

معيار المراجعة (٣٠٠): التخطيط لمراجعة القوائم المالية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٣٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٣٠٠)

التخطيط لمراجعة القوائم المالية

(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 تاريخ السريان

٤ الهدف

المتطلبات

٥ إشراك الأعضاء الرئيسيين لفريق الارتباط

٦ الأنشطة المبدئية للارتباط

١١-٧ أنشطة التخطيط

١٢ التوثيق

١٣ الاعتبارات الإضافية في ارتباطات المراجعة لأول مرة

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

٤أ-١أ نطاق هذا المعيار

٥أ إشراك الأعضاء الرئيسيين لفريق الارتباط

٨أ-٦أ الأنشطة المبدئية للارتباط

١٨أ-٩أ أنشطة التخطيط

٢٣أ-١٩أ التوثيق

٢٤أ الاعتبارات الإضافية في ارتباطات المراجعة لأول مرة

الملحق: اعتبارات عند تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية" 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 التخطيط لمراجعة القوائم المالية. وقد تمت صياغة هذا المعيار في سياق عمليات المراجعة المتكررة. كما حُدِّدت بشكل منفصل اعتبارات إضافية في ارتباطات المراجعة التي تتم لأول مرة.
٢. يتضمن التخطيط للمراجعة تحديد الاستراتيجية العامة للارتباط ووضع خطة المراجعة. وتفيد إدارة الجودة على مستوى الارتباطات وفقاً لمعيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، جنباً إلى جنب مع التخطيط الكافي وفقاً لهذا المعيار، مراجعة القوائم المالية بعدة طرق، من بينها ما يلي: (راجع: الفقرات ١١-٤١)

- مساعدة المراجع في تخصيص اهتمام مناسب لجوانب المراجعة المهمة.
- مساعدة المراجع في تحديد المشكلات المحتملة وحلها في الوقت المناسب.
- مساعدة المراجع في تنظيم ارتباط المراجعة وإدارته بصورة سليمة حتى يتم تنفيذه بفاعلية وكفاءة.
- المساعدة في اختيار أعضاء لفريق الارتباط يتمتعون بمستويات مناسبة من القدرات والكفاءة للاستجابة للمخاطر المتوقعة، وفي إسناد الأعمال لهم بصورة مناسبة.
- تسهيل توجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم.
- المساعدة، حسب مقتضى الحال، في تنسيق الأعمال التي أنجزها مراجعو مكونات المجموعة والخبراء.

تاريخ السريان

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

الهدف

٤. هدف المراجع هو التخطيط للمراجعة من أجل تنفيذها بطريقة فعّالة.

المتطلبات

إشراك الأعضاء الرئيسيين لفريق الارتباط

٥. يجب إشراك كل من الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين لفريق الارتباط في التخطيط للمراجعة، بما في ذلك التخطيط والمشاركة في المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط. (راجع: الفقرة ٥٥)

الأنشطة المبدئية للارتباط

٦. يجب أن يقوم المراجع بالأنشطة الآتية في بداية ارتباط المراجعة الحالي:
 - (أ) تنفيذ الإجراءات التي تتطلبها معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) بشأن قبول العلاقة مع العميل وقبول ارتباط المراجعة المعين والاستمرار في تلك العلاقة وذلك الارتباط؛^١
 - (ب) تقويم الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، وفقاً لمعيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)؛^٢
 - (ج) تكوين فهم لشروط الارتباط، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٢١٠).^٣ (راجع: الفقرات ٦١-٨١)

