SOCPA
الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين

IFAC
International Federation of Accountants



المعايير الدولية

لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين

طبعة 2024 م

موافقة لطبعة المعايير الدولية لعام 2022م

المعـــــايير الدولـــــية

لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة

والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين

طبعة عام ٢٠٢٤

(موافقة لطبعة المعايير الدولية لعام ٢٠٢٢م)

SOCPA

الهيئـــة السعوديـــة

للمراجعين والمحاسبين

ⓒ**الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين ، 1445هـ**

والمحاسبين ، الهيئة السعودية للمراجعين
المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. / الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين .- الرياض ، 1445هـ
1502 ص ؛ ..سم

رقم الإيداع: 1445/16634
ردمك: 978-603-92168-0-3

إخلاء مسؤولية:

لا تتحمل الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المسؤولية عن الخسائر التي تلحق أي شخص يتصرف، أو يمتنع عن التصرف، اعتماداً على محتوى هذا المنشور، سواءً كانت هذه الخسارة بسبب الإهمال أو غير ذلك. ويمكن تحميل هذا المنشور للاستخدام الشخصي غير التجاري (أي لأغراض الاسترشاد أو البحث المهني) من خلال الرابط www.socpa.org.sa.

الفهـــــرس

الموضـــــوع	الصفحة
الباب الأول: **التحول إلى المعايير الدولية**	
اعتماد خطة التحول إلى المعايير الدولية	٨
متى سيتم تطبيق المعايير الدولية في المملكة؟	٨
وثيقة اعتماد إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة للتطبيق في المملكة العربية السعودية، وفقا لخطة التحول إلى المعايير الدولية، المعتمدة من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، ووفقا لسياسة مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد حيال التعديلات على المعايير الدولية	٩
وثيقة اعتماد إصدارات المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين	١٣
الباب الثاني: **إصدارات مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد المعتمدة في المملكة العربية السعودية** **القسم الأول: معايير الجودة والمعايير الدولية للمراجعة**	
التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة	٣٧
معيار إدارة الجودة ١ "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"	٤٣
معيار إدارة الجودة ٢ "فحوصات جودة الارتباطات"	١٠٣
معيار المراجعة ٢٠٠ "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة، وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"	١١٩
معيار المراجعة ٢١٠ "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"	١٤١
معيار المراجعة ٢٢٠ (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"	١٥٩
معيار المراجعة ٢٣٠ "توثيق أعمال المراجعة"	١٩١
معيار المراجعة ٢٤٠ "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"	٢٠٣
معيار المراجعة ٢٥٠ (المحدث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"	٢٣٧
معيار المراجعة ٢٦٠ "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"	٢٥١
معيار المراجعة ٢٦٥ "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"	٢٧١
معيار المراجعة ٣٠٠ "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"	٢٨١
معيار المراجعة ٣١٥ (المحدث) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"	٢٩١
معيار المراجعة ٣٢٠ "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"	٣٨١
معيار المراجعة ٣٣٠ "استجابات المراجع للمخاطر المقيَّمة"	٣٨٩
معيار المراجعة ٤٠٢ "اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية"	٤٠٩
معيار المراجعة ٤٥٠ "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"	٤٢٥

الموضـــــوع	الصفحة
معيار المراجعة ٥٠٠ "أدلة المراجعة"	٤٣٥
معيار المراجعة ٥٠١ "أدلة المراجعة – اعتبارات محددة لبنود مختارة"	٤٥١
معيار المراجعة ٥٠٥ "المصادقات الخارجية"	٤٦١
معيار المراجعة ٥١٠ "ارتباطات المراجعة لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية"	٤٧١
معيار المراجعة ٥٢٠ "الإجراءات التحليلية"	٤٨٣
معيار المراجعة ٥٣٠ "العينات في المراجعة"	٤٩١
معيار المراجعة ٥٤٠ (المحدث) " مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"	٥٠٣
معيار المراجعة ٥٥٠ "الأطراف ذات العلاقة"	٥٥٥
معيار المراجعة ٥٦٠ "الأحداث اللاحقة"	٥٧٥
معيار المراجعة ٥٧٠ "الاستمرارية"	٥٨٥
معيار المراجعة ٥٨٠ "الإفادات المكتوبة"	٦٠٥
معيار المراجعة ٦٠٠ "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مُكوّنات المجموعة)"	٦١٧
معيار المراجعة ٦٠٠ (المحدث) "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"	٦٥٥
معيار المراجعة ٦١٠ "استخدام عمل المراجعين الداخليين"	٧١١
معيار المراجعة ٦٢٠ "استخدام عمل خبير استعان به المراجع"	٧٢٧
معيار المراجعة ٧٠٠ "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"	٧٤٣
معيار المراجعة ٧٠١ "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"	٧٧٩
معيار المراجعة ٧٠٥ "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"	٧٩٥
معيار المراجعة ٧٠٦ "فقرات لفت الانتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"	٨١٧
معيار المراجعة ٧١٠ "المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"	٨٣٣
معيار المراجعة ٧٢٠ "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"	٨٤٩
معيار المراجعة ٨٠٠ "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص"	٨٨٥
معيار المراجعة ٨٠٥ "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة، وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية"	٩٠٣
معيار المراجعة ٨١٠ "الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة"	٩٢٥
القسم الثاني: المعايير الدولية للفحص والتأكيد والخدمات ذات العلاقة	
معيار ارتباط الفحص ٢٤٠٠ "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية"	٩٥١
معيار ارتباط الفحص ٢٤١٠ "فحص المعلومات المالية الأولية المنفذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"	١٠١٣
معيار ارتباط التأكيد ٣٠٠٠ "ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية"	١٠٣٩
معيار ارتباط التأكيد ٣٤٠٠ "اختبار المعلومات المالية المستقبلية"	١٠٩٧

الموضـــــوع	الصفحة
معيار ارتباط التأكيد ٣٤٠٢ "تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية"	١١٠٥
معيار ارتباطات التأكيد ٣٤١٠ "ارتباطات التأكيد عن قوائم الاحتباس الحراري"	١١٤١
معيار ارتباطات التأكيد ٣٤٢٠ "ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمَّنة في نشرات الاكتتاب"	١٢٠١
معيار الخدمات ذات العلاقة ٤٤٠٠ (المحدث) "ارتباطات الإجراءات المتفق عليها"	١١٢٧
معيار الخدمات ذات العلاقة ٤٤١٠ "ارتباطات التجميع"	١٢٥٧
القسم الثالث: إصدارات أخرى لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد	
مذكرة ممارسات المراجعة الدولية (١٠٠٠) "اعتبارات خاصة في مراجعة الأدوات المالية"	١٢٨٩
إطار جودة المراجعة	١٣٣٣
الإطار الدولي لارتباطات التأكيد	١٣٧٩
مسرد المصطلحات	١٤٠٣
الباب الثالث: **المعايير والآراء الفنية المحلية المكملة للمعايير الدولية والتوضيحات الصادرة من مجلس معايير المراجعة**	
معيار الخدمات الاستشارية: ارتباطات تقديم خدمات المحاسبة القضائية	١٤٥٨
توضيح قرار مجلس الإدارة حول تطبيق معايير المراجعة الدولية	١٤٩٨
توضيح بشأن كيفية التزام المراجع بمتطلب التقرير عن مخالفات الشركات لأحكام نظام الشركات أو أحكام نظام الشركة الأساس	١٤٩٩
موقف المراجع من عدم تطبيق المنشأة للمعايير الدولية	١٥٠٢

الباب الأول

التحول إلى المعايير الدولية

اعتماد خطة التحول إلى المعايير الدولية

سبق أن اعتمد مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في عام ١٤٣٣هـ (٢٠١٢م) خطة للتحول إلى معايير المحاسبة ومعايير المراجعة الدولية، والتي يستدعي تنفيذها تبني منهجية مناسبة لدراسة لمعايير الدولية والنظر في مراحل التطبيق ومدى الحاجة لإجراء أي تعديلات لازمة عليها أو على الأنظمة والتعليمات الحالية ليتم تطبيق تلك المعايير بطريقة صحيحة. وقد جاء اعتماد الخطة وفقاً لتوصية لجنة توجيهية شكلها المجلس لهذا الغرض تكونت من كل من أمين عام الهيئة ورئيسي لجنتي معايير المحاسبة ومعايير المراجعة ونائبيهما، وممثل لوزارة المالية، وهيئة السوق المالية، ومؤسسة النقد العربي السعودي، والتي بنت بدورها توصياتها في هذا الشأن على نتاج الدراسات والتوصيات التي قامت بها كل من لجنتي معايير المحاسبة ومعايير المراجعة في الهيئة.

وقد تم تنفيذ الخطة على أربع مراحل تتضمن كل مرحلة مجموعة من المعايير المترابطة بغرض دراستها ومناقشتها مع ذوي الاهتمام ومن ثم اعتمادها وفقاً للإجراءات التنفيذية المعتمدة في خطة التحول لاعتماد كل معيار دولي.

متى سيتم تطبيق المعايير الدولية في المملكة؟

وفقاً لقرار مجلس الإدارة فإن تطبيق المعايير الدولية المعتمدة من الهيئة بنسختها الكاملة (IFRS) سيكون اعتباراً من بداية عام ٢٠١٧م وذلك على المنشآت المدرجة في السوق المالية. أما بالنسبة للمنشآت الأخرى، فإن التطبيق سيكون اعتباراً من بداية عام ٢٠١٨م، مع السماح لتلك المنشآت الأخرى بالتطبيق اعتباراً من بداية عام ٢٠١٧م.

أما ما يخص معايير المراجعة، فإن مكاتب المراجعة مطالبة بتطبيق تلك المعايير على أعمال المراجعة أو الفحص المرتبط عليها في ١-١-٢٠١٧م أو بعده.

وثيقة اعتماد إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة للتطبيق في المملكة العربية السعودية، وفقاً لخطة التحول إلى المعايير الدولية، المعتمدة من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، ووفقاً لسياسة مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد حيال التعديلات على المعايير الدولية

The Document of Endorsement of the International Standards on Quality Management for Adoption in Saudi Arabia according to the Saudi Organization For Chartered And Professional Accountants' Plan for Transition to the International Standards, and according to the IAASB Policy Position Statement Regarding the Modifications to International Standards of the IAASB Board

الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين

Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants

١٤٤٣/٠٢/٠٥هـ - ٢٠٢١/٠٩/١٢م

The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed, after a thorough examination, the IAASB's pronouncements for quality control and management. This document includes the decisions to endorse the following pronouncements:	اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين إصدارات مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد الخاصة برقابة الجودة وإدارتها بعد دراسة تفصيلية أجرتها لتلك الإصدارات. وتتضمن هذه الوثيقة قرارات اعتماد الإصدارات الدولية الآتية:
- ISQC 1, QUALITY CONTROL FOR FIRMS THAT PERFORM AUDITS AND REVIEWS OF FINANCIAL STATEMENTS, AND OTHER ASSURANCE AND RELATED SERVICES ENGAGEMENTS	- معيار رقابة الجودة (١) " رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة "
- ISQM 1, QUALITY MANAGEMENT FOR FIRMS THAT PERFORM AUDITS AND REVIEWS OF FINANCIAL STATEMENTS, OR OTHER ASSURANCE OR RELATED SERVICES ENGAGEMENTS (Effective as of December 15, 2022 and along with ISQM 2 supersedes ISQC 1)	- المعيار الدولي لإدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة" (يسري هذا المعيار اعتباراً من ١٥ ديسمبر ٢٠٢٢، ويحل مع المعيار الدولي لإدارة الجودة (٢) عند سريانهما محل معيار رقابة الجودة (١))
- ISQM 2, ENGAGEMENT QUALITY REVIEWS (Effective for audits and reviews of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2022; and effective for other assurance and related services engagements beginning on or after December 15, 2022)	- المعيار الدولي لإدارة الجودة (٢) "فحوصات جودة الارتباطات" (يسري هذا المعيار على ارتباطات مراجعة وفحص القوائم المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢٢ أو بعد ذلك التاريخ؛ ويسري على ارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢٢ أو بعد ذلك التاريخ)

