

## معيار المراجعة (٤٥٠): تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٤٥٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

## المعيار الدولي للمراجعة (٤٥٠)

### تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة

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

#### الفهرس

الفقرة

مقدمة

١ ..... نطاق هذا المعيار

٢ ..... تاريخ السريان

٣ ..... الهدف

٤ ..... التعريفات

المتطلبات

٥ ..... تجميع التحريفات المكتشفة

٦-٧ ..... مراعاة التحريفات المكتشفة خلال التقدم في المراجعة

٨-٩ ..... الإبلاغ عن التحريفات وتصحيحها

١٠-١٣ ..... تقويم تأثير التحريفات غير المُصحَّحة

١٤ ..... الإفادات المكتوبة

١٥ ..... التوثيق

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

١أ ..... تعريف التحريف

٢أ-٦أ ..... تجميع التحريفات المكتشفة

٧أ-٩أ ..... مراعاة التحريفات المكتشفة خلال التقدم في المراجعة

١٠أ-١٣أ ..... الإبلاغ عن التحريفات وتصحيحها

١٤أ-٢٨أ ..... تقويم تأثير التحريفات غير المُصحَّحة

٢٩أ ..... الإفادات المكتوبة

٣٠أ ..... التوثيق

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة" 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 الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن تقويم تأثير التحريفات المكتشفة على المراجعة وتأثير التحريفات غير المُصَحَّحة، إن وجدت، على القوائم المالية. ويتناول معيار المراجعة (٧٠٠) مسؤولية المراجع، عند تكوين رأي في القوائم المالية، عن استنتاج ما إذا كان قد تم الوصول إلى تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية ككل من التحريف الجوهرية. ويأخذ استنتاج المراجع المطلوب بموجب معيار المراجعة (٧٠٠) في الحسبان تقويمه لتأثير التحريفات غير المُصَحَّحة، إن وجدت، على القوائم المالية وفقاً لهذا المعيار. ويتناول معيار المراجعة (٣٢٠)<sup>٢</sup> مسؤولية المراجع عن تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بشكل مناسب عند تخطيط وتنفيذ مراجعة للقوائم المالية.

### تاريخ السريان

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

### الهدف

٣. هدف المراجع هو تقويم أثر:

- (أ) التحريفات المكتشفة على المراجعة؛  
(ب) التحريفات غير المُصَحَّحة، إن وجدت، على القوائم المالية.

### التعريفات

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

(أ) التحريف: اختلاف بين مبلغ بند من بنود القوائم المالية أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وما يجب أن يكون عليه مبلغ هذا البند أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وفقاً لإطار التقرير المالي المنطوق. وقد تنشأ التحريفات عن خطأ أو غش. (راجع: الفقرة ١أ)

وعندما يبدي المراجع رأيه بشأن ما إذا كانت القوائم المالية معروضة بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، أو أنها تعطي صورة حقيقية وعادلة، فإن التحريفات تشمل أيضاً التعديلات في المبالغ أو التصنيفات أو العرض أو الإفصاحات التي تُعد، بحسب حكم المراجع، ضرورية لعرض القوائم المالية بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، أو حتى تعطي القوائم المالية صورة حقيقية وعادلة.

(ب) التحريفات غير المُصَحَّحة: تحريفات قام المراجع بتجميعها خلال المراجعة ولم يتم تصحيحها.

### المتطلبات

#### تجميع التحريفات المكتشفة

٥. يجب على المراجع تجميع التحريفات المكتشفة أثناء المراجعة، بخلاف تلك التي تُعد تافهة بشكل واضح. (راجع: الفقرات ٢أ-٦أ)

#### مراعاة التحريفات المكتشفة خلال التقدم في المراجعة

٦. يجب على المراجع تحديد ما إذا كانت الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة بحاجة إلى إعادة نظر في الحالات الآتية:

(أ) إذا كانت طبيعة التحريفات المكتشفة والظروف المحيطة بحدوثها تشير إلى احتمال وجود تحريفات أخرى قد تكون جوهرية عند اقترانها بالتحريفات المجمعة أثناء المراجعة؛ أو (راجع: الفقرة ٧أ)

<sup>١</sup> معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرتان ١٠-١١.