^١ معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرات ٢٢-٢٤

^٢ معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ١٦-٢١

^٣ معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرات ٩-١٣

أنشطة التخطيط

٧. يجب على المراجع أن يحدد استراتيجية عامة للمراجعة، تُحدد نطاق وتوقيت واتجاه المراجعة، وتُرشد في وضع خطة المراجعة.
٨. يجب على المراجع عند تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة أن ينظر في المعلومات التي تم الحصول عليها من الالتزام بمتطلبات معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، إضافة إلى ما يلي:
 - (أ) أن يقف على خصائص الارتباط التي تُحدّد نطاقه؛
 - (ب) أن يتحقق من أهداف التقرير الخاصة بالارتباط من أجل التخطيط لتوقيت المراجعة وطبيعة الاتصالات المطلوبة؛
 - (ج) أن يأخذ في الحسبان العوامل التي تُعد وفقاً للحكم المبني للمراجع مهمة في توجيه جهود فريق الارتباط؛
 - (د) أن يأخذ في الحسبان نتائج الأنشطة المبدئية للارتباط، وعند الاقتضاء، مدى صلة المعرفة المكتسبة من الارتباطات الأخرى التي قام الشريك المسؤول عن الارتباط بتنفيذها للمنشأة؛
 - (هـ) أن يتحقق من طبيعة الموارد اللازمة لتنفيذ الارتباط، وتوقيتها ومداهما.^٤ (راجع: الفقرات ٩٠-١٣١)
٩. يجب أن يضع المراجع خطة للمراجعة، ويجب أن تتضمن تلك الخطة وصفاً لما يلي:
 - (أ) طبيعة وتوقيت ومدى ما تم التخطيط له من توجيه لأعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم. (راجع: الفقرة ١٤٠)
 - (ب) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم المخاطر المخطط لتنفيذها، كما هو محدد بموجب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩).^٥
 - (ج) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية المخطط لتنفيذها على مستوى الإقرارات، كما هو محدد بموجب معيار المراجعة (٣٣٠).^٦
 - (د) إجراءات المراجعة الأخرى المخطط لها والمطلوب تنفيذها حتى يستوفي الارتباط معايير المراجعة. (راجع: الفقرات ١٥٠-١٧١)
١٠. يجب على المراجع تحديث وتغيير الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، عند اللزوم، خلال سير المراجعة. (راجع: الفقرة ١٨٠)
١١. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط فحص الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة.

التوثيق

١٢. يجب على المراجع أن يُضمّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:^٧
 - (أ) الاستراتيجية العامة للمراجعة؛
 - (ب) خطة المراجعة؛
 - (ج) أي تغييرات مهمة تم إدخالها على الاستراتيجية العامة للمراجعة أو خطة المراجعة أثناء ارتباط المراجعة، بما في ذلك التغييرات المهمة على طبيعة وتوقيت ومدى ما تم التخطيط له من توجيه لأعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم،^٨ وأسباب مثل تلك التغييرات. (راجع: الفقرات ١٩٠-٢٣١)

الاعتبارات الإضافية في ارتباطات المراجعة لأول مرة

١٣. يجب على المراجع قبل البدء في المراجعة التي تتم لأول مرة، أن يقوم بالأنشطة التالية:

^٤ معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٢٥

^٥ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها"

^٦ معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المُقيّمة"

^٧ معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١ و٦١

^٨ معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ٣٠ و٩١ و٩٢

- (أ) تنفيذ الإجراءات التي يتطلبها معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) بشأن قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات المراجعة؛^٩
- (ب) التواصل مع المراجع السابق، إذا كان هناك تغيير في المراجعين، عملاً بالمتطلبات المسبكية ذات الصلة. (راجع: الفقرة ٢٤٠)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة ١)

١. يتناول معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) المسؤوليات المحددة للمراجع بشأن إدارة الجودة على مستوى الارتباطات عند مراجعة القوائم المالية والمسؤوليات ذات الصلة الخاصة بالشريك المسؤول عن الارتباط. وتُعد المعلومات التي يتم الحصول عليها من الالتزام بمعيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) ذات صلة بهذا المعيار. وعلى سبيل المثال، وفقاً لمعيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، فإن الشريك المسؤول عن الارتباط مطالب بالتحقق من تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط لتنفيذ الارتباط، مع الأخذ في الحسبان طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه. ولهذا صلة مباشرة عند التحقق من طبيعة وتوقيت ومدى الموارد اللازمة لتنفيذ الارتباط، ضمن الاستراتيجية العامة، وفقاً لمتطلبات الفقرة ٨ من هذا المعيار.

٢. ستختلف طبيعة ومدى أنشطة التخطيط طبقاً لحجم المنشأة وتعقيدها، والتجربة السابقة للأعضاء الرئيسيين في فريق الارتباط مع المنشأة، والتغيرات في الظروف التي تحدث أثناء ارتباط المراجعة. وعند التخطيط للمراجعة، قد يستخدم المراجع أساليب وأدوات إدارة المشروعات. ويوضح معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) ١٠ الكيفية التي قد تدعم بها تلك الأساليب والأدوات فريق الارتباط في إدارة جودة الارتباط.