Following is the endorsement of the IAASB's pronouncements for quality control and management in detail:	فيما يلي تفاصيل قرار اعتماد إصدارات مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد الخاصة برقابة الجودة وإدارتها:
Detailed decisions to endorse the standards:	القرارات التفصيلية لاعتماد المعايير:
First: ISQC 1, Quality Control For Firms That Perform Audits And Reviews Of Financial Statements, And Other Assurance And Related Services Engagements The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISQC (1) as issued by the IAASB taking in consideration the general additions/modifications stated above	**أولاً: المعيار الدولي لرقابة الجودة (١): رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة.** اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها.
Second: ISQM 1, Quality management for firms that perform audits and reviews of financial statements, or other assurance or related services engagements. The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISQM 1 as issued by the IAASB taking in consideration the following specific additions/modifications: - Adding footnotes with respect to the relevant ethical requirements, where any reference to "IESBA Code" in the standard means "Code of Ethics as endorsed by SOCPA". - Requiring more stringent documentation for "Policies" by modifying the definition in the ISQM 1 standard under paragraph 16-u-i from "Policies are statements of what should, or should not, be done to address a quality risk(s). Such statements may be documented, explicitly stated in communications or implied through actions and decisions" to "Policies are statements of what should, or should not, be done to address a quality risk(s). Such statements should be formally documented". - Adding footnote to paragraph 54 with regard to the conclusion on 'Evaluation of System of Quality Management' to be in the form of written assurance report and to be dated and signed off by the individual assigned with the ultimate responsibility and accountability for the system of quality management. The written assurance report	**ثانياً: المعيار الدولي لإدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة".** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي لإدارة الجودة (١)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان الإضافات أو التعديلات التالية: - إضافة حواشي فيما يتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، متى وردت إشارة إلى "ميثاق سلوك وآداب المهنة" في المعيار فإنه يعني "ميثاق سلوك وآداب المهنة المعتمد من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين". - المطالبة بتوثيق أكثر تشدداً فيما يخص "السياسات" عن طريق تعديل التعريف الوارد في الفقرة ١٦(ش) (١) من معيار إدارة الجودة (١) من "السياسات هي تعليمات بما ينبغي القيام به، أو ما لا ينبغي القيام به، لمواجهة مخاطر الجودة. وهذه التعليمات قد تكون موثَّقة أو منصوصاً عليها صراحة في وسائل الاتصال أو مفهومة ضمناً من خلال التصرفات والقرارات" إلى "السياسات هي تعليمات بما ينبغي القيام به أو ما لا ينبغي القيام به لمواجهة مخاطر الجودة. وهذه التعليمات يجب أن تكون موثّقة بصورة رسمية". - إضافة حاشية إلى الفقرة ٥٤ بشأن الاستنتاج المتعلق بـ "تقويم نظام إدارة الجودة" ليكون في صورة تقرير تأكيد

مكتوب وأن يكون مؤرخاً وموقعاً عليه من الفرد المسند إليه المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة. ويجب أن يشتمل تقرير التأكيد المكتوب أيضاً على "أساس الاستنتاج الذي تم التوصل إليه بموجب الفقرة ٥٤" وفقاً للمتطلب الوارد في الفقرة ٥٨(هـ) من المعيار. - إضافة متطلب يتعلق بالتوثيق إلى الفقرة ٥٦ يقضي بضرورة التوثيق الرسمي للتقييمات الدورية الخاصة بأداء الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة والأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن نظام إدارة الجودة. - إضافة حاشية إلى الفقرتين ٢٣ و٤٠ بشأن التعرف على مخاطر الجودة تنص على أنه عندما يحدد المكتب وجود خطر من مخاطر الجودة لم يتم التعرف عليه ولم يتم تقييمه فيما يخص أحد أهداف الجودة المنصوص عليها في هذا المعيار، يجب على المكتب توثيق الأسباب وأساس الاستنتاج لعدم التعرف على خطر الجودة في الهدف المحدد. - حذف مثال التدرج الوارد في الفقرتين أ٥٢ و٢٠٣، بغية تشديد متطلبات التوثيق واتساقاً مع تغيير تعريف "السياسات" في وثيقة الاعتماد.	should also include 'the basis for the conclusion reached pursuant to paragraph 54' as required in paragraph 58e of the standard. - Adding documentation requirement for paragraph 56 that the performance evaluations of the individual(s) assigned ultimate responsibility and accountability for the system of quality management, and the individual(s) assigned operational responsibility for the system of quality management to be formally documented. - Adding footnote to paragraphs 23 and A40 with regards to identification of quality risks, stating that when the firm determines that a quality risk was not identified and assessed for a quality objective specified under this standard, the firm should document the reasons and basis of conclusion for not identifying quality risk in the stated objective. - Removing the scalability example in paragraphs A52 and 203, in order to have more stringent documentation requirement and to be in line with change in the definition of "policies" in the endorsement document.
ثالثاً: المعيار الدولي لإدارة الجودة (٢) "فحوصات جودة الارتباطات" اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي لإدارة الجودة (٢)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان الإضافات أو التعديلات التالية: - إضافة حواشي فيما يتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، متى وردت إشارة إلى "ميثاق سلوك وآداب المهنة" في المعيار فإنه يعني "ميثاق سلوك وآداب المهنة المعتمد من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين". - إضافة متطلب في تعريف فاحص جودة الارتباط الوارد في الفقرة ١٣(ب)، بشأن عبارة "فرد آخر في المكتب" بحيث لا تقل الدرجة الوظيفية لذلك الفرد عن مستوى المدير.	**Third: ISQM 2, ENGAGEMENT QUALITY REVIEWS** The Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) has endorsed ISQM 2 as issued by the IAASB taking in consideration the following specific additions/modifications: - Adding footnotes with respect to the relevant ethical requirements, where any reference to "IESBA Code" in the standard means "IESBA Code as endorsed by SOCPA ". - Adding additional requirement in the definition of Engagement Quality Reviewer as appearing in paragraph 13b, where it refers to "other individual in the firm", such individual should not be below the rank of Principal / Director level.

وثيقة اعتماد إصدارات المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة للتطبيق في المملكة العربية السعودية، وفقاً لخطة التحول إلى المعايير الدولية، المعتمدة من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، ووفقاً لسياسة مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد حيال التعديلات على المعايير الدولية

The Document of Endorsement of the International Auditing, Review, Other Assurance, And Related Services Pronouncements for Adoption in Saudi Arabia according to the Saudi Organization For Chartered And Professional Accountants' Plan for Transition to the International Standards, and according to the IAASB Policy Position Statement Regarding the Modifications to International Standards of the IAASB Board

المحدثة بتاريخ

١٤٤٤/٠٣/١٥هـ - ٢٠٢٢/١٠/١١م

Revised on

15/3/1444 A.H, 11/10/2022 A.D

الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين

Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants

Approval and Revisions:		**الاعتماد والتحديثات:**	
1.	On 10/9/1434 A.H, corresponding to 18/7/2013 A.D, the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants' (then the Saudi Organization for Certified Public Accountants) Board of Directors resolved that the International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements (hereinafter the "ISAs") shall be first applicable all at once after their endorsement by SOCPA to engagements beginning on 1/1/2017 A.D.	١.	قرر مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في حينه) بتاريخ ١٤٣٤/٩/١٠هـ الموافق ٢٠١٣/٧/١٨م تطبيق المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة (المعايير الدولية للمراجعة) بعد اعتمادها من الهيئة دفعة واحدة، على أن يكون أقرب تاريخ للتطبيق على الارتباطات التي تبدأ في ٢٠١٧/١/١م.
2.	This Document was first approved by the Board of Directors' resolution dated 21/3/1428 A.H, corresponding to 20/12/2016 A.D.	٢.	تم اعتماد هذه الوثيقة ابتداءً بقرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين بتاريخ ١٤٢٨/٣/٢١هـ، الموافق ٢٠١٦/١٢/٢٠م.
3.	This Document was revised to include the Auditing Standards Council's (then the Auditing Standards Committee) resolution dated 18/8/1440 A.H, corresponding to 23/4/2019 A.D, endorsing ISA 540 (Revised), *Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures*.	٣.	تم تحديث الوثيقة لتضمينها قرار اعتماد معيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"، بقرار مجلس معايير المراجعة (لجنة معايير المراجعة في حينه) بتاريخ ١٤٤٠/٠٨/١٨هـ الموافق ٢٠١٩/٠٤/٢٣م.
4.	This Document was revised to include the Auditing Standards Council's (then the Auditing Standards Committee) resolution dated 14/2/1442 A.H, corresponding to 1/10/2020 A.D, endorsing ISA 315 (Revised), *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement*.	٤.	تم تحديث الوثيقة لتضمينها قرار اعتماد معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"، بقرار مجلس معايير المراجعة (لجنة معايير المراجعة في حينه) بتاريخ ١٤٤٢/٠٢/١٤هـ الموافق ٢٠٢٠/١٠/٠١م.
5.	This Document was revised to include the Auditing Standards Council's (then the Auditing Standards Committee) resolution dated 19/7/1442 A.H, corresponding to 3/3/2021 A.D, endorsing ISRS 4400 (Revised), *Agreed-Upon Procedures Engagements*.	٥.	تم تحديث الوثيقة لتضمينها قرار اعتماد المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المحدث) "ارتباطات الإجراءات المتفق عليها"، بقرار مجلس معايير المراجعة (لجنة معايير المراجعة في حينه) بتاريخ ١٤٤٢/٠٧/١٩هـ الموافق ٢٠٢١/٠٣/٠٣م.
6.	This Document was revised to include the Auditing Standards Council's (then the Auditing Standards Committee) resolution dated 13/1/1443 A.H,	٦.	تم تحديث الوثيقة لتضمينها قرار اعتماد معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، بقرار مجلس معايير المراجعة (لجنة

	corresponding to 25/8/2021 A.D, endorsing ISA 220 (Revised), *Quality Management for an Audit of Financial Statements*.	معايير المراجعة في حينه) بتاريخ ١٤٤٣/٠١/١٣هـ الموافق ٢٠٢١/٠٨/٢٥م.	
7.	This Document was revised to include the Auditing Standards Council's resolution dated 15/3/1444 A.H, corresponding to 11/10/2022 A.D, endorsing ISA 600 (Revised), *Special Considerations–Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)*.	تم تحديث الوثيقة لتضمينها قرار اعتماد معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مُكَوِنّات المجموعة)"، بقرار مجلس معايير المراجعة بتاريخ ١٤٤٤/٠٣/١٥هـ الموافق ٢٠٢٢/١٠/١١م.	٧.

According to the ISAs transition plan endorsed by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA), authorized during SOCPA board meeting number nine, sixth session, held on Saturday 26.03.1433 corresponding to 18.02.2012, the Committees' decisions related to the approval of standards, shall be integrated in an appendix with each standards, including the text of paragraphs added or amended and reference to cancelled paragraphs beside basis of conclusions and reference to paragraph effected by the amendments. According to the plan and the Statement of Policy Position of the IAASB (July, 2006) regarding the Modifications to International Standards of the IAASB Board entitled "A Guide for National Standard Setters that Adopt IAASB's International Standards but Find It Necessary to Make Limited Modifications", SOCPA has endorsed the international standards for auditing, assurance and other services after subjecting them to a due process to thoroughly examine them with the involvement of key constituents . This document includes the decisions to endorse the following pronouncements:	وفقاً لخطة التحول إلى المعايير الدولية، المعتمدة من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في اجتماعه التاسع للدورة السادسة المنعقد يوم السبت ١٤٣٣/٣/٢٦هـ، الموافق ٢٠١٢/٢/١٨م، فإنه سيتم تضمين قرارات اللجان باعتماد المعايير الدولية في مستند مستقل لكل معيار يتضمن نص الفقرات المضافة أو المعدلة، وإشارات واضحة للفقرات الملغاة، ومع شرح واف لأساس الاستنتاجات التي توصلت إليها، وإشارات مرجعية دقيقة للفقرات المتأثرة بالتعديل. ووفقاً لخطة التحول، ولسياسة مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد حيال التعديلات على المعايير الدولية المعنونة "إرشادات لمعدي المعايير الوطنية الذي يطبقون المعايير الصادرة من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع ضرورة إدخال تعديلات محدودة عليها"، قامت الهيئة باعتماد المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة بعد تطبيق عدد من الإجراءات التنفيذية لدراسة المعايير بشكل متعمق، ومناقشتها مع نخبة من ذوي الاهتمام. وتتضمن هذه الوثيقة قرارات اعتماد الإصدارات الدولية الآتية:
- ISA 200, Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit	- معيار المراجعة ٢٠٠ "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة، وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"
- ISA 210, Agreeing the Terms of Audit Engagements	- معيار المراجعة ٢١٠ "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"
- ISA 220, Quality Control for an Audit of Financial Statements	- معيار المراجعة ٢٢٠ "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"
- ISA 220 (Revised), Quality Management for an Audit of Financial Statements (Effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2022)	- معيار المراجعة ٢٢٠ (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية" (يسري هذا المعيار على ارتباطات مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢٢ أو بعد ذلك التاريخ)
- ISA 230, Audit Documentation	- معيار المراجعة ٢٣٠ "توثيق أعمال المراجعة"
- ISA 240, The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements	- معيار المراجعة ٢٤٠ "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"
- ISA 250 (Revised), Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements	- معيار المراجعة ٢٥٠ (المحدث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"