<sup>٢</sup> معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"

(ب) إذا كان مجموع التحريفات المجمعة أثناء المراجعة يقترب من الأهمية النسبية المحددة وفقاً لمعييار المراجعة (٣٢٠). (راجع: الفقرة ٨أ)

٧. إذا قامت الإدارة، بناءً على طلب المراجع، بالتحقق من فئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح وصححت التحريفات المكتشفة، فيجب على المراجع أن يُنفذ المزيد من إجراءات المراجعة لتحديد ما إذا كانت هناك تحريفات لا تزال موجودة. (راجع: الفقرة ٩أ)

#### الإبلاغ عن التحريفات وتصحيحها

٨. ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، يجب على المراجع أن يُبلغ المستوى الإداري المناسب بجميع التحريفات المجمعة أثناء المراجعة في الوقت المناسب<sup>٢</sup> ويجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تصحيح تلك التحريفات. (راجع: الفقرات ١٠أ-١٢أ)

٩. إذا رفضت الإدارة تصحيح بعض أو كل التحريفات التي أبلغها بها المراجع، فيجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لأسباب الإدارة في عدم إجراء التصحيحات ويجب أن يأخذ ذلك الفهم في الحسبان عند تقويم ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرية. (راجع: الفقرة ١٣أ)

#### تقويم تأثير التحريفات غير المُصَحَّحة

١٠. قبل تقويم تأثير التحريفات غير المُصَحَّحة، يجب على المراجع إعادة تقييم الأهمية النسبية المحددة وفقاً لمعييار المراجعة (٣٢٠) للتأكد مما إذا كانت لا تزال مناسبة في سياق النتائج المالية الفعلية للمنشأة. (راجع: الفقرتين ١٤أ، ١٥أ)

١١. يجب على المراجع تحديد ما إذا كانت التحريفات غير المُصَحَّحة تُعد جوهرية، كل منها على حدة أو في مجملها. وعند القيام بهذا التحديد، يجب على المراجع أن ينظر فيما يلي:

(أ) حجم وطبيعة التحريفات بالمقارنة مع كل من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المعينة والقوائم المالية ككل، والظروف المحيطة بحدوثها؛ (راجع: الفقرات ١٦أ-٢٢أ، ٢٤أ، ٢٥أ)

(ب) تأثير التحريفات غير المُصَحَّحة المتعلقة بفترات سابقة على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة، والقوائم المالية ككل. (راجع: الفقرة ٢٣أ)

#### التواصل مع المكلفين بالحوكمة

١٢. يجب على المراجع أن يُبلغ المكلفين بالحوكمة بالتحريفات غير المُصَحَّحة وما قد يكون لها من تأثير، كل منها على حدة أو في مجملها، على الرأي الوارد في تقرير المراجع، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب نظام أو لائحة<sup>٤</sup>. ويجب أن يحدد بلاغ المراجع التحريفات الجوهرية غير المُصَحَّحة، كل منها على حدة. ويجب أن يطلب المراجع تصحيح التحريفات غير المُصَحَّحة. (راجع: الفقرات ٢٦أ-٢٨أ)

١٣. يجب على المراجع أيضاً أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بتأثير التحريفات غير المُصَحَّحة المتعلقة بالفترات السابقة على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة، وعلى القوائم المالية ككل.

#### الإفادات المكتوبة

١٤. يجب على المراجع أن يطلب إفادة مكتوبة من الإدارة، وحسب مقتضى الحال، من المكلفين بالحوكمة بشأن ما إذا كانوا يعتقدون أن تأثير التحريفات غير المُصَحَّحة، كل منها على حدة وفي مجملها، تُعد غير جوهرية على القوائم المالية ككل. ويجب أن يُضمَّن في هذه الإفادة المكتوبة، أو يُرفق بها، ملخص بهذه البنود. (راجع: الفقرة ٢٩أ)

#### التوثيق

١٥. يجب على المراجع أن يُضمَّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:<sup>٥</sup> (راجع: الفقرة ٣٠أ)

<sup>٣</sup> معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ٧

<sup>٤</sup> انظر الحاشية ٣.

<sup>٥</sup> معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١، وأ

- (أ) المبلغ الذي سُنظر إلى التحريفات الأقل منه على أنها تافهة بشكل واضح (فقرة ٥)؛
- (ب) جميع التحريفات المُجمعة أثناء المراجعة وما إذا كان قد تم تصحيحها؛ (الفقرات ٥ و ٨ و ١٢)؛
- (ج) استنتاج المراجع ما إذا كانت التحريفات غير المُصححة تُعد جوهرية، كل منها على حدة أو في مجملها، وأساس هذا الاستنتاج (فقرة ١١).