٣. لا يعد التخطيط مرحلة منفصلة أثناء المراجعة، بل هو عملية مستمرة ومتكررة تبدأ غالباً بعد وقت قصير من (أو بالتزامن مع) إنجاز المراجعة السابقة، وتستمر حتى إنجاز ارتباط المراجعة الحالي. ومع ذلك، يتضمن التخطيط الأخذ في الحسبان توقيت أنشطة معينة وإجراءات المراجعة التي ينبغي إنجازها قبل تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية. فعلى سبيل المثال، قبل أن يقوم المراجع بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، يتضمن التخطيط الحاجة للنظر في أمور مثل:

- الإجراءات التحليلية التي سيتم تطبيقها باعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر.
- الحصول على فهم عام للإطار النظامي والتنظيمي المنطبق على المنشأة وكيفية التزام المنشأة بهذا الإطار.
- تحديد الأهمية النسبية.
- إشراك الخبراء.
- تنفيذ إجراءات أخرى لتقييم المخاطر.

٤. قد يقرر المراجع مناقشة عناصر التخطيط مع إدارة المنشأة لمساعدة المراجع في إدارة الجودة وتحقيقها على مستوى الارتباطات (على سبيل المثال، لتنسيق بعض إجراءات المراجعة المخطط لها مع أعمال موظفي المنشأة). وبالرغم من حدوث هذه المناقشات في غالب الأحيان، فإن الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة تظلان من مسؤوليات المراجع. ويجب توخي الحذر عند مناقشة الأمور الواردة في الاستراتيجية العامة للمراجعة أو في خطة المراجعة حتى لا يتم إضعاف فاعلية المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد تُضعف مناقشة طبيعة إجراءات المراجعة التفصيلية، وتوقيتها، مع الإدارة من فاعلية المراجعة عن طريق زيادة القدرة على التنبؤ بها بدرجة كبيرة.

إشراك الأعضاء الرئيسيين لفريق الارتباط (راجع: الفقرة ٥)

٥. إن إشراك الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين لفريق الارتباط في التخطيط للمراجعة يؤدي إلى الاستفادة من خبراتهم وبصيرتهم، مما يعزز من فاعلية وكفاءة آلية التخطيط.^{١١}

^٩ معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ٢٢-٢٤

^{١٠} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرتان ٧٤٠ و٧٥٠.

^{١١} يحدد معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، في الفقرتين ١٧ و١٨، متطلبات ويقدم إرشادات بشأن مناقشة فريق الارتباط لقابلية تعرض المنشأة لتحريفات جوهرية في القوائم المالية. كما يقدم معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، في الفقرة ١٦، إرشادات بشأن التركيز أثناء هذه المناقشة على قابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهرية بسبب الغش.

الأنشطة المبدئية للارتباط (راجع: الفقرة ٦)

٦أ. يساعد تنفيذ الأنشطة المبدئية للارتباط المحددة في الفقرة ٦، في بداية ارتباط المراجعة الحالي، المراجع في تحديد وتقويم الأحداث أو الظروف التي قد تؤثر بشكل سلب على قدرة المراجع على إدارة الجودة وتحقيقها على مستوى الارتباطات وفقاً لمعييار المراجعة (٢٢٠) (المحدث).

٧أ. يمكن تنفيذ هذه الأنشطة المبدئية للارتباط المراجع من التخطيط لارتباط المراجعة لتحقيق ما يلي، على سبيل المثال:

- الحفاظ على الاستقلال الضروري والقدرة على تنفيذ الارتباط.
- التحقق من عدم وجود قضايا تتعلق بنزاهة الإدارة قد تؤثر على رغبة المراجع في الاستمرار في الارتباط.
- التحقق من عدم وجود سوء تفاهم مع العميل بشأن شروط الارتباط.