- ISA 260, Communication with Those Charged with Governance	- معيار المراجعة ٢٦٠ "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"
- ISA 265, Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management	- معيار المراجعة ٢٦٥ "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"
- ISA 300, Planning an audit of financial statements	- معيار المراجعة ٣٠٠ "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"
- ISA 315 (Revised), Identifying And Assessing The Risks Of Material Misstatement	- معيار المراجعة ٣١٥ (المحدث) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"
- ISA 320, Materiality in planning and performing an audit	- معيار المراجعة ٣٢٠ "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"
- ISA 330, The auditor's responses to assessed risks	- معيار المراجعة ٣٣٠ "استجابات المراجع للمخاطر المقيَّمة"
- ISA 402, Audit considerations relating to an entity using a service organization	- معيار المراجعة ٤٠٢ "اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية"
- ISA 450, Evaluation of misstatements identified during the audit	- معيار المراجعة ٤٥٠ "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"
- ISA 500, Audit Evidence	- معيار المراجعة ٥٠٠ "أدلة المراجعة"
- ISA 501, Audit Evidence—Specific Considerations for Selected Items	- معيار المراجعة ٥٠١ "أدلة المراجعة – اعتبارات محددة لبنود مختارة"
- ISA 505, External Confirmations	- معيار المراجعة ٥٠٥ "المصادقات الخارجية"
- ISA 510, Initial Audit Engagements—Opening Balances	- معيار المراجعة ٥١٠ "ارتباطات المراجعة لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية"
- ISA 520, Analytical Procedures	- معيار المراجعة ٥٢٠ "الإجراءات التحليلية"
- ISA 530, Audit Sampling	- معيار المراجعة ٥٣٠ "العينات في المراجعة"
- ISA 540 (Revised), Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures	- معيار المراجعة ٥٤٠ (المحدث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"
- ISA 550, Related Parties	- معيار المراجعة ٥٥٠ "الأطراف ذات العلاقة"
- ISA 560, Subsequent Events	- معيار المراجعة ٥٦٠ "الأحداث اللاحقة"
- ISA 570, Going Concern	- معيار المراجعة ٥٧٠ "الاستمرارية"
- ISA 580, Written Representations	- معيار المراجعة ٥٨٠ "الإفادات المكتوبة"
- ISA 600, Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)	- معيار المراجعة ٦٠٠ "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مُكوّنات المجموعة)"

- ISA 600 (Revised), Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors) (Effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2023)	- معيار المراجعة ٦٠٠ (المحدث) "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مُكوّنات المجموعة)" (يسري هذا المعيار على ارتباطات مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢٣ أو بعد ذلك التاريخ)
- ISA 610, Using the Work of Internal Auditors	- معيار المراجعة ٦١٠ "استخدام عمل المراجعين الداخليين"
- ISA 620, Using the Work of an Auditor's Expert	- معيار المراجعة ٦٢٠ "استخدام عمل خبير استعان به المراجع"
- ISA 700, Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements	- معيار المراجعة ٧٠٠ "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"
- ISA 701, Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's	- معيار المراجعة ٧٠١ "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"
- ISA 705, Modifications to the Opinion in the Auditor's Report Independent	- معيار المراجعة ٧٠٥ "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"
- ISA 706, Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report	- معيار المراجعة ٧٠٦ "فقرات لفت الانتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"
- ISA 710, Comparative Information—Corresponding Figures and Comparative Financial Statements	- معيار المراجعة ٧١٠ "المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"
- ISA 720, The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information	- معيار المراجعة ٧٢٠ "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"
- ISA 800, Special Considerations—Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks	- معيار المراجعة ٨٠٠ "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص"
- ISA 805, Special Considerations—Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement	- معيار المراجعة ٨٠٥ "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة، وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية"
- ISA 810, Engagements to Report on Summary Financial Statements	- معيار المراجعة ٨١٠ "الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة"
- ISRE 2400, Engagements to Review Historical Financial Statements	- معيار ارتباط الفحص ٢٤٠٠ "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية"
- ISRE 2410, Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity	- معيار ارتباط الفحص ٢٤١٠ "فحص المعلومات المالية الأولية المنفذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"

- ISAE 3000, Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information	- معيار ارتباط التأكيد ٣٠٠٠ "ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية"
- ISAE 3400, The Examination of Prospective Financial Information	- معيار ارتباط التأكيد ٣٤٠٠ "اختبار المعلومات المالية المستقبلية"
- ISAE 3402, Assurance Reports on Controls at a Service Organization	- معيار ارتباط التأكيد ٣٤٠٢ "تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية"
- ISAE 3410, Assurance Engagements On Greenhouse Gas Statements	- معيار ارتباطات التأكيد ٣٤١٠ "ارتباطات التأكيد عن قوائم الاحتباس الحراري"
- ISAE 3420, Assurance Engagements To Report On The Compilation Of Pro Forma Financial Information Included In A Prospectus	- معيار ارتباطات التأكيد ٣٤٢٠ "ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمَّنة في نشرات الاكتتاب"
- ISRS 4400, Engagements to Perform Agreed-Upon Procedures Regarding Financial Information	- معيار الخدمات ذات العلاقة ٤٤٠٠ "الارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية"
- ISRS 4400 (Revised), Agreed-Upon Procedures Engagements (Effective for agreed-upon procedures engagements for which the terms of engagement are agreed on or after January 1, 2022)	- معيار الخدمات ذات العلاقة ٤٤٠٠ (المُحدَّث) "ارتباطات الإجراءات المتفق عليها" (يسري هذا المعيار على الارتباطات لتنفيذ الإجراءات المتفق عليها المرتبط عليها اعتباراً من ١ يناير ٢٠٢٢ أو بعد ذلك التاريخ)
- ISRS 4410, Compilation Engagements	- معيار الخدمات ذات العلاقة ٤٤١٠ "ارتباطات التجميع"

Following is the text of the endorsement of the pronouncements the ISAs:

The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed the following International Auditing, review, other assurance and related services Standards for the adoption in Saudi Arabia taking in consideration the following general modifications:

1. These standards are effective for engagements for audits of annual financial statements, review of interim financial statements, other assurance and related service that commence on or after 1/1/2017.
2. Restricting the definition of the small size entities so not to include listed entities and entities subject to public accountability such as investment funds.

وفيما يلي **قرار اعتماد** المعايير الدولية:

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة الآتية للتطبيق في المملكة العربية السعودية، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة الآتية والتوصيات التفصيلية لكل معيار:

١. يسري مفعول هذه المعايير على أعمال مراجعة القوائم المالية السنوية، أو فحص القوائم المالية الأولية المكونة لها، أو أعمال التأكيد الأخرى، أو الخدمات ذات العلاقة، المرتبط عليها اعتبار من ٢٠١٧/١/١ م، أو بعده
٢. وضع قيد على تعريف المنشآت الصغيرة كما وردت في المعايير، بحيث لا يشمل التعريف الشركات المدرجة في السوق المالية، والمنشآت التي تخضع للمساءلة العامة

مثل صناديق الاستثمار.

٣. تحديد المقصود بـ "الهيئة المهنية للمراجع" لتعني "الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين".

٤. إضافة حواشي لبعض فقرات وملاحق المعايير كما يلي:

أ. إضافة حاشية للملاحق التي تتضمن النماذج التوضيحية لتقارير المراجع المستقل، تنص على أنه *تم إدخال بعض التعديلات على صياغة نماذج تقرير المراجع المستقل الواردة في هذه المعايير، بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير أيٌّ من تلك التعديلات من مكونات تقرير المراجع أو المحاسب القانوني المستقل حسب ما يتطلبه كل معيار.*

ب. إضافة حاشية للنماذج التوضيحية لتقارير المراجع المستقل تنص على أن *مصطلح معايير المراجعة يعني - أينما يرد - المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وفقاً لوثيقة الاعتماد الصادرة من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. ومعايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي المعايير الدولية للمراجعة كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للمراجعة الصادرة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. ولم تغير هذه التعديلات أياً من متطلبات تلك المعايير في المملكة العربية السعودية.*

ج. إضافة حاشية للنماذج التوضيحية لتقارير المراجع المستقل تنص على أن مصطلح *المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية تعني أينما وردت المعايير الدولية للتقرير المالي كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى متطلبات وإفصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، وأن المعايير والإصدارات الأخرى هي ما*

3. Determining the "professional Body" of the auditor to mean "Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants".
4. Adding footnotes to some paragraphs and appendixes in some standards as follows:
   a. Adding footnotes to the appendixes that include the illustration of the independent auditor reports stating that some modifications has been made to the text of the illustrations of the independent auditor reports to be in line with the legal environment of Saudi Arabia. Such modifications have not changed any components of the report of the independent auditor as prescribe by each standard.
   b. Adding footnotes to the appendixes that include the illustration of the independent auditor reports stating that the term "auditing standard", whenever it appears, means the International Standards of Auditing endorsed for application in Saudi Arabia according to the Document of endorsement issued by Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants, which includes some necessary addition or modification to conform the application of such standards with the Saudi environment with no change in their requirements.
   c. Adding footnotes to the appendixes that include the illustration of the independent auditor reports stating that the term "endorsed international financial reporting standards" whenever it appears, means the international financial reporting standards as issued by IASB with the additional requirements and disclosure added by SOCPA according to the according to the document of endorsement issued by SOCPA. The other standards and pronouncements are whatever endorsed by SOCPA for subjects not covered by the international financial reporting standards such as Zakat.

d. Adding three different notes to the *Responsibilities of Management and Those Charged with Governance for the Financial Statements* section in the illustrations of the independent auditor report as follows:
   - First one stating that the term "management" is the body responsible for the preparation of the financial statements and for their contents towards third parties according to law or regulation (or according to the engagement contract if there is no specific law or regulations).
   - Second one stating that the auditor shall state in his report who are those charge with governance in company under audit according to ISA 260.
   - Third one stating that the bylaw of the company or its charter shall be indicated if it includes additional terms related of the preparation of the financial statements.

e. Adding footnotes to the appendixes that include the illustration of the independent auditor reports in regards to the singing of the auditor report by the name of the auditor or the firm stating that it shall comply with Accounting and Auditing Profession Law in Saudi Arabia.

f. Adding footnotes in regards to the relevant ethical requirements stating that the reference is to the code of ethics endorsed in Saudi Arabia.

g. Adding footnotes in regards to the choice of expressions used for the auditor opinion stating that the auditor shall use the expression "…*present fairly… …*" instead of "…*give a true and fair view of…*".

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

د. إضافة ثلاث حواشي في قسم مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية، في النماذج التوضيحية لتقارير المراجع المستقل كما يلي:
   - الأولى، تنص على أن *المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب نظام أو لائحة (أو وفقا لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة) عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الأطراف الخارجية.*
   - الثانية، تنص على أنه *يجب على المراجع عند كتابة تقريره أن ينص على من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها، وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠).*
   - الثالثة، تنص على أنه *يلزم الإشارة إلى النظام الأساسي (أو عقد التأسيس)، بحسب مقتضى الحال، إذا كان يتضمن أحكاماً إضافية تتعلق بإعداد القوائم المالية.*

هـ. إضافة حاشية في النماذج التوضيحية لتقارير المراجع المستقل، بشأن التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو كليهما، كلما كان ذلك مناسباً تنص على الالتزام *بنظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.*

و. إضافة حاشية بشأن المتطلبات المسلكية ذات الصلة أينما وردت، تنص على أنه: *يجب أن يشير المراجع إلى الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المعتمد في المملكة العربية السعودية.*

ز. إضافة حاشية بشأن الجملة التي سيتم استخدامها للتعبير عن رأي المراجع أو الممارس أينما وردت، تنص على أنه: يجب استخدام الجملة "... *تعرض بشكل عادل*" - أينما ترد - وليس "...تعطي صورة حقيقية وعادلة...".

