي في قائمة مالية واحدة أو واحد أو أكثر من عناصر أو حسابات أو بنود معينة في إحدى القوائم المالية. فمن شأن تضمين مثل هذا الرأي غير المعدل في نفس التقرير^٢ في هذه الظروف أن يتناقض مع رأي المراجع المعارض أو امتناعه عن إبداء رأي في القوائم المالية ككل. (راجع: الفقرة ١٦)

شكل تقرير المراجع ومحتواه عندما يكون الرأي مُعدّلاً

رأي المراجع

١٦. عندما يُعدّل المراجع رأي المراجعة، فيجب عليه أن يستخدم لقسم الرأي العنوان "الرأي المتحفظ" أو "الرأي المعارض" أو "الامتناع عن إبداء رأي"، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرات ١٧١-١٩١)

الرأي المتحفظ

١٧. عندما يُبدي المراجع رأياً متحفظاً بسبب وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، فيجب عليه أن ينص في رأيه على أنه باستثناء تأثيرات الأمر أو الأمور الموضحة في قسم أساس الرأي المتحفظ:

(أ) فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]، وذلك عندما تكون عملية التقرير وفقاً لإطار عرض عادل؛ أو

(ب) فإن القوائم المالية المرفقة تم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]، وذلك عندما تكون عملية التقرير وفقاً لإطار التزام.

وعندما ينشأ التعديل عن عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب على المراجع أن يستخدم العبارة "باستثناء التأثيرات المحتملة للأمر (الأمور) ... لإبداء الرأي المعدل. (راجع: الفقرة ٢٠٤)

الرأي المعارض

١٨. عندما يُبدي المراجع رأياً معارضاً، فيجب عليه أن ينص في رأيه على أنه بسبب أهمية الأمر أو الأمور الموضحة في قسم أساس الرأي المعارض:

(أ) فإن القوائم المالية المرفقة لا تعرض بشكل عادل (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]، وذلك عندما تكون عملية التقرير وفقاً لإطار عرض عادل؛ أو

(ب) فإن القوائم المالية المرفقة لم يتم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]، وذلك عندما تكون عملية التقرير وفقاً لإطار التزام.

^٢ يتناول معيار المراجعة (٨٠٥) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية" الظروف التي يُكَلّف فيها المراجع بإبداء رأي منفصل عن واحد أو أكثر من عناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية.

الامتناع عن إبداء رأي

١٩. عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه:

- (أ) أن ينص على أنه لا يُبدي رأياً في القوائم المالية المرفقة؛
- (ب) أن ينص على أنه بسبب أهمية الأمر أو الأمور الموضحة في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي، فإنه لم يكن قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة في القوائم المالية؛
- (ج) أن يعدّل العبارة المطلوبة بموجب الفقرة ٢٤ (ب) من معيار المراجعة (٧٠٠)، والتي تشير إلى أن القوائم المالية قد تمت مراجعتها، لتنص على أن المراجع تم تكليفه بمراجعة القوائم المالية.

أساس الرأي

٢٠. عندما يُعدّل المراجع الرأي في القوائم المالية، فيجب عليه، بالإضافة إلى العناصر المحددة المطلوبة بموجب معيار المراجعة (٧٠٠): (راجع: الفقرة ٢١)

- (أ) أن يعدّل العنوان "أساس الرأي" الذي تتطلبه الفقرة ٢٨ من معيار المراجعة (٧٠٠) إلى "أساس الرأي المتحفظ" أو "أساس الرأي المعارض" أو "أساس الامتناع عن إبداء رأي"، حسب مقتضى الحال؛
- (ب) أن يُضَمِّن في هذا القسم وصفاً للأمر الذي نشأ عنه التعديل.

٢١. في حالة وجود تحريف جوهري في القوائم المالية يتعلق بمبالغ محددة في القوائم المالية (بما في ذلك الإفصاحات الكمية)، فيجب على المراجع أن يُضَمِّن في قسم أساس الرأي وصفاً للتأثيرات المالية الناجمة عن التحريف، وتحديداً لحجمها، ما لم يكن ذلك غير ممكن عملياً. وإذا لم يكن من الممكن عملياً تحديد حجم التأثيرات المالية، فيجب على المراجع أن ينص على ذلك في هذا القسم. (راجع: الفقرة ٢٢)

٢٢. في حالة وجود تحريف جوهري في القوائم المالية يتعلق بإفصاحات نوعية، يجب على المراجع أن يُضَمِّن في قسم أساس الرأي شرحاً لكيفية تحريف الإفصاحات.