٨أ. يعني تنفيذ الإجراءات المبدئية على كل من استمرار العلاقة مع العميل وتقويم المتطلبات المسلكية ذات الصلة (بما فيها الاستقلال) في بداية ارتباط المراجعة الحالي أنه يتم إنجاز هذه الإجراءات قبل تنفيذ الأنشطة المهمة الأخرى لارتباط المراجعة الحالي. وبالنسبة لارتباطات المراجعة المستمرة، فغالباً ما تتم مثل هذه الإجراءات المبدئية بعد وقت قصير من (أو بالتزامن مع) إنجاز المراجعة السابقة.

أنشطة التخطيط

الاستراتيجية العامة للمراجعة (راجع: الفقرتين ٧، ٨)

٩أ. مع مراعاة إنجاز المراجع لإجراءات تقييم المخاطر، قد تشتمل عملية تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة على أمور مثل ما يلي:

- طبيعة الموارد (البشرية أو التقنية أو الفكرية) التي سيتم استخدامها في مجالات المراجعة الخاصة. على سبيل المثال، الاستعانة بالخبراء من أعضاء الفريق في المجالات ذات المخاطر المرتفعة أو تخصيص خبراء للتعامل مع الأمور المعقدة؛
- حجم الموارد التي سيتم تخصيصها لمجالات المراجعة الخاصة. على سبيل المثال، عدد أعضاء الفريق المخصصين لحضور الجرد الفعلي للمخزون في مختلف المواقع، أو طبيعة ومدى توجيه مراجعي المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم في حال مراجعة المجموعات، أو عدد ساعات المراجعة التي سيتم تخصيصها للمجالات ذات المخاطر المرتفعة؛
- توقيت استخدام هذه الموارد، مثل ما إذا كانت سيتم استخدامها في مرحلة مبدئية من المراجعة أو في تواريخ الفصل الزمني الرئيسية؛
- كيفية توجيه تلك الموارد أو الإشراف عليها أو استخدامها. على سبيل المثال، الأوقات التي من المتوقع أن تُعقد فيها مع الفريق اجتماعات الإحاطة بالمعلومات واجتماعات استخلاص المعلومات، والكيفية التي من المتوقع أن ينفذ بها الشريك المسؤول عن الارتباط ومدير الارتباط عمليات الفحص (على سبيل المثال، في الموقع أو خارج الموقع).

١٠أ. يشتمل معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) على متطلبات وإرشادات بشأن موارد الارتباط وتنفيذ الارتباط (بما في ذلك توجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم).

١١أ. يتضمن الملحق أمثلة على اعتبارات تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة.

١٢أ. بمجرد تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة، فإنه يمكن وضع خطة مراجعة تتناول مختلف الأمور المذكورة في الاستراتيجية العامة للمراجعة، مع الأخذ في الحسبان الحاجة إلى تحقيق أهداف المراجعة من خلال الكفاءة في استخدام موارد المراجع. وليس بالضرورة أن يكون تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة ووضع خطة المراجعة التفصيلية عمليتين منفصلتين أو متتاليتين، ولكنهما مرتبطتان بشكل وثيق لأن التغييرات في إحداها قد تستتبع تغييرات في الأخرى.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

١٣أ. عند مراجعة المنشآت الصغيرة، فإن عملية المراجعة بالكامل يمكن أن يؤديها فريق ارتباط صغير جداً. وتشتمل العديد من عمليات مراجعة المنشآت الصغيرة على الشريك المسؤول عن الارتباط (الذي قد يكون محاسب قانوني فرد) الذي يعمل مع عضو واحد في فريق الارتباط (أو بدون أي أعضاء في فريق الارتباط). ومع وجود فريق صغير، يكون التنسيق والاتصال بين أعضاء الفريق أسهل. ولا يلزم أن يكون تحديد الاستراتيجية العامة لمراجعة منشأة صغيرة ممارسة معقدة أو مستهلكة للوقت؛ ذلك أنها تختلف حسب حجم المنشأة وتُعقد المراجعة وحجم

فريق الارتباط. فعلى سبيل المثال، يمكن لمذكرة مختصرة تم إعدادها عند إنجاز المراجعة السابقة، بناءً على فحص أوراق العمل والأمور المهمة المتعرف عليها في المراجعة المنجزة للتو، وتم تحديثها في الفترة الحالية، بناءً على المناقشات مع المدير المالك، أن تكون بمثابة استراتيجية المراجعة الموثقة لارتباط المراجعة الحالي إذا كانت تغطي الأمور المشار إليها في الفقرة ٨.