\*\*\*

## المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تعريف التحريف (راجع: الفقرة ٤(أ))

١١. يمكن أن تنتج التحريفات من:

- (أ) عدم الدقة في جمع أو معالجة البيانات التي أُعدت منها القوائم المالية؛
- (ب) إغفال ذكر مبلغ أو إفصاح، ويشمل ذلك الإفصاحات غير الكافية أو غير المكتملة، والإفصاحات المطلوبة للوفاء بأهداف الإفصاح لبعض أطر التقرير المالي المنطبقة؛<sup>٦</sup>
- (ج) تقدير محاسبي غير صحيح ناتج من تجاهل الحقائق أو إساءة تفسيرها بشكل واضح؛
- (د) اجتهادات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي يرى المراجع أنها غير معقولة أو اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية التي يرى المراجع أنها غير مناسبة؛
- (هـ) التصنيف أو التجميع أو التقسيم غير المناسب للمعلومات؛
- (و) إغفال ذكر إفصاح ضروري للقوائم المالية لتحقيق عرض عادل يفوق الإفصاحات المطلوبة على نحو خاص في الإطار، وذلك للقوائم المالية المعدة وفقاً لإطار عرض عادل.<sup>٧</sup>
- ويذكر معيار المراجعة (٢٤٠) أمثلة للتحريفات الناتجة عن الغش.<sup>٨</sup>

تجميع التحريفات المكتشفة (راجع: الفقرة ٥)

"تافهة بشكل واضح"

٢١. تتطلب الفقرة ٥ من هذا المعيار أن يقوم المراجع بتجميع التحريفات المكتشفة أثناء المراجعة بخلاف تلك التافهة بشكل واضح. ولا يُعد مصطلح "تافهة بشكل واضح" تعبيراً آخرًا لمصطلح "غير جوهري". فالتحريفات التافهة بشكل واضح ستكون ذات حجم مختلف كلياً (أصغر)، أو ذات طبيعة مختلفة كلياً عن تلك التي يمكن تحديدها بأنها جوهرية، وسيكون من الواضح أنها تحريفات ليست لها تبعات مهمة، سواءً تم النظر إلى كل منها على حدة أو تم النظر إليها مجتمعة، وسواءً تم الحكم عليها بحسب أي ضوابط تتعلق بالحجم أو الطبيعة أو الظروف. وعند عدم التأكد مما إذا كان بند أو أكثر يُعد تافهًا بشكل واضح، فإن التحريف لا تنطبق عليه تلك الصفة.

<sup>٦</sup> على سبيل المثال، تنص الفقرة ٤٢ ح من المعيار الدولي للتقرير المالي (٧) "الأدوات المالية: الإفصاحات"، على ما يلي: "يجب على المنشأة الإفصاح عن أي معلومات إضافية تعتبرها ضرورية لتحقيق أهداف الإفصاح الواردة في الفقرة...".

<sup>٧</sup> على سبيل المثال، تتطلب المعايير الدولية للتقرير المالي من المنشأة تقديم إفصاحات إضافية عندما يكون الالتزام بالمتطلبات المحددة في المعايير الدولية للتقرير المالي غير كاف لتمكين المستخدمين من فهم تأثير بعض المعاملات والأحداث والحالات الأخرى على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة (المعيار الدولي للمحاسبة (١) "عرض القوائم المالية"، الفقرة ١٧(ج)).

<sup>٨</sup> معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرات ١١-٧١

التحريفات في القوائم الفردية

٣أ. قد يحدد المراجع مبلغاً بحيث تكون أي تحريفات أقل منه للمبالغ في القوائم الفردية تافهة بشكل واضح، ولا يلزم تجميعها لأن المراجع يتوقع أن تجميع تلك المبالغ من الواضح أنه لن يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية. لكن تحريفات المبالغ التي تزيد عن المبلغ المحدد يتم تجميعها على النحو المطلوب بموجب الفقرة ٥ من هذا المعيار. وبالإضافة إلى ذلك، فإن التحريفات المتعلقة بالمبالغ قد لا تكون تافهة بشكل واضح عندما يتم الحكم عليها بناءً على ضوابط الطبيعة أو الظروف، وإذا لم تكن كذلك، فيتم تجميعها على النحو المطلوب بموجب الفقرة ٥ من هذا المعيار.