Detailed recommendations to endorse the standards:	التوصيات التفصيلية لاعتماد المعايير:
First: ISA 200, Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 200 as issued by the IAASB.	**أولاً: معيار المراجعة (٢٠٠): الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة، وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٢٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Second: ISA 210, Agreeing the Terms of Audit Engagements The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 210 as issued by the IAASB.	**ثانياً: معيار المراجعة (٢١٠): الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٢١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Third: ISA 220, Quality Control for an Audit of Financial Statements The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 220 as issued by the IAASB.	**ثالثاً: معيار المراجعة (٢٢٠): رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٢٢٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Fourth: ISA 220 (Revised), Quality Management for an Audit of Financial Statements The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 220 (Revised) as issued by the IAASB.	**رابعاً: معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث): إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية[١]** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٢٢٠) المحدث، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Fifth: ISA 230, Audit Documentation The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 230 as issued by the IAASB taking in consideration the requirements of article 7 of the Saudi Accounting and Auditing Profession Law, which requires that the	**خامساً: معيار المراجعة (٢٣٠): توثيق أعمال المراجعة** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٢٣٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الاعتبار متطلبات المادة السابعة من نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية

[١] تم تحديث الوثيقة لتضمينها قرار اعتماد معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، بقرار مجلس معايير المراجعة (لجنة معايير المراجعة في حينه) بتاريخ ١٤٤٣/٠١/١٣هـ الموافق ٢٠٢١/٠٨/٢٥م.

This Document was revised to include the Auditing Standards Council's (then the Auditing Standards Committee) resolution dated 13/1/1443 A.H, corresponding to 25/8/2021 A.D, endorsing ISA 220 (Revised), *Quality Management for an Audit of Financial Statements*.

chartered accountant shall retain the working documents and copies of financial statements and reports in suitable medium in accordance with the regulation for a period of at least ten years from the date of his report for each fiscal year audited.	السعودية التي تنص على أنه "على المحاسب القانوني الالتزام بحفظ مستندات العمل ونسخ من التقارير والقوائم المالية بوسائل الحفظ اللازمة وفق ضوابط تحددها اللائحة، وذلك لمدة لا تقل عن (عشر) سنوات من تاريخ إصدار تقريره عن كل سنة مالية يراجعها".
Sixth: ISA 240, The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 240 as issued by the IAASB.	**سادساً: معيار المراجعة (٢٤٠): مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٢٤٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Seventh: ISA 250 (Revised), Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 250 as issued by the IAASB.	**سابعاً: معيار المراجعة (٢٥٠) (المحدث): مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٢٥٠) المحدث، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Eighth: ISA 260, Communication with Those Charged with Governance The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 260 as issued by the IAASB.	**ثامناً: معيار المراجعة (٢٦٠): الاتصال بالمكلفين بالحوكمة** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٢٦٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Ninth: ISA 265, Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 265 as issued by the IAASB.	**تاسعاً: معيار المراجعة (٢٦٥): إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٢٦٥)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Tenth: ISA 300, Planning an audit of financial statements The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 300 as issued by the IAASB.	**عاشراً: معيار المراجعة (٣٠٠): التخطيط لمراجعة القوائم المالية** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٣٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

Twelfth: ISA 315 (Revised), Identifying And Assessing The Risks Of Material Misstatement The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 315 (Revised) as issued by the IAASB.	**ثاني عشر: معيار المراجعة (٣١٥) المحدث: التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها[٢]** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٣١٥) المحدث، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Thirteenth: ISA 320, Materiality in planning and performing an audit The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 320 as issued by the IAASB.	**ثالث عشر: معيار المراجعة (٣٢٠): الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٣٢٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Fourteenth: ISA 330, The auditor's responses to assessed risks The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 330 as issued by the IAASB taking in consideration the definition of the term "interim period" for the purpose of this standard so not to be confuse of the definition of the same term for the purpose of the accounting standards. The stated definition of "interim period" as such term appear in ISA330 is as follows: "For the purpose of this standard, the interim period means the period in which the auditor perform some of the audit work before the end of the financial year"	**رابع عشر: معيار المراجعة (٣٣٠): استجابات المراجع للمخاطر المقيَّمة** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٣٣٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان تعريف مصطلح "الفترة الأولية" لأغراض هذا المعيار، بحيث لا تلتبس مع تعريف نفس المصطلح لأغراض معايير المحاسبة. وقد تم تعريف الفترة الأولية، كما وردت في معيار (٣٣٠) كما يلي: "لأغراض هذا المعيار يُقصد بالفترة الأولية Interim Period الفترة التي يقوم فيها المراجع ببعض أعمال المراجعة قبل نهاية السنة المالية".
Fifteenth: ISA 402, Audit considerations relating to an entity using a service organization The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 402 as issued by the IAASB.	**خامس عشر: معيار المراجعة (٤٠٢): اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٤٠٢)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

[٢] تم تحديث الوثيقة لتضمينها قرار اعتماد معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"، بقرار مجلس معايير المراجعة (لجنة معايير المراجعة في حينه) بتاريخ ١٤٤٢/٠٢/١٤هـ الموافق ٢٠٢٠/١٠/٠١م.

This Document was revised to include the Auditing Standards Council's (then the Auditing Standards Committee) resolution dated 14/2/1442 A.H, corresponding to 1/10/2020 A.D, endorsing ISA 315 (Revised), *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement*.

Sixteenth: ISA 450, Evaluation of misstatements identified during the audit The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 450 as issued by the IAASB.	**سادس عشر: معيار المراجعة (٤٥٠): تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٤٥٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Seventeenth: ISA 500, Audit Evidence The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 500 as issued by the IAASB.	**سابع عشر: معيار المراجعة (٥٠٠): أدلة المراجعة** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Eighteenth: ISA 501, Audit Evidence—Specific Considerations for Selected Items The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 501 as issued by the IAASB.	**ثامن عشر: معيار المراجعة (٥٠١): أدلة المراجعة – اعتبارات محددة لبنود مختارة** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٠١)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Nineteenth: ISA 505, External Confirmations The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 505 as issued by the IAASB.	**تاسع عشر: معيار المراجعة (٥٠٥): المصادقات الخارجية** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٠٥)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Twentieth: ISA 510, Initial Audit Engagements—Opening Balances The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 510 as issued by the IAASB.	**العشرون: معيار المراجعة (٥١٠): ارتباطات المراجعة لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Twenty-First: ISA 520, Analytical Procedures The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 520 as issued by the IAASB.	**حادي والعشرون: معيار المراجعة (٥٢٠): الإجراءات التحليلية** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٢٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Twenty-Second: ISA 530, Audit Sampling The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 530 as issued by the IAASB.	**ثاني والعشرون: معيار المراجعة (٥٣٠): العينات في المراجعة** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٣٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

Twenty-Third: ISA 540 (Revised), Auditing Accounting Estimates And Related Disclosures The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 540 (Revised) as issued by the IAASB.	**ثالث والعشرون: معيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث): مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات**[٣] اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٤٠) المحدث، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Twenty-Fourth: ISA 550, Related Parties The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 550 as issued by the IAASB.	**رابع والعشرون: معيار المراجعة (٥٥٠): الأطراف ذات العلاقة** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٥٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Twenty-Fifth: ISA 560, Subsequent Events The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 560 as issued by the IAASB.	**خامس والعشرون: معيار المراجعة (٥٦٠): الأحداث اللاحقة** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٦٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Twenty-Sixth: ISA 570, Going Concern The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 570 as issued by the IAASB.	**سادس والعشرون: معيار المراجعة (٥٧٠): الاستمرارية** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٧٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Twenty-Seventh: ISA 580, Written Representations The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 580 as issued by the IAASB.	**سابع والعشرون: معيار المراجعة (٥٨٠): الإفادات المكتوبة** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٨٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Twenty-Eighth: ISA 600, Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors) The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 600 as issued by the IAASB.	**ثامن والعشرون: معيار المراجعة (٦٠٠): اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مُكوّنات المجموعة)** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٦٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

[٣] تم تحديث الوثيقة لتضمينها قرار اعتماد معيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"، بقرار مجلس معايير المراجعة (لجنة معايير المراجعة في حينه) بتاريخ ١٤٤٠/٠٨/١٨هـ الموافق ٢٠١٩/٠٤/٢٣م.

This Document was revised to include the Auditing Standards Council's (then the Auditing Standards Committee) resolution dated 18/8/1440 A.H, corresponding to 23/4/2019 A.D, endorsing ISA 540 (Revised), *Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures*.

Twenty-Ninth: ISA 600 (Revised), Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors) The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 600 as issued by the IAASB.	**تاسع والعشرون: معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث): اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مُكوّنات المجموعة)**[٤] اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٦٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Thirtieth: ISA 610, Using the Work of Internal Auditors The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 610 as issued by the IAASB.	**الثلاثون: معيار المراجعة (٦١٠): استخدام عمل المراجعين الداخليين** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٦١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Thirtieth-First: ISA 620, Using the Work of an Auditor's Expert The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 620 as issued by the IAASB.	**حادي والثلاثون: معيار المراجعة (٦٢٠): استخدام عمل خبير استعان به المراجع** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٦٢٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Thirtieth-Second: ISA 700, Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements. The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 700 as issued by the IAASB taking in consideration the general additions/modifications stated above and the following specific additions/modifications: - Adding a footnote to paragraph 43 to give an example of the Other Reporting Responsibility stating "An example of *Reporting on Other Legal and Regulatory Requirements* is what Company Law stated in its Article 20(5) that the auditor shall include in his report "…what might come to	**ثاني والثلاثون: معيار المراجعة (٧٠٠): تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٧٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان الإضافات أو التعديلات العامة السابق إيضاحها، بالإضافة إلى الإضافات أو التعديلات التالية: - إضافة حاشية للفقرة رقم (٤٣) لتوفير مثال لمسؤوليات التقرير الأخرى، تنص على ما يلي: "من أمثلة التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى ما نص عليه نظام الشركات في الفقرة الخامسة من المادة العشرين من أنه على المراجع أن يضمن في تقريره "... ما يكون قد تبين

[٤] تم تحديث الوثيقة لتضمينها قرار اعتماد معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث) "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مُكَوِّنات المجموعة)"، بقرار مجلس معايير المراجعة بتاريخ ١٤٤٤/٠٣/١٥هـ الموافق ٢٠٢٢/١٠/١١م.