١٤١. يتناول معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) مسؤولية الشريك المسؤول عن الارتباط عن طبيعة وتوقيت ومدى توجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم.^{١٢}

خطة المراجعة (راجع: الفقرة ٩)

١٥١. تكون خطة المراجعة أكثر تفصيلاً من الاستراتيجية العامة للمراجعة، من حيث أنها تتضمن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي سيقوم أعضاء فريق الارتباط بتنفيذها. ويجري التخطيط لهذه الإجراءات خلال سير المراجعة، حسب تطور خطة المراجعة الموضوعية للارتباط. فعلى سبيل المثال، يتم التخطيط لإجراءات المراجع الخاصة بتقييم المخاطر في بداية عملية المراجعة. ومع ذلك، فإن التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى كل إجراء محدد من إجراءات المراجعة الإضافية يعتمد على نتيجة إجراءات تقييم المخاطر. وإضافة إلى ذلك، فإن المراجع قد يبدأ في تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية لبعض فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات قبل التخطيط لجميع إجراءات المراجعة الإضافية المتبقية.

١٦١. إن تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المخطط لها لتقييم المخاطر، وإجراءات المراجعة الإضافية، من حيث علاقتها بالإفصاحات يعد مهماً، في ضوء كل من المدى الواسع من المعلومات ومستوى التفصيل الذي قد تشمل تلك الإفصاحات. وإضافة إلى ذلك، فقد تحتوي بعض الإفصاحات على معلومات يتم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة، قد تؤثر أيضاً على المخاطر المقيّمة وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة اللازمة لمواجهتها.

١٧١. يساعد النظر في الإفصاحات في وقت مبكر من المراجعة المراجع في إيلاء الاهتمام المناسب، والتخطيط لتوفير وقت كافٍ، لمعالجة الإفصاحات بنفس الطريقة التي تتبع مع فئات المعاملات والأحداث وأرصدة الحسابات. وقد تساعد المراجعة المبكرة للإفصاحات أيضاً المراجع في تحديد التأثيرات على مراجعة ما يلي:

- الإفصاحات المهمة الجديدة أو المعدلة المطلوبة نتيجة للتغيرات في بيئة المنشأة أو وضعها المالي أو أنشطتها (على سبيل المثال، حدوث تغير في تحديد المطلوب للقطاعات والتقرير عن المعلومات القطاعية نتيجة حدوث تجميع مهم للأعمال)؛
- الإفصاحات المهمة الجديدة أو المعدلة الناشئة عن تغيرات في إطار التقرير المالي المنطبق؛
- الحاجة إلى إشراك أحد خبراء المراجع للمساعدة في إجراءات المراجعة ذات العلاقة بإفصاحات معينة (على سبيل المثال، الإفصاحات ذات العلاقة بالتزامات معاشات التقاعد أو منافع التقاعد الأخرى)؛
- الأمور ذات العلاقة بالإفصاحات التي قد يرغب المراجع في مناقشتها مع المكلفين بالحوكمة.^{١٣}

التغييرات في قرارات التخطيط خلال سير المراجعة (راجع: الفقرة ١٠)

١٨١. نتيجة لأحداث غير متوقعة، أو تغيرات في الظروف، أو أدلة مراجعة تم الحصول عليها من نتائج إجراءات المراجعة، قد يحتاج المراجع إلى تعديل الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، ومن ثمّ تعديل ما ترتب عليهما من إجراءات مراجعة إضافية مخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداهما، بناءً على تعديل النظر في المخاطر المقيّمة. وقد يكون هذا هو الحال، عندما ينمو إلى علم المراجع معلومات تختلف بشكل جوهري عن المعلومات التي كانت متاحة له عندما خطط لإجراءات المراجعة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تتعارض أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أثناء تنفيذ الإجراءات الأساس مع أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من خلال اختبارات أدوات الرقابة.