٢٣. في حالة وجود تحريف جوهري في القوائم المالية يتعلق بعدم الإفصاح عن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها، فيجب على المراجع القيام بما يلي:

- (أ) أن يناقش عدم الإفصاح مع المكلفين بالحوكمة؛
- (ب) أن يوضح في قسم أساس الرأي طبيعة المعلومات التي أُغفل ذكرها؛
- (ج) أن يُضَمِّن الإفصاحات التي أُغفل ذكرها، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، وبشرط أن يكون ذلك ممكناً عملياً وأن يكون المراجع قد حصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن المعلومات المغفل ذكرها. (راجع: الفقرة ٢٣)

٢٤. إذا كان التعديل ناتجاً عن عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب على المراجع إدراج أسباب عدم القدرة في قسم أساس الرأي.

٢٥. عندما يُبدي المراجع رأياً متحفظاً أو معارضاً، فيجب عليه تعديل العبارة المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨ (د) من معيار المراجعة (٧٠٠) بشأن ما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه، لتضمين كلمة "المتحفظ" أو "المعارض"، حسب مقتضى الحال.

٢٦. عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، فلا يجوز أن يتضمن تقريره العناصر المطلوبة بموجب الفقرتين ٢٨ (ب) و ٢٨ (د) من معيار المراجعة (٧٠٠). وتتمثل تلك العناصر فيما يلي:

- (أ) إشارة إلى القسم الذي يوضح مسؤوليات المراجع في تقرير المراجع؛
 - (ب) عبارة بشأن ما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المراجع.
٢٧. حتى لو أبدى المراجع رأياً معارضاً أو امتنع عن إبداء رأي في القوائم المالية، فيجب عليه أن يوضح في قسم أساس الرأي أسباب أي أمور أخرى يكون على علم بها، كانت ستطلب تعديلاً في الرأي، والتأثيرات المترتبة عليها. (راجع: الفقرة ٢٤)

وصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية

٢٨. عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه تعديل وصف مسؤولياته المطلوبة بموجب الفقرات ٣٩-٤١ من معيار المراجعة (٧٠٠) لتتضمن فقط الآتي: (راجع: الفقرة ٢٥١)

(أ) عبارة تفيد بأن مسؤولية المراجع هي القيام بمراجعة القوائم المالية للمنشأة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وإصدار تقرير المراجع عنها؛

(ب) عبارة تفيد بأنه بسبب الأمر أو الأمور الموضحة في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي، فإن المراجع لم يكن قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة في القوائم المالية؛

(ج) عبارة بشأن استقلال المراجع والمسؤوليات المسلكية الأخرى المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨ (ج) من معيار المراجعة (٧٠٠).

الاعتبارات عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية

٢٩. ما لم يكن ذلك مطلوباً بموجب الأنظمة أو اللوائح، فعندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، فلا يجوز له أن يُضَيِّن في تقريره قسماً عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) أو قسماً عن المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠).^٤ (راجع: الفقرة ٢٦١)

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

٣٠. عندما يتوقع المراجع تعديل الرأي في تقريره، فيجب عليه إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالظروف التي أدت إلى التعديل المتوقع وصيغة التعديل. (راجع: الفقرة ٢٧١)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

أنواع الآراء المعدلة (راجع: الفقرة ٢)

١١. يبيِّن الجدول الموضح أدناه كيفية تأثير حكم المراجع بشأن طبيعة الأمر الناشئ عنه التعديل ومدى انتشار تأثيراته، أو تأثيراته المحتملة، في القوائم المالية على نوع الرأي الذي سيتم إبداءه.

حكم المراجع بشأن مدى انتشار التأثيرات أو التأثيرات المحتملة في القوائم المالية		طبيعة الأمر الناشئ عنه التعديل
جوهري ومنتشر	جوهري ولكنه غير منتشر	القوائم المالية محرفة بشكل جوهري
رأي معارض	رأي متحفظ	
الامتناع عن إبداء رأي	رأي متحفظ	
		عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة

الظروف التي يلزم فيها تعديل رأي المراجع

طبيعة التحريفات الجوهريّة (راجع: الفقرة ٦(أ))

٢١. يتطلب معيار المراجعة (٧٠٠) أن يقوم المراجع، عند تكوين رأي في القوائم المالية، باستنتاج ما إذا كان قد تم الوصول إلى تأكيد معقول

^٤ معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"، الفقرات ١١-١٣

^٥ معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"، الفقرة ٥٤

بشأن خلو القوائم المالية ككل من التحريف الجوهرى^٦ ويأخذ هذا الاستنتاج في الحسبان تقويم المراجع للتحريفات غير المُصححة، إن وجدت، على القوائم المالية وفقاً لمعييار المراجعة (٤٥٠).^٧

٣١. يعرّف معييار المراجعة (٤٥٠) التحريف بأنه اختلاف بين مبلغ بند من بنود القوائم المالية أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وما يجب أن يكون عليه مبلغ هذا البند أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وبالتالي، قد ينشأ تحريف جوهرى في القوائم المالية فيما يتعلق بما يلي:

- (أ) مناسبة السياسات المحاسبية المختارة؛ أو
- (ب) تطبيق السياسات المحاسبية المختارة؛ أو
- (ج) مناسبة أو كفاية الإفصاحات الواردة في القوائم المالية.