This Document was revised to include the Auditing Standards Council's resolution dated 15/3/1444 A.H, corresponding to 11/10/2022 A.D, endorsing ISA 600 (Revised), *Special Considerations–Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)*.

his attention, within the limits of his competence, about violations of the provisions of the Company Law or the company's memorandum of association or its articles of association…". - Adding a footnote to paragraph 46 in regards to the inclusion of the engagement partner name in the auditor report for audits of complete sets of general purpose financial statements of listed entities stating that "Article 7 of the Saudi Accounting and Auditing Profession Law provides that a certified public accountant shall: 1- sign audit reports issued by him. In case of a professional company, the report shall be signed by the partner who has involved in or supervised the preparation of the report. The Law does not give any exemptions." - Adding a footnote to the headings of paragraphs 51, A76 and A77 stating that "according to the decision of the SOCPA Board to transit to the International Standards on Auditing, there is no other set of Auditing standards that exists in Saudi Arabia and, therefore, such paragraphs are not applied in auditing environment in Saudi Arabia.	له من مخالفات لأحكام النظام أو عقد تأسيس الشركة أو نظامها الأساس في حدود اختصاصه، ...". - إضافة حاشية للفقرة رقم (٤٦) بشأن تضمين اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع عن مراجعة مجموعات كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشآت مدرجة تنص على ما يلي: "ينص نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية في مادته السابعة على ما يلي: "على المحاسب القانوني الالتزام بما يلي: ١- التوقيع والمصادقة على التقارير الصادرة منه، ويكون التوقيع والمصادقة في الشركة المهنية من الشريك الذي شارك في إعداد التقرير أو أشرف على إعداده". ولم يعط النظام أي استثناءات". - إضافة حاشية لعنوان الفقرة رقم (٥١)، وكذلك عنوان الفقرتين رقم (أ٧٦، أ٧٧) تنص على ما يلي: "وفقاً لقرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين بالتحول إلى المعايير الدولية للمراجعة، فإنه لن توجد مجموعة أخرى من معايير المراجعة في المملكة، مما يعني عدم انطباق هذه الفقرات على البيئة المحلية للمراجعة في المملكة".
Thirtieth-Third: ISA 701, Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 701 as issued by the IAASB.	**ثالث والثلاثون: معيار المراجعة (٧٠١): الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٧٠١)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Thirtieth- Fourth: ISA 705, Modifications to the Opinion in the Auditor's Report Independent The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 705 as issued by the IAASB taking in consideration the general additions/modifications stated above	**رابع والثلاثون: 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.
Thirtieth-Fifth: ISA 706, Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has	**خامس والثلاثون: معيار المراجعة (٧٠٦): فقرات لفت انتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل**

endorsed ISA 706 as issued by the IAASB taking in consideration the general additions/modifications stated above	اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٧٠٦)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها.
Thirtieth-Sixth: ISA 710, Comparative Information—Corresponding Figures and Comparative Financial Statements The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 710 as issued by the IAASB taking in consideration the general additions/modifications stated above.	**سادس والثلاثون: معيار المراجعة (٧١٠): المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٧١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها.
Thirtieth-Seventh: ISA 720, The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 720 as issued by the IAASB taking in consideration the general additions/modifications stated above.	**سابع والثلاثون: معيار المراجعة (٧٢٠): مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٧٢٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها.
Thirtieth-Eighth: ISA 800, Special Considerations—Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 800 as issued by the IAASB taking in consideration the general additions/modifications stated above.	**ثامن والثلاثون: معيار المراجعة (٨٠٠): اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٨٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها.
Thirtieth-Ninth: ISA 805, Special Considerations—Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 805 as issued by the IAASB taking in consideration the general additions/modifications stated above.	**تاسع والثلاثون: معيار المراجعة (٨٠٥): اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة، وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٨٠٥)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها.
Fortieth: ISA 810, Engagements to Report on Summary Financial Statements	**الأربعون: معيار المراجعة (٨١٠): الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة**

The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISA 805 as issued by the IAASB taking in consideration the general additions/modifications stated above.	اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٨١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها.
Fortieth-First: ISRE 2400, Engagements to Review Financial Statements The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISRE 2400 as issued by the IAASB taking in consideration the general additions/modifications stated above.	**حادي والأربعون: معيار الفحص (٢٤٠٠): الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار الفحص (٢٤٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها.
Fortieth-Second: ISRE 2410, Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISRE 2410 as issued by the IAASB taking in consideration the general additions/modifications stated above.	**ثاني والأربعون: معيار الفحص (٢٤١٠): فحص المعلومات المالية الأولية المنفذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار الفحص (٢٤١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها.
Fortieth-Third: ISAE 3000, Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISAE 3000 as issued by the IAASB.	**ثالث والأربعون: معيار التأكيد (٣٠٠٠): ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار التأكيد (٣٠٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
Fortieth-Fourth: ISAE 3400, The Examination of Prospective Financial Information The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISAE 3400 as issued by the IAASB	**رابع والأربعون: معيار التأكيد (٣٤٠٠): اختبار المعلومات المالية المستقبلية** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار التأكيد (٣٤٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، دون إدخال تعديلات عليه.
Fortieth-Fifth: ISAE 3402, Assurance Reports on Controls at a Service Organization The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISAE 3402 as issued by the IAASB	**خامس والأربعون: معيار التأكيد (٣٤٠٢): تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار التأكيد (٣٤٠٢)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية

taking in consideration the general additions/modifications stated above.	للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها.
Fortieth-Sixth: ISAE 3410, Assurance Engagements On Greenhouse Gas Statements The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISAE 3410 as issued by the IAASB taking in consideration the general additions/modifications stated above.	**سادس والأربعون: معيار التأكيد (٣٤١٠): ارتباطات التأكيد عن قوائم الاحتباس الحراري** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار التأكيد (٣٤١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها.
Fortieth-Seventh: ISAE 3420, Assurance Engagements to Report On the Compilation of Pro Forma Financial Information Included in A Prospectus The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISAE 3420 as issued by the IAASB taking in consideration the general additions/modifications stated above.	**سابع والأربعون: معيار التأكيد (٣٤٢٠): ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمَّنة في نشرات الاكتتاب** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار التأكيد (٣٤٢٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها.
Fortieth-Eighth: ISRS 4400, Engagements to Perform Agreed-Upon Procedures Regarding Financial Information The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISRS 4400 as issued by the IAASB taking in consideration the general additions/modifications stated above.	**ثامن والأربعون: معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠): الارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها.
Fortieth-Ninth: ISRS 4400 (Revised), Agreed-Upon Procedures Engagements The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISRS 4400 (Revised) as issued by the IAASB taking in consideration the general additions/modifications stated above.	**تاسع والأربعون: معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المحدث) "ارتباطات الإجراءات المتفق عليها"[٥]** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) المحدث، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها.

[٥] تم تحديث الوثيقة لتضمينها قرار اعتماد المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المحدث) "ارتباطات الإجراءات المتفق عليها"، بقرار مجلس معايير المراجعة (لجنة معايير المراجعة في حينه) بتاريخ ١٤٤٢/٠٧/١٩هـ الموافق ٢٠٢١/٠٣/٠٣م.

This Document was revised to include the Auditing Standards Council's (then the Auditing Standards Committee) resolution dated 19/7/1442 A.H, corresponding to 3/3/2021 A.D, endorsing ISRS 4400 (Revised), *Agreed-Upon Procedures Engagements*.

Fiftieth: ISRS 4410, Compilation Engagements The Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) has endorsed ISRS 4410 as issued by the IAASB taking in consideration the general additions/modifications stated above.	**الخمسون: معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠): ارتباطات التجميع** اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها.

الباب الثاني

إصدارات مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد المعتمدة في المملكة العربية السعودية

القسم الأول

معايير الجودة والمعايير الدولية للمراجعة

لا تتحمل المؤسسة الدولية لأخلاقيات المهنة والمراجعة ولا مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد (IAASB®) ولا الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC®) المسؤولية عن الخسائر التي تلحق أي شخص يتصرف، أو يمتنع عن التصرف، اعتماداً على محتوى هذا المنشور، سواءً كانت هذه الخسارة بسبب الإهمال أو غير ذلك.

إن المعايير الدولية للمراجعة والمعايير الدولية لارتباطات التأكيد والمعايير الدولية لارتباطات الفحص والمعايير الدولية لإدارة الجودة والمعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة ومذكرات ممارسات المراجعة الدولية ومسودات العرض على العموم والأوراق الاستشارية وسائر المنشورات الخاصة بمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد قام بنشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين وحقوق تأليفها ونشرها محفوظة للاتحاد.

حقوق التأليف والنشر © محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين في أكتوبر ٢٠٢٣. جميع الحقوق محفوظة. ويجوز تحميل هذا المنشور للاستخدام الشخصي غير التجاري (أي لأغراض الاسترشاد أو البحث المهني) أو يمكن شراؤه من خلال الرابط www.iaasb.org. ويلزم الحصول على موافقة خطية لترجمة هذا المستند أو نسخه أو تخزينه أو إرساله أو استخدامه بأية طرق أخرى مشابهة.

إن "مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد" و"المعايير الدولية للمراجعة" و"المعايير الدولية لارتباطات التأكيد" و"المعايير الدولية لارتباطات الفحص" و"المعايير الدولية لإدارة الجودة" و"المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة" و"مذكرات ممارسات المراجعة الدولية" والاختصارات "IAASB" و"ISA" و"ISAE" و"ISRE" و"ISRS" و"ISQM" و"IAPN" وشعار مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد هي علامات تجارية للاتحاد الدولي للمحاسبين، أو علامات تجارية وعلامات خدمة مسجلة للاتحاد الدولي للمحاسبين في الولايات المتحدة وسائر الدول.

ويقوم الاتحاد الدولي للمحاسبين بتيسير الآليات التي تدعم العمليات التشغيلية لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

للمعلومات المتعلقة بحقوق التأليف والنشر والعلامات التجارية والتصاريح، الرجاء الانتقال إلى التصاريح أو الاتصال على permissions@ifac.org.

International Auditing and Assurance Standards Board

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017

هاتف ٢٨٦-٩٣٤٤ (٢١٢) ١+ فاكس ٢٨٦-٩٥٧٠ (٢١٢) ١+

www.iaasb.org

ردمك: ٠-٥٤٦-٦٠٨١٥-١-٩٧٨

العلامات التجارية

والعلامات التجارية وعلامات الخدمة المسجلة

مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد®

IAASB®

المعايير الدولية للمراجعة®	ISA®
المعايير الدولية لارتباطات التأكيد™	ISAE™
المعايير الدولية لارتباطات الفحص™	ISRE™
المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة™	ISRS™
المعايير الدولية لإدارة الجودة™	ISQM™
مذكرات ممارسات المراجعة الدولية™	IAPN™

التمهيد لإصدارات
المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، كما صدر من المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد.

التمهيد لإصدارات
المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة

(سارٍ اعتباراً من ٢٠١٧/١/١م)

الفهرس

	فقرة
مقدمة	١–٢
إصدارات مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد	٣–٤
الإصدارات الملزمة لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد	٣–٤
نطاق اختصاص المعايير الدولية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد	٥–١٩
المعايير الدولية للمراجعة	١١
المعايير الدولية لإدارة الجودة	١٢
المعايير الدولية الأخرى	١٣–١٦
الحكم المهني	١٧
وجوب تطبيق المعايير الدولية	١٨–١٩
المواد غير الملزمة	٢٠–٢٤
مذكرات ممارسات المراجعة الدولية	٢١–٢٢
مذكرات الممارسات التي تتعلق بالمعايير الدولية الأخرى	٢٣
نشرات المستشارين	٢٤
اللغة	٢٥

مقدمة

١. يهدف هذا التمهيد الخاص بإصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة إلى تيسير فهم نطاق إصدارات مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، وفهم اختصاصها، وفقاً لما هو موضح في اختصاصات المجلس.

٢. يلتزم مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد بهدف وضع مجموعة من المعايير الدولية والإصدارات الأخرى التي تحظى بقبول عام في جميع أنحاء العالم. ويعمل أعضاء المجلس على تحقيق المصلحة العامة للمجتمع، عموماً، ولمهنة المحاسبة على مستوى العالم، خصوصاً. وقد يؤدي هذا إلى قيام الأعضاء باتخاذ موقف في إحدى المسائل لا يتوافق مع الممارسات الحالية المتبعة في دولهم أو مؤسساتهم أو لا يتوافق مع الموقف الذي يتخذه من رشحهم لعضوية المجلس.

إصدارات مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد

الإصدارات الملزمة لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد

٣. تحكم إصدارات مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد ارتباطات المراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة التي تُنفذ طبقاً للمعايير الدولية. وهي لا تُلغي الأنظمة أو اللوائح المحلية التي تحكم مراجعة القوائم المالية التاريخية أو ارتباطات التأكيد المتعلقة بمعلومات أخرى في دولة معينة والتي يلزم اتباعها وفقاً للمعايير الوطنية لتلك الدولة. وفي حالة اختلاف الأنظمة أو اللوائح المحلية عن معايير المجلس أو تعارضها معها في موضوع معين، فإن الارتباط الذي يُنفذ وفقاً للأنظمة أو اللوائح المحلية يصبح تلقائياً غير ملتزم بمعايير المجلس. ولا ينبغي للمحاسب المهني أن يعلن عن التزامه بمعايير المجلس ما لم يكن قد التزم على أكمل وجه بكافة المعايير ذات الصلة بالارتباط.

٤. تتمثل الإصدارات الملزمة لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد في المعايير الدولية التي تصدر بعد استيفاء الإجراءات المتبعة المحددة الخاصة بالمجلس.