^{١٢} معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ٢٩-٣١

^{١٣} معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٣١

التوثيق (راجع: الفقرة ١٢)

١٩أ. توثيق الاستراتيجية العامة للمراجعة هو تسجيل للقرارات الرئيسية أثناء إدارة الجودة على مستوى الارتباط ووسيلة لإبلاغ فريق الارتباط بالأمور المهمة. فعلى سبيل المثال، قد يلخص المراجع الاستراتيجية العامة للمراجعة في شكل مذكرة تحتوي على القرارات الرئيسية المتعلقة بالنطاق العام للمراجعة وتوقيتها وتنفيذها.

٢٠أ. توثيق خطة المراجعة هو تسجيل إجراءات تقييم المخاطر المخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداه وإجراءات المراجعة الإضافية المنقذة على مستوى الإقرارات استجابة للمخاطر المُقيّمة. وهو أيضاً بمثابة تسجيل للتخطيط السليم لإجراءات المراجعة التي يمكن فحصها واعتمادها قبل تنفيذها. وقد يستخدم المراجع برامج مراجعة قياسية أو قوائم قياسية للتحقق من إنجاز المراجعة، مُعدلة حسب الحاجة لتعكس الظروف الخاصة بالارتباط.

٢١أ. يفسر تسجيل التغييرات المهمة في الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، وما ينجم عن ذلك من تغييرات في إجراءات المراجعة المخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداه، السبب في حدوث التغييرات المهمة، والاستراتيجية العامة وخطة المراجعة اللتين تم إقرارهما في النهاية للقيام بالمراجعة. ويعكس أيضاً الاستجابة المناسبة للتغييرات المهمة التي تحدث أثناء المراجعة.

٢٢أ. قد يوفر أيضاً التوثيق المتعلق بتوجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم وفقاً لمعييار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) سجلاً بالتغييرات المهمة التي تمت فيما تم التخطيط له من طبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

٢٣أ. وفقاً لما تم مناقشته في الفقرة ١٣، يمكن استخدام مذكرة مختصرة مناسبة باعتبارها الاستراتيجية الموثقة لمراجعة المنشآت الأصغر. وفيما يخص خطة المراجعة، يمكن استخدام برامج مراجعة أو قوائم تحقق قياسية (انظر الفقرة ٢٠أ) تستند إلى افتراض وجود القليل من أدوات الرقابة،^{١٤} كما هو مرجح أن يكون عليه الحال في المنشآت الأصغر، شريطة أن يتم تعديلها بما يتناسب مع ظروف الارتباط، بما في ذلك تقييمات المراجع للمخاطر.

الاعتبارات الإضافية في ارتباطات المراجعة لأول مرة (راجع: الفقرة ١٣)

٢٤أ. لا يختلف الغرض والهدف من التخطيط للمراجعة سواء كانت المراجعة ارتباطاً لأول مرة أو ارتباطاً متكرراً. ومع ذلك، ففيما يخص المراجعة التي تتم لأول مرة، قد يحتاج المراجع إلى توسيع نطاق أنشطة التخطيط لأنه لا تتوفر لديه عادةً التجربة السابقة مع المنشأة التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للارتباطات المتكررة. وفي حالة ارتباط المراجعة الذي يتم لأول مرة، توجد أمور إضافية ينبغي أن يأخذها المراجع في الحسبان عند تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة ووضع خطة المراجعة، تتضمن ما يلي:

- الترتيبات التي سيتم إجراؤها مع المراجع السابق، على سبيل المثال للاطلاع على أوراق عمل المراجع السابق، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح.
- أية قضايا رئيسية (بما في ذلك، تطبيق المبادئ المحاسبية أو معايير المراجعة والتقرير) تمت مناقشتها مع الإدارة بشأن اختياره لأول مرة كمراجع وإبلاغ تلك الأمور للمكلفين بالحوكمة وكيفية تأثير هذه الأمور على الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة.
- إجراءات المراجعة الضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية.^{١٥}
- الاستجابات الأخرى التي صممها وطبقها المكتب لارتباطات المراجعة التي تتم لأول مرة (على سبيل المثال، قد يشمل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب على استجابات تتطلب قيام شريك آخر، أو فرد آخر يحظى بالصلاحيات المناسبة، بفحص الاستراتيجية العامة للمراجعة قبل البدء في إجراءات المراجعة المهمة أو فحص التقارير قبل صدورها).