مناسبة السياسات المحاسبية المختارة

٤١. فيما يتعلق بمناسبة السياسات المحاسبية التي اختارتها الإدارة، فإن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد تنشأ، على سبيل المثال، عندما:

- (أ) تكون السياسات المحاسبية المختارة غير متّسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق؛ أو
- (ب) لا تصف القوائم المالية بشكل صحيح سياسة محاسبية تتعلق ببند مهم في قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل الشامل أو قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو قائمة التدفقات النقدية؛ أو

(ج) لا تعبر القوائم المالية أو لا تفصح عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.

٥١. غالباً ما تحتوي أطر التقرير المالي على متطلبات للمحاسبة والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية. وعندما تغير المنشأة من اختيارها لسياسات محاسبية مهمة، فقد ينشأ تحريف جوهرى في القوائم المالية عندما لا تلتزم المنشأة بهذه المتطلبات.

تطبيق السياسات المحاسبية المختارة

٦١. فيما يتعلق بتطبيق السياسات المحاسبية المختارة، فإن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد تنشأ:

- (أ) عندما لا تطبق الإدارة السياسات المحاسبية المختارة بشكل يتسق مع إطار التقرير المالي، بما في ذلك عندما لا تطبق الإدارة السياسات المحاسبية المختارة بشكل متسق بين الفترات أو على المعاملات والأحداث المتشابهة (الاتساق في التطبيق)؛ أو
- (ب) بسبب طريقة تطبيق السياسات المحاسبية المختارة (مثل وجود خطأ غير متعمد في التطبيق).

مناسبة أو كفاية الإفصاحات الواردة في القوائم المالية

٧١. فيما يتعلق بمناسبة أو كفاية الإفصاحات في القوائم المالية، فإن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد تنشأ:

- (أ) عندما لا تتضمن القوائم المالية جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق؛ أو
- (ب) عندما لا يتم عرض الإفصاحات الواردة في القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ أو
- (ج) عندما لا تقدم القوائم المالية الإفصاحات الإضافية اللازمة لتحقيق العرض العادل بما يتعدى الإفصاحات المطلوبة على وجه التحديد بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.

وتقدم الفقرة ١٧١ من معييار المراجعة (٤٥٠) المزيد من الأمثلة على التحريفات الجوهرية التي قد تنشأ في الإفصاحات النوعية.

^٦ معييار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ١١

^٧ معييار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرة ١١

طبيعة عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع: الفقرة ٦(ب))

٨٠. قد تنشأ عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (يُشار إليها أيضاً بالقيد على نطاق المراجعة) عن:

(أ) ظروف خارجة عن سيطرة المنشأة؛ أو

(ب) ظروف تتعلق بطبيعة أو توقيت عمل المراجع؛ أو

(ج) قيود تفرضها الإدارة.

٩٠. لا يشكل عدم القدرة على تنفيذ إجراء معين قيداً على نطاق المراجعة إذا كان المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن طريق تنفيذ إجراءات بديلة. وإذا كان ذلك غير ممكن، فإن متطلبات الفقرة ٧(ب) والفقرتين ٩-١٠ تنطبق، حسب الاقتضاء. وقد يكون للقيد التي تفرضها الإدارة انعكاسات أخرى على المراجعة، على سبيل المثال على تقييم المراجع لمخاطر الغش والنظر في استمرار الارتباط.

١٠٠. من أمثلة الظروف الخارجة عن سيطرة المنشأة:

- تلف السجلات المحاسبية للمنشأة.
- مصادرة السلطات الحكومية، إلى أجل غير محدد، للسجلات المحاسبية الخاصة بمكون من الضروري تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية له لأغراض مراجعة المجموعة.

١١٠. من أمثلة الظروف المتعلقة بطبيعة أو توقيت عمل المراجع:

- ما يكون عندما يُطلب من المنشأة استخدام طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن منشأة زميلة، ويكون المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن المعلومات المالية للمنشأة الزميلة لتقويم ما إذا كان قد تم تطبيق طريقة حقوق الملكية بشكل مناسب.
 - ما يكون عندما يتم تكليف المراجع في توقيت لا يمكنه من ملاحظة جرد المخزون الفعلي.
 - ما يكون عندما يقرر المراجع أن تنفيذ الإجراءات الأساس وحدها لن يكون كافياً، ولكن أدوات الرقابة في المنشأة ليست فعالة.
١٢٠. من أمثلة عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، نتيجة قيد تفرضه الإدارة على نطاق المراجعة:
- منع الإدارة المراجع من ملاحظة جرد المخزون الفعلي.
 - منع الإدارة المراجع من طلب مصادقة خارجية لأرصدة حسابات معينة.