التحريفات في الإفصاحات

٤أ. قد تكون التحريفات في الإفصاحات تافهة بشكل واضح أيضاً، سواء تم النظر إلى كل منها على حدة أو تم النظر إليها مجتمعة، وسواء تم الحكم عليها بحسب أي من ضوابط الحجم أو الطبيعة أو الظروف. ويتم أيضاً تجميع تحريفات الإفصاحات التي لا تُعد تافهة بشكل واضح لمساعدة المراجع في تقييم تأثير تلك التحريفات على الإفصاحات ذات الصلة والقوائم المالية ككل. وتقدم الفقرة ١٧ من هذا المعيار أمثلة على الحالات التي قد تكون فيها التحريفات في الإفصاحات النوعية جوهريّة.

تجميع التحريفات

٥أ. لا يمكن جمع التحريفات التي بحسب الطبيعة أو الظروف، التي تم تجميعها على النحو المبين في الفقرتين ٣ وأ، مع بعضها مثلما يمكن أن يتم في حالة تحريفات المبالغ. ومع ذلك، فإن المراجع مُطالب بموجب الفقرة ١١ من هذا المعيار بتقييم تلك التحريفات كل منها على حدة وفي مجملها (أي بشكل جماعي مع سائر التحريفات) لتحديد ما إذا كانت جوهريّة.

٦أ. لمساعدة المراجع في تقييم تأثير التحريفات المجمعة أثناء المراجعة وفي إبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة بالتحريفات، فإنه قد يكون من المفيد التمييز بين التحريفات في الحقائق، والتحريفات الناتجة عن الاجتهادات، والتحريفات المُعمّمة.

- التحريفات في الحقائق هي تحريفات لا يوجد أي شك بشأنها.
- التحريفات الناتجة عن الاجتهادات هي الفروقات الناتجة عن اجتهادات الإدارة بما فيها تلك المتعلقة بالإثبات والقياس والعرض والإفصاح في القوائم المالية (ويشمل ذلك اختيار أو تطبيق السياسات المحاسبية) التي يرى المراجع أنها غير معقولة أو غير مناسبة.
- التحريفات المُعمّمة هي أفضل تقدير يقوم به المراجع للتحريفات في مجتمعات العينات، ويشمل ذلك تعميم التحريفات المكتشفة في عينات المراجعة على كامل مجتمعات العينة التي سُحبت منها العينات. ويقدم معيار المراجعة (٥٣٠) إرشادات بشأن تحديد التحريفات المُعمّمة وتقييم النتائج.<sup>٩</sup>

مراعاة التحريفات المكتشفة خلال التقدم في المراجعة (راجع: الفقرتين ٦، ٧)

٧أ. قد لا يكون التحريف حدثاً منعزلاً. ومما يدل على وجود تحريفات أخرى، على سبيل المثال، اكتشاف المراجع لتحريف نشأ بسبب عطل في الرقابة الداخلية، أو بسبب افتراضات أو طرق تقييم غير مناسبة تم تطبيقها على نطاق واسع من قبل المنشأة.

٨أ. في حالة اقتراب مجموع التحريفات المجمعة أثناء المراجعة من الأهمية النسبية المحددة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠)، فإن خطر تجاوز التحريفات المحتملة غير المكتشفة للأهمية النسبية، عند النظر لها مع مجموع التحريفات المجمعة أثناء المراجعة، قد يكون أعلى من المستوى المنخفض بدرجة يمكن قبولها. ويمكن أن توجد التحريفات غير المكتشفة بسبب وجود خطر العينة وخطر غير مرتبط بالعينة.<sup>١٠</sup>

٩أ. قد يطلب المراجع من الإدارة أن تتحقق من فئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح لكي تفهم الإدارة سبب التحريف الذي اكتشفه المراجع، وأن تنفذ إجراءات لتحديد مبلغ التحريف الفعلي في فئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح، وأن تُجري تعديلات مناسبة على القوائم المالية. وقد يُقدّم مثل هذا الطلب، على سبيل المثال، بناءً على تعميم المراجع للتحريفات المكتشفة في عينة المراجعة على كامل المجتمع الذي سُحبت منه العينة.