^{١٤} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٦ (أ)

^{١٥} معيار المراجعة (٥١٠) "ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية"

الملحق

(راجع: الفقرات ٧، ٨، ٩أ-١٤)

اعتبارات عند تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة

يقدم هذا الملحق أمثلة للأمور التي قد ينظر فيها المراجع عند إدارة الجودة على مستوى الارتباطات. وسيؤثر العديد من تلك الأمور على الاستراتيجية العامة للمراجعة وعلى خطة المراجعة التفصيلية الخاصة بالمراجع. وتغطي الأمثلة المقدمة نطاقاً واسعاً من الأمور التي تنطبق على كثير من الارتباطات. ورغم أن بعض الأمور المشار إليها أدناه قد تكون مطلوبة بموجب معايير المراجعة الأخرى، فإنها ليست جميعاً ذات صلة بكل ارتباط مراجعة وليس بالضرورة أن تكون هذه القائمة قائمة كاملة.

خصائص الارتباط

- إطار التقرير المالي الذي تم في ضوئه إعداد المعلومات المالية التي سيتم مراجعتها، بما في ذلك الحاجة لإجراء مطابقات مع إطار تقرير مالي آخر.
- متطلبات التقرير الخاصة بصناعة معينة، مثل التقارير التي تفرضها السلطات المنظمة للصناعات.
- نطاق المراجعة المتوقع، بما في ذلك المكونات التي من المتوقع أن تشهد تنفيذ أعمال المراجعة لأغراض مراجعة المجموعات، ومدى مشاركة مراجعي المكونات.
- طبيعة علاقات السيطرة بين المنشأة الأم ومنشآتها أو وحدات عملها التي تحدد كيفية التوحيد داخل المجموعة.
- طبيعة قطاعات الأعمال التي ستم مراجعتها، بما في ذلك مدى الحاجة إلى المعرفة المتخصصة.
- عملة التقرير التي سيتم استخدامها، بما في ذلك الحاجة إلى ترجمة العملة فيما يخص المعلومات المالية التي خضعت للمراجعة.
- الحاجة لإجراء مراجعة للقوائم المالية لأسباب نظامية أو تنظيمية أو غيرها، بالإضافة إلى أعمال المراجعة التي يتم تنفيذها لأغراض مراجعة المجموعة.
- ما إذا كانت المنشأة تحتوي على وظيفة للمراجعة الداخلية، وإذا كان الأمر كذلك، ما إذا كان من الممكن استخدام أعمال تلك الوظيفة، وفي أي المجالات وإلى أي مدى يمكن استخدامها، أو ما إذا كان من الممكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم مساعدة مباشرة لأغراض المراجعة.
- استخدام المنشأة لمنشآت خدمية وكيف يمكن للمراجع الحصول على أدلة تتعلق بتصميم أو عمل أدوات الرقابة التي يقومون بتنفيذها.
- الاستخدام المتوقع لأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة، على سبيل المثال، أدلة المراجعة ذات العلاقة بإجراءات تقييم المخاطر واختبارات أدوات الرقابة.
- تأثير تقنية المعلومات على إجراءات المراجعة، بما في ذلك توفر البيانات والاستخدام المتوقع لأساليب المراجعة بمساعدة الحاسب.
- تنسيق نطاق التغطية والتوقيت المتوقعين لأعمال المراجعة مع أي عمليات فحص للمعلومات المالية الأولية والتأثير على مراجعة المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء عمليات الفحص هذه.
- إمكانية الاتصال بموظفي العميل والاطلاع على بياناته.

أهداف التقرير وتوقيت المراجعة وطبيعة الاتصالات

- الجدول الزمني للمنشأة الخاص بالتقرير، على سبيل المثال في المراحل الأولية والنهائية.
- تنظيم الاجتماعات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة لمناقشة طبيعة أعمال المراجعة وتوقيتها ومداه.
- المناقشة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة بشأن الأنواع والتوقيتات المتوقعة للتقارير التي ستصدر والبلاغات الأخرى، المكتوبة والشفوية، بما في ذلك تقرير المراجع وخطابات الإدارة والاتصالات مع المكلفين بالحوكمة.
- المناقشة مع الإدارة بشأن الاتصالات المتوقعة بشأن وضع أعمال المراجعة طوال تنفيذ الارتباط.