تحديد نوع التعديل على رأي المراجع

تبعات عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب قيد فرضته الإدارة بعد قبول المراجع للارتباط (راجع: الفقرتين ١٣(ب)، (١)، (١٤))

١٣٠. قد تعتمد الإمكانية العملية للانسحاب من المراجعة على المرحلة التي وصل إليها إنجاز أعمال الارتباط في الوقت الذي تفرض فيه الإدارة قيداً على النطاق. فإذا كان المراجع قد قطع شوطاً كبيراً في المراجعة، فقد يقرر استكمال المراجعة إلى المدى الممكن، والامتناع عن إبداء رأي، وإيضاح القيد المفروض على النطاق في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي قبل الانسحاب.

١٤٠. في ظروف معينة، قد لا يكون الانسحاب من المراجعة ممكناً إذا كان المراجع مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح بالاستمرار في ارتباط المراجعة. وقد يكون هذا هو حال المراجع الذي يُعين لمراجعة القوائم المالية لمنشآت القطاع العام. وقد يكون هذا هو الحال أيضاً في الدول التي يُعين فيها المراجع لمراجعة القوائم المالية التي تغطي فترة محددة، أو التي يُعين فيها لفترة محددة، ويُمنع من الانسحاب قبل اكتمال مراجعة تلك القوائم المالية، أو قبل نهاية تلك الفترة، على الترتيب. وقد يرى المراجع أيضاً أنه من الضروري أن يُضمّن في تقريره فقرة أمر آخر.^٨

^٨ معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت انتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ١٠٠

١٥أ. عندما يَخْلُص المراجع إلى أن الانسحاب من المراجعة ضروري بسبب قيد مفروض على النطاق، فقد يكون هناك متطلب مهني أو نظامي أو تنظيمي يفرض على المراجع إبلاغ السلطات التنظيمية أو ملاك المنشأة بالأمور المتعلقة بالانسحاب من الارتباط.

اعتبارات أخرى فيما يتعلق بإبداء رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي (راجع: الفقرة ١٥)

١٦أ. فيما يلي أمثلة لظروف آلية التقرير التي لن تتناقض مع إبداء المراجع لرأي معارض أو امتناعه عن إبداء رأي:

- إبداء رأي غير معدل في قوائم مالية معدة بموجب إطار تقرير مالي معين، وفي نفس التقرير، إبداء رأي معارض في نفس القوائم المالية بموجب إطار تقرير مالي مختلف.^٩
- الامتناع عن إبداء رأي فيما يتعلق بنتائج العمليات، والتدفقات النقدية، عندما يكون ذلك ملائماً، وإبداء رأي غير معدل فيما يتعلق بالمركز المالي (انظر معيار المراجعة (٥١٠). في هذه الحالة، لا يكون المراجع قد امتنع عن إبداء رأيه في القوائم المالية ككل.

شكل تقرير المراجع ومحتواه عندما يكون الرأي مُعدلاً

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع (راجع: الفقرة ١٦)

١٧أ. يحتوي المثالان التوضيحيان (١) و(٢) الواردان في الملحق على تقارير بأراء متحفظة ومعارضة، على الترتيب، بسبب أن القوائم المالية مُحرّفة بشكلٍ جوهري.

١٨أ. يحتوي المثال التوضيحي (٣) الوارد في الملحق على تقرير مراجع برأي متحفّظ، بسبب أن المراجع لم يكن قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ويحتوي المثال التوضيحي (٤) على حالة امتناع عن إبداء رأي، بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عنصر واحد في القوائم المالية. ويحتوي المثال التوضيحي (٥) على حالة امتناع عن إبداء رأي، بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عناصر متعددة في القوائم المالية. وفي كل حالة من الحالتين الأخيرتين، تُعد التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على القوائم المالية تأثيرات جوهريّة ومنتشرة. وتتضمن أيضاً ملاحق معايير المراجعة الأخرى التي تحتوي على متطلبات لآلية التقرير، بما في ذلك معيار المراجعة (٥٧٠)،^{١١} أمثلة توضيحية لتقارير المراجع التي بها آراء معدلة.

رأي المراجع (راجع: الفقرة ١٦)

١٩أ. إن تعديل هذا العنوان يجعل من الواضح للمستخدم أن رأي المراجع تم تعديله، ويشير التعديل كذلك إلى نوع التعديل.

الرأي المتحفّظ (راجع: الفقرة ١٧)

٢٠أ. عندما يُبدي المراجع رأياً متحفّظاً، فلن يكون من المناسب استخدام عبارات مثل "استناداً إلى الشرح السابق" أو "مع مراعاة" في قسم الرأي، لأن هذه العبارات ليست واضحة أو قوية بشكلٍ كافٍ.