نطاق اختصاص المعايير الدولية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد

٥. تُطبَّق المعايير الدولية للمراجعة عند مراجعة المعلومات المالية التاريخية.

٦. تُطبَّق المعايير الدولية لارتباطات الفحص عند فحص المعلومات المالية التاريخية.

٧. تُطبَّق المعايير الدولية لارتباطات التأكيد في ارتباطات التأكيد بخلاف عمليات مراجعة المعلومات المالية التاريخية أو فحصها.

٨. تُطبَّق المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة على ارتباطات التجميع والارتباط لتطبيق إجراءات متفق عليها على المعلومات وارتباطات الخدمات ذات العلاقة الأخرى التي يحددها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

٩. يُشار إلى المعايير الدولية للمراجعة والمعايير الدولية لارتباطات الفحص والمعايير الدولية لارتباطات التأكيد والمعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة، مجتمعة، بلفظ معايير الارتباطات الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

١٠. تُطبَّق المعايير الدولية لإدارة الجودة على كافة الخدمات التي تقع ضمن نطاق معايير الارتباطات الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعايير الدولية للمراجعة

١١. تمت صياغة المعايير الدولية للمراجعة في سياق قيام المراجع المستقل بمراجعة القوائم المالية.[١] ويلزم تكييف هذه المعايير حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة عند تطبيقها على أعمال مراجعة المعلومات المالية التاريخية الأخرى. ويوضح معيار المراجعة (٢٠٠) نطاق اختصاص المعايير الدولية للمراجعة.[٢]

---

[١] ما لم ينص على خلاف ذلك، يُقصد بلفظ "القوائم المالية" القوائم المالية التي تضم المعلومات المالية التاريخية.

[٢] معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"

المعايير الدولية لإدارة الجودة

١٢. تم صياغة المعايير الدولية لإدارة الجودة لتطبيقها على مكاتب المراجعة فيما يتعلق بجميع خدماتها التي تقع ضمن نطاق معايير الارتباطات الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد. وتنص مقدمة المعايير الدولية لإدارة الجودة على نطاق اختصاص كل معيار من هذه المعايير.[٣]

المعايير الدولية الأخرى

١٣. تحتوي بعض المعايير الدولية المذكورة في الفقرات ٦-٨ على: أهداف ومتطلبات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية ومقدمة وتعريفات. ويجب تفسير هذه المصطلحات بطريقة مماثلة تماماً لكيفية شرحها في سياق معيار المراجعة وعمليات مراجعة القوائم المالية المنصوص عليها في معيار المراجعة (٢٠٠).

١٤. تحتوي المعايير الدولية الأخرى المحددة في الفقرات ٦-٨ على مبادئ أساسية وإجراءات ضرورية (مميزة بحروف مكتوبة بخط أسود عريض وبالكلمة "ينبغي") إضافة إلى إرشادات ذات صلة في صورة مواد تفسيرية وغيرها، من بينها الملاحق. ويجب فهم المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية وتطبيقها في سياق المواد التفسيرية وغيرها التي تقدم إرشادات لتطبيقها. ولذلك فمن الضروري النظر في النص الكامل لكل معيار لفهم المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية وتطبيقها.

١٥. يجب تطبيق المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية لكل معيار في جميع الحالات التي تكون فيها ذات صلة في ظل الظروف المحيطة بالارتباط. غير أن المحاسب المهني قد يرى في ظروف استثنائية أنه من الضروري الخروج عن أحد الإجراءات الضرورية ذات الصلة من أجل تحقيق الغرض من ذلك الإجراء. وفي حال نشأة مثل هذا الوضع، يكون المحاسب المهني مطالباً بتوثيق كيفية تحقيق الإجراءات البديلة للغرض من الإجراء الأساسي وأسباب الخروج عن تطبيق الإجراء، ما لم تكن واضحة. ولا يُتوقع أن تنشأ الحاجة إلى خروج المحاسب المهني عن تطبيق أحد الإجراءات الضرورية ذات الصلة إلا إذا كان ذلك الإجراء غير فعال في ظل الظروف الخاصة المحيطة بالارتباط.

١٦. تُعد الملاحق، التي تشكل جزءاً من المواد التطبيقية، جزءاً لا يتجزأ من المعيار. ويكون الغرض من الملحق والاستخدام المقصود له موضحَين في متن المعيار ذي الصلة أو في عنوان الملحق نفسه ومقدمته.

الحكم المهني

١٧. تتطلب طبيعة المعايير الدولية أن يمارس المحاسب المهني الحكم المهني عند تطبيق هذه المعايير.

وجوب تطبيق المعايير الدولية

١٨. ينص كل معيار من المعايير الدولية للمراجعة بوضوح على نطاق المعيار وتاريخ سريانه وأي قيود خاصة تتعلق بتطبيقه. وما لم ينص على خلاف ذلك في المعيار، يُسمح للمحاسب المهني بتطبيق أي معيار قبل تاريخ السريان المحدد فيه.

١٩. تُعد المعايير الدولية ملائمة للارتباطات التي تُنفَّذ في القطاع العام. ومتى كان ذلك مناسباً، يتم إدراج اعتبارات إضافية خاصة بمنشآت القطاع العام:

(أ) في متن المعيار في حالة المعايير الدولية للمراجعة والمعايير الدولية لإدارة الجودة؛ أو

(ب) في قسم "منظور القطاع العام" الذي يرد في نهاية المعايير الدولية الأخرى.

المواد غير الملزمة

٢٠. تشمل المواد غير الملزمة مذكرات الممارسات الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد والنشرات المعدة من قبل المستشارين في المجلس. ولا تُعد المواد غير الملزمة جزءاً من المعايير الدولية الصادرة عن المجلس.

---

[٣] المعيار الدولي لإدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، الفقرة ١٢ والمعيار الدولي لإدارة الجودة (٢) "فحوصات جودة الارتباطات"، الفقرة ١٠.

مذكرات ممارسات المراجعة الدولية

٢١. لا تفرض مذكرات ممارسات المراجعة الدولية متطلبات إضافية على المراجعين بخلاف تلك الواردة في المعايير الدولية للمراجعة، ولا تغير من مسؤولية المراجع عن الالتزام بجميع المعايير الدولية للمراجعة ذات الصلة بعملية المراجعة. لكن هذه المذكرات تقدم دعماً عملياً للمراجعين، والغرض منها هو أن يقوم بنشرها المسؤولون عن المعايير الوطنية أو أن تُستخدم في إعداد مواد وطنية مناظرة. وهي تقدم أيضاً مواداً يمكن لمكاتب المراجعة استخدامها في إعداد برامجها التدريبية وإرشاداتها الداخلية.

٢٢. بناءً على طبيعة الموضوع أو الموضوعات التي يغطيها الإيضاح الدولي لممارسات المراجعة، قد يساعد الإيضاح المراجع في:

- التوصل إلى فهم لظروف المنشأة، وإصدار أحكام بشأن التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها؛ أو
- إصدار أحكام بشأن كيفية مواجهة المخاطر التي جرى تقييمها؛ بما في ذلك أحكام تتعلق بالإجراءات التي قد تكون مناسبة في ظل الظروف القائمة؛ أو
- معالجة الاعتبارات الخاص بإعداد التقرير، بما في ذلك تكوين رأي عن القوائم المالية والاتصال بالمكلفين بالحوكمة.

مذكرات الممارسات التي تتعلق بالمعايير الدولية الأخرى

٢٣. قد يصدر مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد -أيضاً- مذكرات دولية لممارسات ارتباطات الفحص ومذكرات دولية لممارسات ارتباطات التأكيد ومذكرات دولية لممارسات الخدمات ذات العلاقة لخدمة نفس الأغراض الخاصة بالمعايير الدولية لارتباطات الفحص والمعايير الدولية لارتباطات التأكيد والمعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة، على الترتيب.

نشرات المستشارين

٢٤. تُستخدم النشرات المعدة من قبل المستشارين في المجلس للمساعدة في رفع وعي الممارسين بالإشكالات الجديدة والناشئة المهمة عن طريق الإحالة إلى المتطلبات الحالية والمواد التطبيقية أو لفت انتباههم إلى الأحكام ذات الصلة في إصدارات مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

اللغة

٢٥. النص الرسمي الوحيد للمعايير الدولية أو مذكرات الممارسات أو مشاريع المعايير المطروحة للنقاش أو الإصدارات الأخرى هو ذلك الذي ينشره مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد باللغة الإنجليزية.*

* لأغراض تطبيق المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة في المملكة العربية السعودية، فإن النص العربي الصادر عن الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين هو النص الرسمي للمعايير الدولية المعتمدة للتطبيق في المملكة العربية السعودية.

المعيار الدولي لإدارة الجودة (١): إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي لإدارة الجودة (١)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان الإضافات أو التعديلات التالية:

- إضافة حواشي فيما يتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، متى وردت إشارة إلى "ميثاق سلوك وآداب المهنة" في المعيار فإنه يعني "ميثاق سلوك وآداب المهنة المعتمد من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين".
- المطالبة بتوثيق أكثر تشدداً فيما يخص "السياسات" عن طريق تعديل التعريف الوارد في الفقرة ١٦(ش) (١) من معيار إدارة الجودة (١) من "السياسات هي تعليمات بما ينبغي القيام به، أو ما لا ينبغي القيام به، لمواجهة مخاطر الجودة. وهذه التعليمات قد تكون موثَّقة أو منصوصاً عليها صراحة في وسائل الاتصال أو مفهومة ضمناً من خلال التصرفات والقرارات" إلى "السياسات هي تعليمات بما ينبغي القيام به أو ما لا ينبغي القيام به لمواجهة مخاطر الجودة. وهذه التعليمات يجب أن تكون موثّقة بصورة رسمية".
- إضافة حاشية إلى الفقرة ٥٤ بشأن الاستنتاج المتعلق بـ"تقويم نظام إدارة الجودة" ليكون في صورة تقرير تأكيد مكتوب وأن يكون مؤرخاً وموقعاً عليه من الفرد المسند إليه المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة. ويجب أن يشتمل تقرير التأكيد المكتوب أيضاً على "أساس الاستنتاج الذي تم التوصل إليه بموجب الفقرة ٥٤" وفقاً للمتطلب الوارد في الفقرة ٥٨(هـ) من المعيار.
- إضافة مطلب يتعلق بالتوثيق إلى الفقرة ٥٦ يقضي بضرورة التوثيق الرسمي للتقييمات الدورية الخاصة بأداء الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة والأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن نظام إدارة الجودة.
- إضافة حاشية إلى الفقرتين ٢٣ و٤٠ بشأن التعرف على مخاطر الجودة تنص على أنه عندما يحدد المكتب وجود خطر من مخاطر الجودة لم يتم التعرف عليه ولم يتم تقييمه فيما يخص أحد أهداف الجودة المنصوص عليها في هذا المعيار، يجب على المكتب توثيق الأسباب وأساس الاستنتاج لعدم التعرف على خطر الجودة في الهدف المحدد.
- حذف مثال التدرج الوارد في الفقرتين أ٥٢ و٢٠٣، بغية تشديد متطلبات التوثيق واتساقاً مع تغيير تعريف "السياسات" في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي لإدارة الجودة (١)

إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة

(يسري هذا المعيار اعتباراً من ١٥ ديسمبر ٢٠٢٢)

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١–٥
نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب	٦–١١
اختصاص هذا المعيار	١٢
تاريخ السريان	١٣
الهدف	١٤–١٥
التعريفات	١٦
المتطلبات	
تطبيق المتطلبات ذات الصلة والالتزام بها	١٧–١٨
نظام إدارة الجودة	١٩–٢٢
آلية المكتب لتقييم المخاطر	٢٣–٢٧
الحوكمة والقيادة	٢٨
المتطلبات المسلكية ذات الصلة	٢٩
قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات	٣٠
تنفيذ الارتباطات	٣١
الموارد	٣٢
المعلومات والاتصالات	٣٣
استجابات محددة	٣٤
آلية المتابعة والتصحيح	٣٥–٤٧
متطلبات الشبكة أو خدماتها	٤٨–٥٢
تقويم نظام إدارة الجودة	٥٣–٥٦
التوثيق	٥٧–٦٠
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
نطاق هذا المعيار	أ١–أ٢
نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب	أ٣– أ٥
اختصاص هذا المعيار	أ٦–أ٩
التعريفات	أ١٠–أ٢٨

تطبيق المتطلبات ذات الصلة والالتزام بها	أ٢٩
نظام إدارة الجودة	أ٣٠–أ٣٨
آلية المكتب لتقييم المخاطر	أ٣٩–أ٥٤
الحوكمة والقيادة	أ٥٥–أ٦١
المتطلبات المسلكية ذات الصلة	أ٦٢–أ٦٦
قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات	أ٦٧–أ٧٤
تنفيذ الارتباطات	أ٧٥–أ٨٥
الموارد	أ٨٦–أ١٠٨
المعلومات والاتصالات	أ١٠٩–أ١١٥
استجابات محددة	أ١١٦–أ١٣٧
آلية المتابعة والتصحيح	أ١٣٨–أ١٧٤
متطلبات الشبكة أو خدماتها	أ١٧٥–أ١٨٦
تقويم نظام إدارة الجودة	أ١٨٧–أ٢٠١
التوثيق	أ٢٠٢–أ٢٠٦

ينبغي قراءة معيار إدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة" جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المكتب عن تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، فيما يخص ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة.