<sup>٩</sup> معيار المراجعة (٥٣٠) "العينات في المراجعة"، الفقرتان ١٤ و ١٥

<sup>١٠</sup> معيار المراجعة (٥٣٠)، الفقرة ٥(ج)-(د)

الإبلاغ عن التحريفات وتصحيحها (راجع: الفقرتين ٨، ٩)

- ١٠أ. يُعد الإبلاغ عن التحريفات في الوقت المناسب إلى المستوى الإداري المناسب أمراً مهماً. حيث إنه يمكن الإدارة من تقويم ما إذا كانت فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات مُحَرَّفَة، وإعلام المراجع في حال معارضتها، واتخاذ ما يلزم من تصرفات. وعادةً ما يكون المستوى الإداري المناسب هو المستوى الذي يتحمل المسؤولية ويملك الصلاحية لتقويم التحريفات واتخاذ التصرف الضروري.
- ١١أ. في بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح قيوداً على قيام المراجع بالإبلاغ عن تحريفات معينة للإدارة أو الأفراد الآخرين داخل المنشأة. وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص القيام بإبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معينة في فعل غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المراجع مطالباً بالتقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معينة بموجب أنظمة مكافحة غسل الأموال. وفي هذه الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المراجع معقدة، وقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.
- ١٢أ. إن تصحيح الإدارة لجميع التحريفات، بما في ذلك التي أبلغ عنها المراجع، يمكنها من الاحتفاظ بدفاتر وسجلات محاسبية دقيقة ويقلل من مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية في المستقبل، الذي يسببه التأثير التراكمي للتحريفات غير الجوهرية غير المصححة المتعلقة بالفترات السابقة.
- ١٣أ. يتطلب معيار المراجعة (٧٠٠) من المراجع تقويم ما إذا كانت القوائم المالية معقدة ومعروضة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. ويتضمن هذا التقويم النظر في الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك المؤشرات على التحيز المحتمل في اجتهادات الإدارة،<sup>١١</sup> التي قد تتأثر بفهم المراجع لأسباب عدم قيام الإدارة بإجراء التصحيحات.

تقويم تأثير التحريفات غير المُصَحَّحة (راجع: الفقرتين ١٠، ١١)

- ١٤أ. يستند تحديد المراجع للأهمية النسبية وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠) في الغالب إلى تقديرات النتائج المالية للمنشأة، نظراً لأن النتائج المالية الفعلية قد لا تكون معروفة في ذلك الوقت. ولذلك، وقبل تقويم المراجع لتأثير التحريفات غير المُصَحَّحة، قد يكون من الضروري إعادة النظر في الأهمية النسبية المحددة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠) وذلك بالاستناد إلى النتائج المالية الفعلية.
- ١٥أ. يوضح معيار المراجعة ٣٢٠ أنه يتم إعادة النظر في الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل خلال التقدم في المراجعة (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حال انطباقها) إذا أصبح المراجع أثناء المراجعة على دراية بمعلومات كانت ستجعلُه يحدد مبلغاً (أو مبالغ) مختلفاً من البداية.<sup>١٢</sup> ولذا، فإن أية إعادة نظر مهمة من المرجح أن تتم قبل تقويم المراجع لتأثير التحريفات غير المُصَحَّحة. ومع ذلك، فإذا قام المراجع بإعادة تقييم للأهمية النسبية المحددة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠) (انظر الفقرة ١٠ من هذا المعيار) وأدى ذلك إلى تحديد مبلغ (أو مبالغ) أقل، فينبغي عندئذٍ إعادة النظر في الأهمية النسبية للتنفيذ ومدى مناسبة طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية بغية الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي المراجعة.
- ١٦أ. يتم النظر في كل تحريف منفرد لمبلغ ما لتقويم تأثير هذا التحريف على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة، بما في ذلك ما إذا كان مستوى الأهمية النسبية قد تم تجاوزه لتلك الفئة المعينة من المعاملات أو لذلك الرصيد أو الإفصاح المعين، إن وجد.
- ١٧أ. بالإضافة لذلك، يتم النظر في كل تحريف منفرد في إفصاح نوعي، لتقويم تأثيره على الإفصاحات ذات الصلة، وكذلك تأثيره العام على القوائم المالية ككل. ويُعد تحديد ما إذا كان تحريف ما في إفصاح نوعي جوهرياً، في سياق إطار التقرير المالي المنطبق والظروف الخاصة بالمنشأة، مسألة تنطوي على ممارسة الحكم المهني. ومن بين الأمثلة التي قد تكون فيها هذه التحريفات جوهرياً ما يلي:
- الأوصاف غير الدقيقة أو غير المكتملة للمعلومات المتعلقة بالأهداف والسياسات والآليات الخاصة بإدارة رأس المال للمنشآت التي لها أنشطة تأمين وأنشطة مصرفية.
  - إغفال ذكر معلومات عن أحداث أو ظروف قد تؤدي إلى خسارة هبوط في القيمة (على سبيل المثال، انخفاض كبير على المدى الطويل في الطلب على معدن أو سلعة) في منشأة لها عمليات تعدين.