أساس الرأي (راجع: الفقرات ٢٠، ٢١، ٢٣، ٢٧)

٢١أ. يساعد الاتساق في تقرير المراجع على تعزيز فهم المستخدمين، والتعرف على الظروف غير المعتادة عند حدوثها. وبناءً عليه، ورغم أن التوحيد في صيغة الرأي المعدل وفي وصف أسباب التعديل قد لا يكون ممكناً، فإن الاتساق في كلٍ من شكل تقرير المراجع ومحتواه هو أمر مُستحسن.

٢٢أ. من أمثلة التأثيرات المالية للتحريفات الجوهرية التي قد يوضحها المراجع في قسم أساس الرأي في تقريره، تحديد حجم التأثيرات على الزكاة وضريبة الدخل، والدخل قبل الزكاة والضرائب، وصافي الدخل وحقوق الملكية، إذا كان المخزون مُقيماً بأكثر مما يجب.

٢٣أ. لن يكون من الممكن عملياً الإفصاح في قسم أساس الرأي عن المعلومات المغفل ذكرها في الحالات الآتية:

(أ) إذا لم تكن الإفصاحات قد قامت الإدارة بإعدادها، أو إذا لم تكن الإفصاحات متاحة بسهولة للمراجع بطريقة أخرى؛ أو

^٩ انظر الفقرة ٣١١ من معيار المراجعة (٧٠٠) لوصف هذا الطرف.

^{١٠} معيار المراجعة (٥١٠) "ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية"، الفقرة ١٠

^{١١} معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

(ب) إذا كانت الإفصاحات، بحسب حكم المراجع، كبيرة الحجم دون داع في تقرير المراجع.

٢٤أ. لا يُعد إبداء رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي فيما يتعلق بأمرٍ محدّدٍ موضح في قسم أساس الرأي مبرراً لعدم ذكر وصف للأمور الأخرى التي تم التعرف عليها والتي كانت ستتطلب تعديلاً في رأي المراجع. ففي هذه الحالات، قد يكون الإفصاح عن مثل هذه الأمور الأخرى التي يكون المراجع على علم بها مهماً لمستخدمي القوائم المالية.

وصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية (راجع: الفقرة ٢٨)

٢٥أ. عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، يكون من الأفضل ذكر العبارات الآتية في قسم مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية في تقرير المراجع، كما هو موضح في المثالين التوضيحيين (٤) و(٥) في ملحق هذا المعيار:

- العبارة المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨(أ) من معيار المراجعة (٧٠٠)، بعد تعديلها لتنص على أن مسؤولية المراجع هي القيام بمراجعة القوائم المالية للمنشأة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية؛
- العبارة المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨(ج) من معيار المراجعة (٧٠٠) بشأن الاستقلال والمسؤوليات المسلكية الأخرى.

الاعتبارات عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية (راجع: الفقرة ٢٩)

٢٦أ. يوفر النص على أسباب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي في تقرير المراجع، معلومات تفيد المستخدمين في فهم أسباب امتناع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، وقد يوفر ذلك أيضاً حماية إضافية من الاعتماد غير المناسب على القوائم المالية. ومع ذلك، فإن الإبلاغ عن أي أمور رئيسة للمراجعة بخلاف الأمر أو الأمور التي نشأ عنها الامتناع عن إبداء الرأي قد يوحى بأن القوائم المالية ككل ذات مصداقية فيما يتعلق بتلك الأمور أكثر مما ينبغي في ظل الظروف القائمة، وسيكون غير متسق مع الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية ككل. وبالمثل، سيكون من غير المناسب تضمين القسم "معلومات أخرى" وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠) لتناول نظر المراجع في اتساق المعلومات الأخرى مع القوائم المالية. وبناءً عليه، فإن الفقرة ٢٩ من هذا المعيار تحظر تضمين قسم للأمور الرئيسية للمراجعة أو قسم للمعلومات الأخرى في تقرير المراجع عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، ما لم يكن المراجع مطالباً بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة أو التقرير عن المعلومات الأخرى بموجب الأنظمة أو اللوائح.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ٣٠)

٢٧أ. إن إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالظروف التي من المتوقع أن تؤدي إلى تعديل في رأي المراجع، وإبلاغهم بصيغة هذا التعديل، يُمكن:

- المراجع من إخطار المكلفين بالحوكمة بالتعديلات المرتقبة، وأسباب (أو ظروف) التعديلات؛
- (ب) المراجع من معرفة مدى اتفاق المكلفين بالحوكمة مع الحقائق الخاصة بالأمر أو الأمور الناشئ عنها التعديل المتوقع، أو التأكد من أن تلك الأمور هي محل خلاف بينهم وبين الإدارة؛
- (ج) المكلفين بالحوكمة من اغتنام الفرصة لتزويد المراجع، متى كان ذلك مناسباً، بمعلومات وتوضيحات إضافية فيما يتعلق بالأمر أو الأمور الناشئ عنها التعديل المتوقع.

