



S O C P A

الهيئة السعودية
للمراجعين والمحاسبين

معيار المراجعة (٤٥٠): تقويم التحريفات المُكتشفة خلال المراجعة

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

المعيار الدولي للمراجعة (٤٥٠) تقويم التحريفات المُكتشفة 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 المُكتشفة
٧-٦	مراعاة التحريفات المُكتشفة خلال التقدم في المراجعة
٩-٨	الإبلاغ عن التحريفات وتصحيحها
١٣-١٠	تقويم تأثير التحريفات غير المُصححة
١٤	الإفادات المكتوبة
١٥	التوثيق
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
١١	تعريف التحريف
٦١-٢١	تجميع التحريفات المُكتشفة
٩١-٧١	مراعاة التحريفات المُكتشفة خلال التقدم في المراجعة
١٣١-١٠١	الإبلاغ عن التحريفات وتصحيحها
٢٨١-١٤١	تقويم تأثير التحريفات غير المُصححة
٢٩١	الإفادات المكتوبة
٣٠١	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^١. ويتناول معيار المراجعة (٣٢٠)^٢ 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 المنطبق. وقد تنشأ التحريفات عن خطأ أو غش. (راجع: الفقرة ١١)
- 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.

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

٢ معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"

المتطلبات

تجميع التحريفات المكتشفة

٥. يجب على المراجع تجميع التحريفات المكتشفة أثناء المراجعة، بخلاف تلك التي تُعد تافهة بشكل واضح. (راجع: الفقرات ٢١-٦٤)

مراعاة التحريفات المكتشفة خلال التّقدم في المراجعة

٦. يجب على المراجع أن يحدد 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 اقترائها بالتحريفات المجمعة أثناء المراجعة؛ أو (راجع: الفقرة ٧١)

(ب) إذا كان مجموع التحريفات المجمعة أثناء المراجعة يقترب من الأهمية النسبية المحددة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠). (راجع: الفقرة ٨١)

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 ٩١)

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.^٢ ويجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تصحيح تلك التحريفات. (راجع: الفقرات ١٠٤-١٢٤)

٩. إذا رفضت الإدارة تصحيح بعض أو كل التحريفات التي أبلغ عنها المراجع، فيجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لأسباب عدم إجراء التصحيحات، ويجب أن يأخذ ذلك الفهم في الحسبان عند تقويم ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري. (راجع: الفقرة ١٣١)

تقويم تأثير التحريفات غير المُصححة

١٠. قبل تقويم تأثير التحريفات غير المُصححة، يجب على المراجع إعادة تقييم الأهمية النسبية المحددة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠) للتأكد مما إذا كانت لا تزال مناسبة في سياق النتائج المالية الفعلية للمنشأة. (راجع: الفقرتين ١٤٤، ١٥١)

١١. يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كانت التحريفات غير المُصححة تُعد جوهرية، منفردة 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 ١٦٦-٢٢٤، ٢٤١، ٢٥١)

^٢ معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ٧

(ب) تأثير التحريفات غير المُصَحَّحة المتعلقة بفترات سابقة على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة، والقوائم المالية ككل. (راجع: الفقرة ٢٣١)

التواصل مع المكلفين بالحوكمة

١٢. يجب على المراجع أن يُبلغ المكلفين بالحوكمة بالتحريفات غير المُصَحَّحة وما قد يكون لها من تأثير، منفردة أو في مجملها، على الرأي الوارد في تقرير المراجع، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب نظام أو لائحة.^٤ ويجب أن يحدد بلاغ المراجع التحريفات الجوهرية غير المُصَحَّحة، كل منها على حدة. ويجب أن يطلب المراجع تصحيح التحريفات غير المُصَحَّحة. (راجع: الفقرات ٢٦١-٢٨١)

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، منفردة وفي مجملها، تُعد غير جوهرية على القوائم المالية ككل. ويجب أن يُضمّن في هذه الإفادة المكتوبة، أو يُرفق بها، ملخص بهذه البنود. (راجع: الفقرة ٢٩١)

التوثيق

١٥. يجب على المراجع أن يُضمّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:^٥ (راجع: الفقرة ٣٠٠)

(أ) المبلغ الذي سيُنظر 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 المُصَحَّحة تُعد جوهرية، منفردة أو في مجملها، وأساس هذا الاستنتاج (فقرة ١١).

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تعريف التحريف (راجع: الفقرة ٤(أ))

١٦. يمكن أن تنتج التحريفات من:

(أ) عدم الدقة في جمع أو معالجة البيانات التي أُعدت منها القوائم المالية؛

^٤ انظر الحاشية ٣.