- الاتصال بمراجعي المكونات بشأن الأنواع والتوقيات المتوقعة للاتصالات التي ستم فيما يتصل بأعمال المراجعة التي سيتم تنفيذها لأغراض مراجعة المجموعة.
- الطبيعة والتوقيت المتوقعين للاتصالات بين أعضاء فريق الارتباط، بما في ذلك طبيعة وتوقيت اجتماعات الفريق وتوقيت فحص أعمال المراجعة التي سيتم تنفيذها.
- ما إذا كانت هناك أي اتصالات أخرى متوقعة مع أطراف ثالثة، بما في ذلك أية مسؤوليات نظامية أو تعاقدية بالتقرير ناتجة عن المراجعة.

العوامل المهمة والأنشطة المبدئية للارتباط والمعرفة المكتسبة من ارتباطات أخرى

- تحديد الأهمية النسبية وفقاً لمعييار المراجعة (٣٢٠)^{١٦} والقيام عند الاقتضاء بما يلي:
 - تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات وإبلاغ مراجعي المكونات بها وفقاً لمعييار المراجعة (٦٠٠) (المحدث)^{١٧}.
 - التوقعات المبدئية بشأن فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي قد تكون مهمة.
- التعرف المبدئي على المجالات التي قد ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهرية.
- أثر خطر التحريف الجوهرية المقيم على مستوى القوائم المالية ككل، على التوجيه والإشراف والفحص.
- الأسلوب الذي يؤكد به المراجع لأعضاء فريق الارتباط على الحاجة إلى التحلي بعقلية متسائلة وممارسة نزعة الشك المهني عند جمع أدلة المراجعة وتقويمها.
- نتائج عمليات المراجعة السابقة التي اشتملت على تقويم الفاعلية التشغيلية للرقابة الداخلية، بما في ذلك طبيعة أوجه القصور التي تم التعرف عليها والتصرفات المتخذة لمواجهتها.
- مناقشة الأمور التي قد تؤثر على المراجعة مع العاملين في المكتب المسؤولين عن أداء خدمات أخرى للمنشأة.
- الأدلة على التزام الإدارة بتصميم رقابة داخلية سليمة وتنفيذها وصونها، بما في ذلك الأدلة على التوثيق المناسب لهذه الرقابة الداخلية.
- التغييرات في إطار التقرير المالي المنطبق، مثل التغييرات في المعايير المحاسبية، التي قد تستلزم تقديم إفصاحات مهمة جديدة أو معدلة.
- حجم المعاملات، ويحدد هذا ما إذا كان من الأكثر كفاءة للمراجع الاعتماد على الرقابة الداخلية.
- الأهمية المتعلقة على الرقابة الداخلية في المنشأة ككل للنجاح في تشغيل الأعمال.
- الآليات التي تستخدمها الإدارة لتحديد وإعداد الإفصاحات المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك الإفصاحات التي تحتوي على معلومات تم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.
- التطورات المهمة في الأعمال والتي تؤثر على المنشأة، بما في ذلك التغييرات في تقنية المعلومات وآليات العمل والتغيرات في الإدارة الرئيسية وعمليات الاستحواذ والدمج وتصفية الاستثمارات.
- التطورات المهمة في الصناعة مثل التغييرات في لوائح الصناعة ومتطلبات التقرير الجديدة.
- التطورات المهمة الأخرى ذات الصلة، مثل التغييرات في البيئة النظامية التي تؤثر على المنشأة.

طبيعة الموارد وتوقيتها ومداهها

- الموارد البشرية والتقنية والفكرية التي تم تخصيصها أو توفيرها للارتباط (على سبيل المثال، تخصيص فريق الارتباط وإسناد أعمال المراجعة إلى أعضاء الفريق، بما في ذلك تخصيص أعضاء الفريق من ذوي الخبرات المناسبة للمجالات التي قد ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهرية).
- تحديد موازنة الارتباط، بما في ذلك مراعاة مدى الوقت المناسب الذي سيتم تخصيصه للمجالات التي قد ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهرية.

^{١٦} معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"

^{١٧} معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"، الفقرتان ٣٥ و ٣٦

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.”