الملحق(*)

(راجع: الفقرات ١٧١، ١٨١، ٢٥١)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل التي تم فيها إدخال تعديلات على الرأي(**)

- المثال التوضيحي (١): تقرير مراجع يحتوي على رأي متحفظ بسبب تحريف جوهري في القوائم المالية.
- المثال التوضيحي (٢): تقرير مراجع يحتوي على رأي معارض بسبب تحريف جوهري في القوائم المالية الموحدة.
- المثال التوضيحي (٣): تقرير مراجع يحتوي على رأي متحفظ بسبب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بمنشأة أجنبية زميلة.
- المثال التوضيحي (٤): تقرير مراجع يحتوي على امتناع عن إبداء رأي بسبب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عنصر واحد في القوائم المالية الموحدة.
- المثال التوضيحي (٥): تقرير مراجع يحتوي على امتناع عن إبداء رأي بسبب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عناصر متعددة في القوائم المالية.

* تم إدخال بعض التعديلات على صياغة نماذج تقرير المراجع المستقل الواردة في هذا المعيار ومعايير التقرير الأخرى، بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير أي من تلك التعديلات من مكونات تقرير المراجع المستقل حسب ما يتطلبه كل معيار.

** يعني مصطلح معايير المراجعة - أينما يرد - المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وفقاً لوثيقة الاعتماد الصادرة عن مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

المثال التوضيحي (١) - رأي متحفظ بسبب تحريف جوهري في القوائم المالية

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

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث)^{١٢} غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية 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 المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).^{١٣}
- المخزون مُحَرَّف. ويعد التحريف جوهرياً، ولكنه غير منتشر في القوائم المالية (أي، المناسب هو إبداء رأي متحفظ).
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- 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 لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والأمر الذي نتج عنه الرأي المتحفظ في القوائم المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

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

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{١٤}

الرأي المتحفظ

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

وفي رأينا، وبإستثناء تأثيرات الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

^{١٢} معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

* 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 عليه الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.

^{١٣} معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"

^{١٤} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

أساس الرأي المتحفظ

مخزون الشركة مُسجل في قائمة المركز المالي بمبلغ ×××. ولم تُظهر الإدارة المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، وأيهما أقل، ولكنها أظهرته بالتكلفة فقط، مما يشكل خروجاً عن المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. وتشير سجلات الشركة إلى أنه لو أظهرت الإدارة المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل، لكان ينبغي تخفيض المخزون بمبلغ ××× ليصل إلى صافي قيمته القابلة للتحقق. وبالتالي، كانت ستزيد تكلفة المبيعات بمبلغ ×××، وتنخفض الزكاة وضريبة الدخل، وصافي الدخل، وحقوق المساهمين بمبلغ ×××، و ×××، و ××× على الترتيب.

لقد 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" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

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

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (٦) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)]. ويتم تعديل الفقرة الأخيرة من قسم "المعلومات الأخرى" في المثال التوضيحي (٦) لتصف الأمر الخاص الذي نتج عنه الرأي المتحفظ والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.]

الأمر الرئيسة للمراجعة

الأمر الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأيها فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. وبالإضافة إلى الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ"، حددنا الأمور الموضحة أدناه لتكون الأمور الرئيسة للمراجعة التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{١٥}

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].

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

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

^{١٥} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

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

المثال التوضيحي (٢) - رأي معارض بسبب تحريف جوهري في القوائم المالية الموحدة

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

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة هي مراجعة مجموعة منشأة 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).
- القوائم المالية الموحدة محرفة بشكل جوهري بسبب عدم توحيد منشأة تابعة. ويعد التحريف الجوهري منتشراً في القوائم المالية الموحدة. ولم يتم تحديد تأثيرات التحريف على القوائم المالية الموحدة، لأنه لم يكن من الممكن عملياً القيام بذلك (أي المناسب هو إبداء رأي معارض).
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- معيار المراجعة (٧٠١) منطبق؛ ومع ذلك، فقد حدد المراجع أنه لا توجد أي أمور رئيسية للمراجعة بخلاف الأمر الموضح في قسم أساس الرأي المعارض.
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والأمر الذي نتج عنه الرأي المعارض في القوائم المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية الموحدة عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية الموحدة، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

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

التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة^{١٦}

الرأي المعارض

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، ونظراً لأهمية الأمر الذي تمت مناقشته في قسم "أساس الرأي المعارض" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية الموحدة المرفقة لا تعرض بشكل عادل، (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي الموحد للمجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وأدائها المالي الموحد وتدفعاتها 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.

^{١٦} 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" منطبقاً.