٢. تشكّل فحوصات جودة الارتباطات جزءاً من نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، ولذلك:

(أ) يناقش هذا المعيار مسؤولية المكتب عن وضع سياسات أو إجراءات تتناول الارتباطات التي يتعين أن تخضع لفحوصات الجودة.

(ب) يناقش معيار إدارة الجودة (٢)[١] مسألة تعيين فاحص جودة الارتباط وأهليته، وتنفيذ فحص جودة الارتباط وتوثيقه.

٣. إن الإصدارات الأخرى لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد:

(أ) مبنية على افتراض أساس بأن المكتب يخضع لمعايير إدارة الجودة أو لمتطلبات وطنية مساوية على الأقل لمتطلبات هذه المعايير؛[٢]

(ب) تشتمل على متطلبات للشركاء المسؤولين عن الارتباطات والأعضاء الآخرين في فريق الارتباط بشأن إدارة الجودة على مستوى الارتباطات. فعلى سبيل المثال، يتناول معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدَّث) المسؤوليات المحددة للمراجع بشأن إدارة الجودة على مستوى الارتباطات عند مراجعة القوائم المالية والمسؤوليات ذات الصلة الخاصة بالشريك المسؤول عن الارتباط. (راجع: الفقرة أ١)

٤. يُقرأ هذا المعيار جنباً إلى جنب مع المتطلبات المسلكية ذات الصلة. وقد تحدد الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة مسؤوليات فيما يخص إدارة المكتب للجودة بخلاف تلك الموضحة في هذا المعيار. (راجع: الفقرة أ٢)

٥. ينطبق هذا المعيار على جميع المكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة (أي إذا كان المكتب ينفذ أيّاً من هذه الارتباطات، فإنه يُعمل بهذا المعيار ويؤدي نظام إدارة الجودة الذي يتم وضعه وفقاً لمتطلبات هذا المعيار إلى تمكين المكتب من تنفيذ جميع هذه الارتباطات على نحوٍ ثابت).

نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب

٦. يعمل نظام إدارة الجودة بشكل دائم وتكراري ويستجيب للتغيرات في طبيعة وظروف المكتب وارتباطاته. وهو أيضاً لا يعمل على نسق واحد. ولكن لأغراض هذا المعيار، يتناول نظام إدارة الجودة الثمانية مكونات الآتية: (راجع: الفقرة أ٣)

(أ) آلية المكتب لتقييم المخاطر؛

(ب) الحوكمة والقيادة؛

(ج) المتطلبات المسلكية ذات الصلة؛

(د) قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات؛

(هـ) تنفيذ الارتباطات؛

(و) الموارد؛

(ز) المعلومات والاتصالات؛

(ح) آلية المتابعة والتصحيح.

٧. يتطلب هذا المعيار من المكتب أن يطبق منهجاً قائماً على أساس المخاطر، عند تصميم وتطبيق وتشغيل مكونات نظام إدارة الجودة على نحو مترابط ومتناسق بحيث يقوم المكتب بشكل استباقي بإدارة جودة الارتباطات التي يقوم بتنفيذها. (راجع: الفقرة أ٤)

---

[١] معيار إدارة الجودة (٢) "فحوصات جودة الارتباطات"

[٢] انظر، على سبيل المثال، معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٣

٨. هذا المنهج القائم على أساس المخاطر متأصل في متطلبات هذا المعيار من خلال:

(أ) تحديد أهداف الجودة. وتتألف أهداف الجودة التي يحددها المكتب من أهداف يتعين على المكتب تحقيقها فيما يتعلق بمكونات نظام إدارة الجودة. ويتعين على المكتب تحديد أهداف الجودة المنصوص عليها في هذا المعيار وأي أهداف إضافية تتعلق بالجودة يعتبرها المكتب ضرورية لتحقيق أهداف نظام إدارة الجودة.

(ب) التعرف على المخاطر التي تعيق تحقيق أهداف الجودة، وتقييم تلك المخاطر (يُشار إليها في هذا المعيار بلفظ مخاطر الجودة). ويتعين على المكتب التعرف على مخاطر الجودة وتقييمها لتوفير أساس لتصميم الاستجابات وتطبيقها.

(ج) تصميم الاستجابات وتطبيقها لمواجهة مخاطر الجودة. وتعتمد طبيعة استجابات المكتب لمواجهة مخاطر الجودة، وتوقيت تلك الاستجابات ومداها، على أسباب التقييمات الممنوحة لمخاطر الجودة، وتكون مستجيبة لتلك الأسباب.

٩. يتطلب هذا المعيار من الأفراد الذين تُسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة القيام، سنوياً على الأقل بالنيابة عن المكتب، بتقويم نظام إدارة الجودة واستنتاج ما إذا كان هذا النظام يوفر تأكيداً معقولاً للمكتب بشأن تحقيق أهداف النظام المحددة في الفقرة ١٤(أ) و(ب). (راجع: الفقرة أ٥)

التدرج

١٠. عند تطبيق المنهج القائم على أساس المخاطر، يتعين على المكتب أن يأخذ في الحسبان:

(أ) طبيعة المكتب وظروفه؛

(ب) طبيعة الارتباطات التي ينفذها المكتب وظروفها.

وبناءً عليه، سيتباين تصميم نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، ولاسيّما مدى تعقيد النظام وطابعه الرسمي. فعلى سبيل المثال، من المرجح أن المكتب الذي ينفذ أنواعاً مختلفة من الارتباطات لمجموعة كبيرة من المنشآت، بما في ذلك ارتباطات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، سيكون بحاجة إلى نظام لإدارة الجودة ومستندات داعمة أكثر تعقيداً ورسمية من المكتب الذي ينفذ فقط ارتباطات فحص للقوائم المالية أو ارتباطات تجميع.

الشبكات ومقدمو الخدمات

١١. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المكتب عندما:

(أ) ينتمي المكتب إلى شبكة، ويلتزم بمتطلبات الشبكة أو يستخدم خدماتها في نظامه الخاص بإدارة الجودة أو في تنفيذه للارتباطات؛ أو

(ب) يستخدم المكتب موارد، حصل عليها من مقدم خدمة، في نظامه الخاص بإدارة الجودة أو في تنفيذه للارتباطات.

وحتى عندما يلتزم المكتب بمتطلبات الشبكة أو يستخدم خدماتها أو يستخدم موارد من مقدم خدمة، فإنه يظل مسؤولاً عن نظامه الخاص بإدارة الجودة.

اختصاص هذا المعيار

١٢. تحتوي الفقرة ١٤ على هدف المكتب من اتباعه لهذا المعيار. ويحتوي المعيار على ما يلي: (راجع: الفقرة أ٦)

(أ) متطلبات تهدف إلى تمكين المكتب من تحقيق الهدف الوارد في الفقرة ١٤؛ (راجع: الفقرة أ٧)

(ب) توجيهات ذات صلة في صورة مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى؛ (راجع: الفقرة أ٨)

(ج) مقدمة توفر سياقاً ملائماً لفهم هذا المعيار بشكل سليم؛

(د) تعريفات. (راجع: الفقرة أ٩)

تاريخ السريان

١٣. يلزم تصميم نظام لإدارة الجودة وتطبيقه وفقاً لهذا المعيار بحلول ١٥ ديسمبر ٢٠٢٢، ويلزم إجراء التقويم الذي تتطلبه الفقرتان ٥٣ و٥٤ من هذا المعيار لنظام إدارة الجودة في غضون سنة واحدة اعتباراً من ١٥ ديسمبر ٢٠٢٢.

الهدف

١٤. هدف المكتب هو تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، فيما يخص ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة التي ينفذها المكتب، بحيث يوفر هذا النظام للمكتب تأكيداً معقولاً بشأن ما يلي:

(أ) وفاء المكتب والعاملين فيه بمسؤولياتهم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وتنفيذهم للارتباطات وفقاً لهذه المعايير والمتطلبات؛

(ب) مناسبة تقارير الارتباطات الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات في ظل الظروف القائمة.

١٥. يُعد تنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت مما يخدم المصلحة العامة. ويمكّن تصميم نظام إدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، من تنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحوٍ ثابت عن طريق توفير تأكيد معقول للمكتب بشأن تحقيق أهداف نظام إدارة الجودة، المحددة في الفقرة ١٤(أ) و(ب). وتتحقق جودة الارتباطات من خلال التخطيط للارتباطات وتنفيذها وإعداد التقارير عنها وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة. ويستلزم تحقيق أهداف تلك المعايير، والالتزام بمتطلبات الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، ممارسة الحكم المهني، وأيضاً ممارسة نزعة الشك المهني في حال انطباقها على نوع الارتباط.

التعريفات

١٦. لأغراض هذا المعيار، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة أدناه:

(أ) القصور في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب (يُشار إليه بلفظ "القصور" في هذا المعيار) - يوجد هذا القصور عندما: (راجع: الفقرات أ١٠، أ١٥٩، أ١٦٠)

(١) لا يتم تحديد أحد أهداف الجودة اللازمة لتحقيق هدف نظام إدارة الجودة؛ أو

(٢) لا يتم التعرف على أحد مخاطر الجودة، أو مجموعة منها، أو لا يتم تقييمها بشكل سليم؛ أو (راجع: الفقرة أ١١)

(٣) لا تقوم إحدى الاستجابات، أو مجموعة منها، بالحد من احتمالية حدوث خطر الجودة ذي الصلة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها بسبب عدم تصميم الاستجابة أو الاستجابات أو عدم تطبيقها أو عدم عملها بفاعلية، بشكل سليم؛ أو

(٤) يغيب جانب آخر من جوانب نظام إدارة الجودة، أو عند عدم تصميم ذلك الجانب أو عدم تطبيقه أو عدم عمله بفاعلية، بشكل سليم، بحيث لا يتم الوفاء بأحد متطلبات هذا المعيار. (راجع: الفقرة أ١٢)

(ب) توثيق أعمال الارتباط - سجل الأعمال المنفذة والنتائج التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي توصل إليها المحاسب القانوني (يُستخدم أيضاً في بعض الأحيان مصطلح مثل "أوراق العمل").

(ج) الشريك المسؤول عن الارتباط[٣] - الشريك أو فرد آخر يعينه المكتب ليكون مسؤولاً عن الارتباط وتنفيذه، وعن التقرير الذي يصدر من خلال المكتب، وتكون له -إذا تطلب الأمر- الصلاحية المناسبة من جهة مهنية أو نظامية أو تنظيمية.(*)

(د) فحص جودة الارتباط – تقويم موضوعي، يقوم بتنفيذه فاحص جودة الارتباط ويتم الانتهاء منه في تاريخ تقرير الارتباط أو قبله، يتناول الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءً على هذه الأحكام.

(هـ) فاحص جودة الارتباط – شريك، أو فرد آخر في المكتب، أو فرد خارجي، يعينه المكتب لتنفيذ فحص جودة الارتباط.

---

[٣] يُقرأ مصطلحا "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"الشريك" على أنهما يشيران إلى ما يعادلهما في القطاع العام، عند الاقتضاء.

* لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات المحاسبة والمراجعة بشكل عام.