^٥ معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١، و ٦١

- (ب) إغفال ذكر مبلغ أو إفصاح، ويشمل ذلك الإفصاحات غير الكافية أو غير المكتملة، والإفصاحات المطلوبة للوفاء بأهداف الإفصاح لبعض أطر التقرير المالي المنطبقة؛^٦
- (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.^٧
- ويذكر معيار المراجعة (٢٤٠) أمثلة للتحريفات الناتجة عن الغش.^٨

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 جوهريّة، وسيكون من الواضح أنها تحريفات ليست لها تبعات مهمة، سواءً تم النظر لها منفردة أو مجتمعة، وسواءً تم الحكم عليها بحسب أي ضوابط تتعلق بالحجم أو الطبيعة أو الظروف. وعند عدم التأكد مما إذا كان بند أو أكثر تافهًا بشكل واضح، فإن التحريف لا تنطبق عليه تلك الصفة.

التحريفات في القوائم الفردية

٣١. 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

٤١. قد تكون التحريفات في الإفصاحات تافهة بشكل واضح أيضاً، سواءً تم النظر لها منفردة أو مجتمعة، وسواءً 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 تقويم تأثير تلك التحريفات

^٦ على سبيل المثال، تنص الفقرة ٤٢ع 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...".

^٧ على سبيل المثال، تتطلب المعايير الدولية للتقرير المالي من المنشأة تقديم إفصاحات إضافية عندما يكون الالتزام بالمتطلبات المحددة في المعايير الدولية للتقرير المالي غير كافٍ لتمكين المستخدمين من فهم تأثير بعض المعاملات والأحداث والحالات الأخرى على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة (المعيار الدولي للمحاسبة (١) "عرض القوائم المالية"، الفقرة ١١٧ج)).

^٨ معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرات ١١-٧١.

على الإفصاحات ذات الصلة والقوائم المالية ككل. وتقدم الفقرة ١٧٧ من هذا المعيار أمثلة على الحالات التي قد تكون فيها التحريفات في الإفصاحات النوعية جوهرية.

تجميع التحريفات

٥. لا يمكن جمع التحريفات التي بحسب الطبيعة أو الظروف، التي تم تجميعها على النحو المبين في الفقرتين ٣١ و٤٠، مع بعضها مثلما يمكن أن يتم في حالة تحريفات المبالغ. ومع ذلك، فإن المراجع مُطالب بموجب الفقرة ١١ من هذا المعيار بتقويم تلك التحريفات منفردة وفي مجملها (أي بشكل جماعي مع سائر التحريفات) لتحديد ما إذا كانت جوهرية.

٦. لمساعدة المراجع في تقويم تأثير التحريفات المجمعة أثناء المراجعة وفي إبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة بالتحريفات، فإنه قد يكون من المفيد التمييز بين التحريفات الواقعية، والتحريفات الاجتهادية، والتحريفات المُعمّمة.

- التحريفات الواقعية هي التحريفات التي لا يوجد أي شك بشأنها.
- التحريفات الاجتهادية هي الفروق الناتجة عن اجتهادات الإدارة بما في ذلك 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 وتقويم النتائج.^٩

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

٧. 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 تقويم غير مناسبة تم تطبيقها على نطاق واسع من قبل المنشأة.
٨. 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.^{١٠}
٩. 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.

^٩ معيار المراجعة (٥٣٠) "العينات في المراجعة"، الفقرتان ١٤ و١٥

^{١٠} 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 مُحَرَّفَةً، 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 ويقال من مخاطر التحريف الجوهرية 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،^{١١} 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، وقيل 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 حالة الانطباق) إذا أصبح المراجع أثناء المراجعة على دراية بمعلومات كانت ستجعلُه يحدّد مبلغاً (أو مبالغ) مختلفاً من البداية.^{١٢} 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.

^{١١} معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ١٢

^{١٢} معيار المراجعة (٣٢٠)، الفقرة ١٢

١٦٤. 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.

١٧٤. 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 جوهرية 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.
- 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 تزاوُل أنشطة تجارية دولية.

١٨٤. 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 اقتربها 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.

وَيُعد النظر في التحريفات المجمعَة مفيداً أيضاً عند تقويم القوائم المالية وفقاً للفقرة ١٣(د) من معيار المراجعة (٧٠٠)، الذي يتطلب من المراجع النظر فيما إذا كان العرض العام للقوائم المالية قد تم تقويضه عن طريق إدراج معلومات غير ملائمة أو معلومات تحجب الفهم السليم للأمور المفصَح عنها.