<sup>١١</sup> معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ١٢

<sup>١٢</sup> معيار المراجعة (٣٢٠)، الفقرة ١٢

• الوصف غير الصحيح لسياسة محاسبية تتعلق ببند مهم في قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل الشامل أو قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو قائمة التدفقات النقدية.

• الوصف غير الكافي لحساسية سعر الصرف في منشأة تزاوّل أنشطة تجارية دولية.

١٨١. عند تحديد ما إذا كانت التحريفات غير المصححة تعد بطبيعتها جوهرية، على النحو المطلوب في الفقرة ١١ من هذا المعيار، ينظر المراجع في التحريفات غير المصححة في المبالغ والإفصاحات. وقد يتم اعتبار تلك التحريفات جوهرية سواءً بمفردها، أو عند اقترانها بتحريفات أخرى. فعلى سبيل المثال، واعتماداً على التحريفات التي تم اكتشافها في الإفصاحات، قد ينظر المراجع فيما يلي:

(أ) ما إذا كانت الأخطاء المكتشفة مستمرة أم منتشرة؛ أو

(ب) ما إذا كان عدد من التحريفات التي تم اكتشافها ذا صلة بنفس الأمر، ويمكن أن تؤثر على فهم المستخدمين لذلك الأمر عند النظر فيها مجتمعة.

ويُعد النظر في التحريفات المجمعة مفيداً أيضاً عند تقييم القوائم المالية وفقاً للفقرة ١٣ (د) من معيار المراجعة (٧٠٠)، الذي يتطلب من المراجع النظر فيما إذا كان العرض العام للقوائم المالية قد تم تقييّمه عن طريق إدراج معلومات غير ملائمة أو معلومات تحجب الفهم السليم للأمر المفصّل عنها.

١٩١. إذا تم الحكم على تحريف بأنه تحريف جوهرى بمفرده، فمن غير المرجح إمكانية التعويض عنه بتحريفات أخرى. فعلى سبيل المثال، إذا تمت المبالغة في الإيرادات بشكل جوهرى، فإن القوائم المالية ككل تُعدّ محرفة بشكل جوهرى، حتى مع تعويض تأثير ذلك التحريف على الأرباح - وبشكل كامل - عن طريق المبالغة بنفس القدر في المصروفات. وقد يكون من المناسب التعويض عن التحريفات ضمن رصيد نفس الحساب أو نفس فئة المعاملات؛ ولكن يُنظر في مخاطر وجود تحريفات أخرى غير مكتشفة قبل استنتاج أن التعويض عن التحريفات حتى وإن كانت غير جوهرية هو أمر مناسب<sup>١٣</sup>.

٢٠١. يشمل تحديد ما إذا كان التحريف في التصنيف جوهرياً تقييم الاعتبارات النوعية، مثل تأثير التحريف في التصنيف على التعمدات المتعلقة بالديون أو التعمدات التعاقدية الأخرى، أو التأثير على البنود الفردية أو المجاميع الفرعية، أو التأثير على النسب الرئيسية. وقد تتوفر ظروف يستنتج فيها المراجع أن التحريف في التصنيف لا يعدّ جوهرياً على مستوى القوائم المالية ككل، بالرغم من أنه قد يتجاوز مستوى أو مستويات الأهمية النسبية في تقييم التحريفات الأخرى. فعلى سبيل المثال، قد لا يُعدّ التصنيف الخاطئ بين البنود في قائمة المركز المالي جوهرياً في سياق القوائم المالية ككل عندما يكون مبلغ التصنيف الخاطئ صغيراً بالنسبة لحجم البنود ذات الصلة في قائمة المركز المالي ولا يؤثر التصنيف الخاطئ على قائمة الدخل أو النسب الرئيسية.