أساس الرأي المعارض

كما هو مبين في الإيضاح ×، لم توحيد المجموعة الشركة التابعة (ص) التي استحوذت عليها المجموعة خلال عام ٢٠١٠، لأنها لم تكن قادرة على تحديد القيم العادلة لبعض الأصول والالتزامات المهمة للشركة التابعة في تاريخ الاستحواذ. ولذلك تمت المحاسبة عن هذا الاستثمار على أساس التكلفة. وبموجب المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، فقد كان ينبغي على الشركة أن تقوم بتوحيد هذه الشركة التابعة، والمحاسبة عن الاستحواذ على أساس مبالغ مبدئية. ولو كانت الشركة (ص) قد تم توحيدها، لكان العديد من العناصر في القوائم المالية الموحدة المرفقة قد تأثر بشكلٍ جوهري. ولم يتم تحديد تأثيرات الفشل في التوحيد على القوائم المالية الموحدة.

لقد 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 الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية الموحدة، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافيةً ومناسبةً لتوفير أساس لرأينا المعارض.

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

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (٧) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)]. ويتم تعديل الفقرة الأخيرة من قسم "المعلومات الأخرى" في المثال التوضيحي (٧) لتصف الأمر الخاص الذي نتج عنه الرأي المعارض والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى].

الأمر الرئيسة للمراجعة

باستثناء الأمر الموضح في قسم أساس الرأي المعارض، قررنا أنه لا توجد أي أمور رئيسة أخرى للمراجعة ليتم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية الموحدة^{١٧}

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

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة

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

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

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

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].

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

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

^{١٧} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

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

المثال التوضيحي (٣) - رأي متحفظ بسبب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة فيما يتعلق بمنشأة أجنبية زميلة

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

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة هي مراجعة مجموعة منشأة 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).
- لم يكن المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالاستثمار في منشأة أجنبية زميلة. وتُعدّ التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة جوهرية، لكنها غير منتشرة في القوائم المالية الموحدة (أي المناسب هو إبداء رأي متحفظ).
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).
- حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والأمر الذي نتج عنه الرأي المتحفظ في القوائم المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية الموحدة عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية الموحدة، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

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

التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة^{١٨}

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة للشركة (س) والمنشآت التابعة لها (المجموعة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، 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 المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية الموحدة المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للمجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، وأدائها المالي الموحد وتدفقاتها 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.

^{١٨} 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" منطبقاً.

أساس الرأي المتحفظ

تم تسجيل استثمار المجموعة في الشركة (ص)، وهي منشأة أجنبية زميلة تم الاستحواذ عليها خلال العام، وتتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية، بمبلغ ××× في قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وتم تضمين حصة الشركة (س) من صافي دخل الشركة (ص) والبالغة قيمتها ××× في دخل الشركة (س) للسنة المنتهية في ذلك التاريخ. ولم يكن بمقدورنا الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن المبلغ الدفترى لاستثمار الشركة (س) في الشركة (ص) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وحصة الشركة (س) في صافي دخل الشركة (ص) لنفس العام لأننا مُنعنا من الوصول إلى المعلومات المالية والإدارة والمراجعين في الشركة (ص). وبناءً عليه، فلم نكن قادرين على تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لإجراء أية تعديلات على هذه المبالغ.

لقد 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 الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية الموحدة، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المتحفظ.

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

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (٦) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)]. ويتم تعديل الفقرة الأخيرة من قسم "المعلومات الأخرى" في المثال التوضيحي (٦) لتنصف الأمر الخاص الذي نتج عنه الرأي المتحفظ والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.]

الأمر الرئيسة للمراجعة

الأمر الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية الموحدة للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية الموحدة ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. وبالإضافة إلى الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ"، حددنا الأمور الموضحة أدناه لتكون الأمور الرئيسة للمراجعة التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية الموحدة^{١٩}

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

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة

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

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

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

الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل المائل هو [الاسم].

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

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

^{١٩} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

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

المثال التوضيحي (٤) - الامتناع عن إبداء رأي بسبب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عنصر واحد في القوائم المالية الموحدة

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

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة للمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة هي مراجعة مجموعة منشأة 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).
- لم يكن المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عنصر واحد في القوائم المالية الموحدة. وبعبارة أخرى، لم يتمكن المراجع من الحصول على أدلة مراجعة بشأن المعلومات المالية لاستثمار في مشروع مشترك، يمثل ما يزيد عن ٩٠% من صافي أصول المنشأة. وتُعدّ التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة جوهرية وأيضاً منتشرة في القوائم المالية الموحدة (أي المناسب هو الامتناع عن إبداء رأي).
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية الموحدة عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- يتطلب الأمر استخدام وصف أكثر محدودية في قسم مسؤوليات المراجع.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية الموحدة، يتحمل المراجع مسؤوليات تقريراً أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

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

التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة^{٢٠}

الامتناع عن إبداء رأي

لقد تم تكليفنا بمراجعة 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.