١٩٤. 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 تُعد 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.^{١٣}

٢٠٤. يشمل تحديد ما إذا كان التحريف في التصنيف جوهرياً تقويم الاعتبارات النوعية، مثل تأثير التحريف في التصنيف على التعهدات المتعلقة بالديون أو التعهدات التعاقدية الأخرى، أو التأثير على البنود

^{١٣} قد يتطلب التعرف على عدد من التحريفات غير الجوهرية ضمن رصيد نفس الحساب أو نفس فئة المعاملات من المراجع إعادة تقويم خطر التحريف الجوهرى لرصيد ذلك الحساب أو لتلك الفئة من المعاملات.

الفردية أو الإجماليات الفرعية، أو التأثير على النسب الرئيسية. وقد تتوفر ظروف يستنتج فيها المراجع أن التحريف في التصنيف لا يعد جوهرياً على مستوى القوائم المالية ككل، بالرغم من أنه قد يتجاوز مستوى أو مستويات الأهمية النسبية في تقويم التحريفات الأخرى. فعلى سبيل المثال، قد لا يُعد 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.

قد تؤدي الظروف المتعلقة ببعض التحريفات إلى قيام المراجع بتقويهما 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 تؤثر على التقويم 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 جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية، لكن من المرجح أن يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية للفتترات المستقبلية؛ أو
- صلة بإخفاء تغيير في الأرباح أو الاتجاهات الأخرى، خصوصاً في سياق الظروف الاقتصادية والصناعية العامة؛ أو
- تأثير على النسب المستخدمة في تقويم 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
- 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 ببنود 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 (٧٢٠)١٤ 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 جوهرى.

٢٢أ. يوضح معيار المراجعة (٢٤٠)١٥ 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 جوهرى 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 لأمر واردة في القوائم المالية.

وعند النظر في الآثار المترتبة على التحريفات في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، يمارس المراجع نزعة الشك المهني وفقاً لمعيار المراجعة (٢٠٠)١٦.

٢٣أ. قد يكون للتأثير التراكمي للتحريفات غير الجوهرية التي لم يتم تصحيحها والمتعلقة بفترات سابقة تأثير جوهرى على القوائم المالية للفترة الحالية. وتوجد مناهج مختلفة ومقبولة لتقويم المراجع لتأثير هذه التحريفات غير المُصَحَّحة على القوائم المالية للفترة الحالية. ويوفر استخدام نفس منهج التقويم الاتساق من فترة لأخرى.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٢٤أ. في حالة مراجعة منشأة قطاع عام، فإن تقويم 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.

٢٥أ. علاوة على ذلك، فإن قضايا مثل المصلحة العامة والمساءلة والنزاهة وضمنان 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)

٢٦أ. 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

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

١٥ معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٣٦

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

الذين يتحملون مسؤوليات إدارية يكفي لإبلاغ جميع من كان المراجع سبقهم بإبلاغهم في ظروف أخرى لصفته في الحوكمة.^{١٧}

٢٧أ. عندما يكون هناك عدد كبير من التحريفات غير المُصحَّحة 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).^{١٨} 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 المُصحَّحة. وفي بعض الظروف، قد لا يكون لدى الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، اعتقاد بأن بعض التحريفات غير المُصحَّحة 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 المُصحَّحة.

التوثيق (راجع: الفقرة ١٥)

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

- (أ) مراعاة التأثير الكلي للتحريفات غير المُصحَّحة؛
- (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 المُصحَّحة على النسب أو الاتجاهات الرئيسية، والالتزام بالمتطلبات النظامية والتنظيمية والتعاقدية (مثل شروط الديون).

^{١٧} معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٣

^{١٨} معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٦(ج) (٢)

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in December 2018 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Certified Public Accountants in [insert month and year], and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC.” The approved text of all <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (ديسمبر ٢٠١٨م) بإعداد الترجمة العربية لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام ٢٠١٨ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في ديسمبر ٢٠١٨م باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشرها بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسة: سياسة ترجمة وإعادة النشر للمعايير التي ينشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام ٢٠١٨، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> © 2018 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنسخة الإنجليزية، طبعة عام ٢٠١٨، لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © ٢٠١٨. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> © [year of translation] by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنسخة العربية، طبعة عام ٢٠١٨، لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © ٢٠١٩. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Insert original English language title of standard as follows: <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i>] ISBN: [Insert original number, if any, in format 978-1-60815-389-3]</p>	<p><i>Handbook of International Quality Control, Auditing, review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> ISBN: 978-1-60815-389-3</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 بـ permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذه الوثيقة.</p>