٢١١. قد تؤدي الظروف المتعلقة ببعض التحريفات إلى قيام المراجع بتقييمها على أنها جوهرية، بمفردها أو عند النظر فيها مع التحريفات الأخرى المُجمعة أثناء المراجعة، حتى وإن كانت بمستوى أقل من مستوى الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. ومن بين الظروف التي قد تُؤثر على التقييم المدى الذي يكون للتحريف فيه:

- تأثير على الالتزام بالمتطلبات التنظيمية؛ أو
- تأثير على الالتزام بشروط الديون أو المتطلبات التعاقدية الأخرى؛ أو
- علاقة بالاختيار أو التطبيق غير الصحيح لسياسة محاسبية لها تأثير غير جوهرى على القوائم المالية للفترة الحالية، لكن من المرجح أن يكون لها تأثير جوهرى على القوائم المالية للفترات المستقبلية؛ أو
- صلة بإخفاء تغيير في الأرباح أو الاتجاهات الأخرى، خصوصاً في سياق الظروف الاقتصادية والصناعية العامة؛ أو
- تأثير على النسب المستخدمة في تقييم المركز المالي للمنشأة أو نتائج العمليات أو التدفقات النقدية؛ أو
- تأثير على معلومات القطاع المعروضة في القوائم المالية (على سبيل المثال، أهمية الأمر لقطاع أو جزء آخر من أعمال المنشأة تم تحديده على أنه يؤدي دوراً مهماً في عمليات المنشأة أو ربحيتها)؛ أو

<sup>١٣</sup> قد يتطلب التعرف على عدد من التحريفات غير الجوهرية ضمن رصيد نفس الحساب أو نفس فئة المعاملات من المراجع إعادة تقييم خطر التحريف الجوهرى لرصيد ذلك الحساب أو لتلك الفئة من المعاملات.

- تأثير في زيادة أجر الإدارة، على سبيل المثال، عن طريق ضمان الوفاء بمتطلبات منح المكافآت أو الحوافز الأخرى؛ أو
  - أهمية فيما يتعلق بفهم المراجع للاتصالات المعروفة سابقاً مع المستخدمين، على سبيل المثال، فيما يتعلق بالأرباح المتنبأ بها؛ أو
  - علاقة بنود تشمل أطرافاً معينة (على سبيل المثال، ما إذا كانت الأطراف الخارجية في المعاملة ذات علاقة بأعضاء في إدارة المنشأة)؛ أو
  - صلة بإغفال ذكر معلومات لا يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق بشكل خاص، لكنها بحسب حكم المراجع مهمة لفهم المستخدمين للمركز المالي أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية للمنشأة؛ أو
  - تأثير على المعلومات الأخرى التي سيتم تضمينها في التقرير السنوي للمنشأة (على سبيل المثال، المعلومات التي سيتم تضمينها تحت عنوان "نقاش وتحليل الإدارة" أو "استعراض الأداء التشغيلي والمالي") والتي يتوقع بشكل معقول أن تؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية. ويتناول معيار المراجعة (٢٢٠) مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى.
- وهذه الظروف ليست سوى أمثلة؛ ومن غير المرجح أن توجد جميعها في جميع عمليات المراجعة، وليس بالضرورة أن تكون هذه القائمة كاملة. ولا يؤدي وجود أي ظروف كهذه المذكورة أعلاه، بالضرورة، إلى استنتاج أن التحريف جوهري.

٢٢١. يوضح معيار المراجعة (٢٤٠) الطريقة التي يجب أن يتم النظر بها في الآثار المترتبة على التحريف الذي ينتج، أو قد ينتج، عن غش فيما يتعلق بجوانب المراجعة الأخرى، حتى وإن كان حجم التحريف غير جوهري فيما يتعلق بالقوائم المالية. واعتماداً على الظروف، يمكن أن تكون التحريفات في الإفصاحات مؤشراً أيضاً على حدوث غش، وقد تنشأ هذه التحريفات، على سبيل المثال، من:

- إفصاحات مضللة نتجت عن تحيز في اجتهادات الإدارة؛ أو
  - إفصاحات كثيرة مكررة أو غير مفيدة، يُقصد منها حجب الفهم السليم لأموال واردة في القوائم المالية.
- وعند النظر في الآثار المترتبة على التحريفات في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، يمارس المراجع نزعة الشك المبني وفقاً لمعيار المراجعة (٢٠٠).<sup>١٦</sup>

٢٣١. قد يكون للتأثير التراكمي للتحريفات غير الجوهرية التي لم يتم تصحيحها والمتعلقة بفترات سابقة تأثير جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية. وتوجد مناهج مختلفة ومقبولة لتقييم المراجع لتأثير هذه التحريفات غير المُصَحَّحة على القوائم المالية للفترة الحالية. ويوفر استخدام نفس منهج التقييم الاتساق من فترة لأخرى.

#### اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٢٤١. في حالة مراجعة منشأة قطاع عام، فإن تقييم ما إذا كان التحريف يعد جوهرياً قد يتأثر أيضاً بمسؤوليات المراجع التي يحددها نظام أو لائحة أو أي أوامر ملزمة أخرى بشأن التقرير عن أمور خاصة، بما في ذلك على سبيل المثال، التقرير عن الغش.

٢٥١. علاوةً على ذلك، فإن قضايا مثل المصلحة العامة والمساءلة والنزاهة وضممان فاعلية الإشراف القانوني، قد تؤثر بشكل خاص على تقييم ما إذا كان بند ما يعد جوهرياً بطبيعته. وينطبق هذا بوجه خاص على البنود التي تتعلق بالالتزام بنظام أو لائحة أو أوامر ملزمة أخرى.

#### إبلاغ المكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ١٢)

٢٦١. في حالة الإبلاغ عن التحريفات غير المُصَحَّحة لأشخاص يتحملون مسؤوليات إدارية وكان لهؤلاء الأشخاص أيضاً مسؤوليات تتعلق بالحوكمة، فليس هناك داع للإبلاغ عن التحريفات مرة أخرى لنفس الأشخاص لما لهم من دور في الحوكمة. ولكن لا بد أن يكون المراجع مقتنعاً بأن إبلاغ الأشخاص الذين يتحملون مسؤوليات إدارية يكفي لإبلاغ جميع من كان المراجع سيقوم بإبلاغهم في ظروف أخرى لصفهم في الحوكمة.<sup>١٧</sup>

<sup>١٤</sup> معيار المراجعة (٢٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

<sup>١٥</sup> معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٣٦

<sup>١٦</sup> معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية"، الفقرة ١٥

<sup>١٧</sup> معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٣

٢٧أ. عندما يكون هناك عدد كبير من التحريفات غير المُصَحَّحة غير الجوهرية بمفردها، يمكن أن يقوم المراجع بالإبلاغ عن عدد هذه التحريفات وأثرها المالي العام، بدلاً من الإبلاغ بتفاصيل كل تحريف غير مصحح بشكل فردي.

٢٨أ. يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) أن يقوم المراجع بإبلاغ المكلفين بالحوكمة بالإفادات المكتوبة التي يطلبها (انظر الفقرة ١٤ من هذا المعيار).<sup>١٨</sup> ويمكن أن يناقش المراجع مع المكلفين بالحوكمة أسباب الفشل في تصحيح التحريفات والآثار المترتبة عليه، مع مراعاة الحكم على حجم وطبيعة التحريف في ظل الظروف المحيطة، والآثار المحتملة المترتبة عليه فيما يتعلق بالقوائم المالية في المستقبل.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ١٤)

٢٩أ. نظراً لأن إعداد القوائم المالية يتطلب من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، تعديل القوائم المالية لتصحيح التحريفات الجوهرية، فيجب على المراجع أن يطلب منهم تزويده بإفادة مكتوبة حول التحريفات غير المُصَحَّحة. وفي بعض الظروف، قد لا يكون لدى الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، اعتقاد بأن بعض التحريفات غير المُصَحَّحة هي تحريفات. ولهذا، فقد يرغبون بإضافة كلمات إلى إفادتهم المكتوبة مثل: "نحن لا نوافق على أن بنود... و... تشكل تحريفاً بسبب [بيان الأسباب]". ومع ذلك، فإن الحصول على هذه الإفادة لا يعفي المراجع من الحاجة إلى تكوين استنتاج حول تأثير التحريفات غير المُصَحَّحة.

التوثيق (راجع: الفقرة ١٥)

٣٠أ. إن توثيق المراجع للتحريفات غير المُصَحَّحة قد يأخذ في الحسبان:

- (أ) مراعاة التأثير الكلي للتحريفات غير المُصَحَّحة؛
- (ب) تقويم ما إذا كان مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، إن وجدت، قد تم تجاوزها؛
- (ج) تقويم تأثير التحريفات غير المُصَحَّحة على النسب أو الاتجاهات الرئيسية، والالتزام بالمتطلبات النظامية والتنظيمية والتعاقدية (مثل شروط الديون).

<sup>١٨</sup> معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٦ (ج) (٢)

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in October 2023 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in January 2024, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في يناير ٢٠٢٤ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٢ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في أكتوبر ٢٠٢٣ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٢، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة 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 © 2023 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 ٢٠٢٣ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2024 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٤ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition] ISBN: [978-1-60815-546-0]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition] ISBN: [978-1-60815-546-0]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>