ونحن لا نبدي رأياً في القوائم المالية الموحدة المرفقة للمجموعة. فنظراً لأهمية الأمر الموضح في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي الوارد في تقريرنا، فإننا لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة في هذه القوائم المالية الموحدة.

أساس الامتناع عن إبداء رأي

سُجل استثمار المجموعة في مشروعها المشترك مع الشركة (ص) بمبلغ ××× في قائمة المركز المالي الموحدة للمجموعة، ويمثل ذلك ما يزيد عن ٩٠% من صافي أصول المجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١. ولم يُسمح لنا بالحصول على إدارة الشركة (ص) ومراجعتها، بما في ذلك إلى توثيق مراجعي الشركة (ص) لأعمال المراجعة. ونتيجة لذلك، لم نتمكن من تحديد ما إذا كانت هناك أي تعديلات تُعد ضرورية فيما يتعلق بالحصة التناسبية الخاصة بالمجموعة في أصول الشركة (ص)، والتي تسيطر عليها سيطرة مشتركة، وحصتها التناسبية في التزامات الشركة (ص)، والتي هي مسؤولة عنها مسؤولية مشتركة، وحصتها التناسبية في دخل ومصروفات الشركة (ص) عن تلك السنة، والعناصر التي تتكون منها قائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة وقائمة التدفقات النقدية الموحدة.

^{٢٠} 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" منطبقاً.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية الموحدة^{٢١}

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

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة

تتمثل مسؤوليتنا في القيام بمراجعة القوائم المالية الموحدة للمجموعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وإصدار تقرير المراجع عنها. ولكن نظراً للأمر الموضح في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي الوارد في تقريرنا، فإننا لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة في هذه القوائم المالية الموحدة.

ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

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

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

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

^{٢١} خلال هذه الأمانة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

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

المثال التوضيحي (٥) - الامتناع عن إبداء رأي بسبب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عناصر متعددة في القوائم المالية

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

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) غير منطبق).
- تم إعداد القوائم المالية 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 المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- لم يكن المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن عناصر متعددة في القوائم المالية، وبعبارة أخرى، لم يتمكن المراجع من الحصول على أدلة مراجعة عن المخزون والمبالغ مستحقة التحصيل في المنشأة. وتعدّ التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة جوهرية وأيضاً منتشرة في القوائم المالية.
- المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- يتطلب الأمر استخدام وصف أكثر محدودية في قسم مسؤوليات المراجع.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.

تقرير المراجع المستقل

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

التقرير عن مراجعة القوائم المالية^{٢٢}

الامتناع عن إبداء رأي

لقد تم تكليفنا بمراجعة القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

ونحن لا نبدي رأياً في القوائم المالية المرفقة للشركة. فنظراً لأهمية الأمور الموضحة في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي الوارد في تقريرنا، فإننا لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة في هذه القوائم المالية.

أساس الامتناع عن إبداء رأي

لم يتم التعاقد معنا كمراجعين للشركة إلا بعد ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وبالتالي لم نقوم بملاحظة جرد المخزون الفعلي في بداية السنة ونهايتها. ولم نتمكن من التوصل، عن طريق وسائل بديلة، إلى اقتناع بشأن كميات المخزون المحتفظ بها في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ و ٢٠١١، والتي تظهر في قائمتي المركز المالي بمبلغ ××× و ××× على الترتيب. وإضافة لذلك، فإن إدخال نظام إلكتروني جديد للمبالغ مستحقة التحصيل في شهر سبتمبر عام ٢٠١١ أدى إلى أخطاء عديدة في تلك المبالغ. وحتى تاريخ تقريرنا، كانت الإدارة لا تزال بصدد تدارك أوجه القصور في النظام وتصحيح الأخطاء. ولم نتمكن عن طريق وسائل بديلة من التأكد أو التحقق من المبالغ مستحقة التحصيل الواردة في قائمة المركز المالي بمبلغ مجموع ××× كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١. ونتيجة لهذه الأمور، لم نتمكن من تحديد ما إذا كانت هناك أي تعديلات ربما كان من الضروري إدخالها فيما يتعلق بما هو مسجل أو غير مسجل من المخزون والمبالغ مستحقة التحصيل، والعناصر التي تتكون منها قائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية.

^{٢٢} العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية^{٢٣}

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معييار المراجعة (٧٠٠)]

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل مسؤوليتنا في القيام بمراجعة القوائم المالية للشركة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وإصدار تقرير المراجع عنها. ولكن نظراً للأمور الموضحة في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي الوارد في تقريرنا، فإننا لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة في هذه القوائم المالية.

ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعييار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معييار المراجعة (٧٠٠)]

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

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

^{٢٣} خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

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

Copyright	حقوق التأليف والنشر
“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.	“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.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2024 by IFAC. All rights reserved.	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.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.	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.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition] ISBN: [978-1-60815-573-6]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition] ردمك: [978-1-60815-573-6]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”