(و) فريق الارتباط – جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون الارتباط، وأي أفراد آخرين ينفذون إجراءات على الارتباط، باستثناء الخبراء الخارجيين[٤] والمراجعين الداخليين الذين يقدمون مساعدة مباشرة بشأن الارتباط. (راجع: الفقرة أ١٣)

(ز) التقصيات الخارجية – التقصيات أو التحريات، التي تنفذها سلطة إشراف خارجية، فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب أو الارتباطات التي ينفذها المكتب. (راجع: الفقرة أ١٤)

(ح) المكتشفات (فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة) - المعلومات المتعلقة بتصميم نظام إدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، التي تم تجميعها من تنفيذ أنشطة المتابعة والتقصيات الخارجية والمصادر الأخرى ذات الصلة والتي تشير إلى احتمال وجود وجه واحد أو أكثر من أوجه القصور. (راجع: الفقرات أ١٥–أ١٧)

(ط) المكتب - محاسب قانوني فرد أو شركة لمحاسبين مهنيين، أو ما يعادلهما في القطاع العام. (راجع: الفقرة أ١٨)

(ي) المنشأة المدرجة - هي منشأة تكون أسهمها أو حصص ملكيتها أو ديونها مسجلة أو مدرجة في سوق معترف بها للأوراق المالية، أو يتم تسويق أسهمها أو حصص ملكيتها أو ديونها طبقاً للوائح سوق معترف بها للأوراق المالية أو جهة أخرى مماثلة.

(ك) مكتب ضمن الشبكة - هو مكتب آخر ينتمي إلى شبكة المكتب [الذي يقوم بتنفيذ الارتباط]، أو منشأة تنتمي إلى تلك الشبكة.

(ل) الشبكة - هيكل أكبر حجماً: (راجع: الفقرة أ١٩)

(١) يهدف إلى تحقيق التعاون؛

(٢) يهدف بوضوح إلى التشارك في الأرباح أو التكاليف، أو يخضع لملكية أو سيطرة أو إدارة مشتركة، أو يطبق سياسات أو إجراءات مشتركة لإدارة الجودة أو استراتيجية عمل مشتركة، أو يستخدم اسماً تجارياً مشتركاً أو جزءاً مهماً من الموارد المهنية.

(م) الشريك - أي فرد يحظى بصلاحية إلزام المكتب بتنفيذ ارتباطات الخدمات المهنية.

(ن) العاملون - الشركاء والموظفون في المكتب. (راجع: الفقرتين أ٢٠، أ٢١)

(س) الحكم المهني - تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي توفره المعايير المهنية، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات المناسبة عند تصميم وتطبيق وتشغيل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.

(ع) المعايير المهنية - معايير الارتباطات الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، المحددة في التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، والمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

(ف) أهداف الجودة - النواتج المرجوة فيما يتعلق بمكونات نظام إدارة الجودة التي يتعين على المكتب تحقيقها.

(ص) خطر الجودة - خطر من المحتمل بدرجة معقولة أن:

(١) يحدث؛

(٢) يؤثر سلباً، بمفرده أو عند اقترانه بمخاطر أخرى، على تحقيق هدف واحد أو أكثر من أهداف الجودة.

(ق) التأكيد المعقول - في سياق هذا المعيار، مستوى تأكيد مرتفع، ولكنه غير مطلق.

(ر) المتطلبات المسلكية ذات الصلة – مبادئ سلوك وآداب المهنة والمتطلبات المسلكية التي تنطبق على المحاسبين المهنيين عند قيامهم بتنفيذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة. وتتألف المتطلبات المسلكية ذات الصلة عادةً من النصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة) فيما يتعلق بارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً. (راجع: الفقرات أ٢٢–أ٢٤، أ٦٢)

[٤] يعرِّف معيار المراجعة (٦٢٠) "استخدام عمل خبير استعان به المراجع"، في الفقرة ٦(أ)، مصطلح "الخبير الذي يستعين به المراجع".

(ش) الاستجابة (فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة) – السياسات أو الإجراءات التي يقوم المكتب بتصميمها وتطبيقها لمواجهة خطر واحد أو أكثر من مخاطر الجودة: (راجع: الفقرات أ٢٥–أ٢٧، أ٥٠)

(١) السياسات هي تعليمات بما ينبغي القيام به، أو ما لا ينبغي القيام به، لمواجهة مخاطر الجودة. وهذه التعليمات قد تكون موثَّقة أو منصوصاً عليها صراحة في وسائل الاتصال أو مفهومة ضمناً من خلال التصرفات والقرارات.

(٢) الإجراءات هي التصرفات المتخذة لتطبيق السياسات.

(ت) مقدم الخدمة (في سياق هذا المعيار) - فرد أو جهة من خارج المكتب يقوم بتوفير مورد يتم استخدامه في نظام إدارة الجودة أو في تنفيذ الارتباطات. ويُستثنى من مقدمي الخدمات الشبكة التي ينتمي إليها المكتب أو المكاتب الأخرى ضمن الشبكة أو الهياكل أو الجهات الأخرى داخل الشبكة. (راجع: الفقرة أ٢٨، أ١٠٥)

(ث) الموظفون - المهنيون، بخلاف الشركاء، بما في ذلك أي خبراء يوظفهم المكتب.

(خ) نظام إدارة الجودة – نظام يقوم المكتب بتصميمه وتطبيقه وتشغيله ليوفر له تأكيداً معقولاً بشأن ما يلي:

(١) وفاء المكتب والعاملين فيه بمسؤولياتهم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وتنفيذهم للارتباطات وفقاً لهذه المعايير والمتطلبات؛

(٢) مناسبة تقارير الارتباطات الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات في ظل الظروف القائمة.

المتطلبات

تطبيق المتطلبات ذات الصلة والالتزام بها

١٧. يجب على المكتب الالتزام بكل متطلب من متطلبات هذا المعيار ما لم يكن المتطلب غير ذي صلة بالمكتب بسبب طبيعة وظروف المكتب أو ارتباطاته. (راجع: الفقرة أ٢٩)

١٨. يجب أن يتوفر لدى الأفراد الذين تُسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، والأفراد الذين تُسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن هذا النظام، فهم لهذا المعيار، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم هدف هذا المعيار وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح.

نظام إدارة الجودة

١٩. يجب على المكتب تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله. وفي سبيل ذلك، يجب على المكتب ممارسة الحكم المهني، مع الأخذ في الحسبان طبيعة وظروف المكتب وارتباطاته. ويقوم مكوّن الحوكمة والقيادة في نظام إدارة الجودة بتهيئة البيئة التي تدعم تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله. (راجع: الفقرتين أ٣٠، أ٣١)

المسؤوليات

٢٠. يجب على المكتب إسناد: (راجع: الفقرات أ٣٢–أ٣٥)

(أ) المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة إلى الرئيس التنفيذي للمكتب أو الشريك المدير للمكتب (أو من يقوم مقامه)، أو إلى مجلس الشركاء الذي يتولى إدارة المكتب (أو من يقوم مقامه) إذا كان ذلك مناسباً؛

(ب) المسؤولية التشغيلية عن نظام إدارة الجودة؛

(ج) المسؤولية التشغيلية عن الجوانب الخاصة في نظام إدارة الجودة، بما في ذلك:

(١) الالتزام بمتطلبات الاستقلال؛ (راجع: الفقرة أ٣٦)

(٢) آلية المتابعة والتصحيح.

٢١. عند إسناد المهام الواردة في الفقرة ٢٠، يجب على المكتب ضمان أن الأفراد: (راجع: الفقرة أ٣٧)

(أ) يحظون بالخبرة والمعرفة والتأثير والصلاحية المناسبة داخل المكتب، والوقت الكافي، للوفاء بالمسؤوليات المسندة إليهم؛ (راجع: الفقرة أ٣٨)

(ب) يفهمون المهام المسندة إليهم وأنهم مساءلين عن الوفاء بها.

٢٢. يجب على المكتب ضمان أن الأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن نظام إدارة الجودة والالتزام بمتطلبات الاستقلال وآلية المتابعة والتصحيح، لهم خط اتصال مباشر مع الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة.

آلية المكتب لتقييم المخاطر

٢٣. يجب على المكتب تصميم وتطبيق آلية لتقييم المخاطر لأجل تحديد أهداف الجودة، والتعرف على مخاطر الجودة وتقييمها، وتصميم الاستجابات وتطبيقها لمواجهة مخاطر الجودة. (راجع: الفقرات أ٣٩–أ٤١)

٢٤. يجب على المكتب تحديد أهداف الجودة المنصوص عليها في هذا المعيار وأي أهداف إضافية تتعلق بالجودة يعتبرها المكتب ضرورية لتحقيق أهداف نظام إدارة الجودة. (راجع: الفقرات أ٤٢–أ٤٤)

٢٥. يجب على المكتب التعرف على مخاطر الجودة وتقييمها لتوفير أساس لتصميم الاستجابات وتطبيقها. وفي سبيل ذلك، يجب على المكتب:

(أ) التوصل إلى فهم للحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، التي قد تؤثر سلباً على تحقيق أهداف الجودة، بما في ذلك: (راجع: الفقرات أ٤٥–أ٤٧)

(١) تلك التي تتعلق بما يلي فيما يخص طبيعة المكتب وظروفه:

أ. مدى تعقيد المكتب وخصائصه التشغيلية؛

ب. القرارات والتصرفات الاستراتيجية والتشغيلية للمكتب وآليات عمله ونموذج عمله؛

ج. خصائص القيادة وأسلوبها الإداري؛

د. موارد المكتب، بما في ذلك الموارد التي يقوم مقدمو الخدمات بتوفيرها؛

هـ. الأنظمة واللوائح والمعايير المهنية والبيئة التي يعمل فيها المكتب؛

و. في حالة المكتب الذي ينتمي إلى شبكة، طبيعة ومدى متطلبات الشبكة وخدماتها، إن وجدت.

(٢) تلك التي تتعلق بما يلي فيما يخص طبيعة الارتباطات التي ينفذها المكتب وظروفها:

أ. أنواع الارتباطات التي ينفذها المكتب والتقارير التي تصدر؛

ب. أنواع المنشآت التي يتم تنفيذ هذه الارتباطات لصالحها.

(ب) مراعاة الكيفية التي قد تؤثر بها سلباً الحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، الواردة في الفقرة ٢٥(أ) على تحقيق أهداف الجودة، ودرجة ذلك التأثير. (راجع: الفقرة أ٤٨)

٢٦. يجب على المكتب تصميم استجابات وتطبيقها لمواجهة مخاطر الجودة بطريقة تعتمد على أسباب التقييمات الممنوحة لمخاطر الجودة، وبطريقة تستجيب لتلك الأسباب. ويجب أن تشتمل استجابات المكتب أيضاً على الاستجابات المحددة في الفقرة ٣٤. (راجع: الفقرات أ٤٩–أ٥١)

٢٧. يجب على المكتب وضع سياسات أو إجراءات تهدف إلى معرفة المعلومات التي تشير إلى وجود حاجة لتحديد أهداف إضافية للجودة، أو مخاطر أو استجابات إضافية أو مُعدَّلة فيما يتعلق بالجودة، بسبب التغيرات في طبيعة وظروف المكتب أو ارتباطاته. وفي حالة معرفة هذه المعلومات، يجب على المكتب النظر فيها والقيام عند الاقتضاء بما يلي: (راجع: الفقرتين أ٥٢، أ٥٣)

(أ) تحديد أهداف إضافية للجودة أو تعديل أهداف الجودة الإضافية التي حددها المكتب بالفعل؛ أو (راجع: الفقرة أ٥٤)

(ب) التعرف على مخاطر الجودة الإضافية وتقييمها أو تعديل مخاطر الجودة أو إعادة تقييمها؛ أو

(ج) تصميم استجابات إضافية وتطبيقها، أو تعديل الاستجابات.

الحوكمة والقيادة

٢٨. يجب على المكتب تحديد أهداف الجودة التالية التي تتناول الحوكمة والقيادة داخل المكتب، وهو المكوّن الذي يقوم بتهيئة البيئة الداعمة لنظام إدارة الجودة:

(أ) أن يبدي المكتب التزاماً بالجودة من خلال نشر ثقافة داخله تقرّ وتعزز ما يلي: (راجع: الفقرتين أ٥٥، أ٥٦)

(١) دور المكتب في خدمة المصلحة العامة عن طريق تنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحوٍ ثابت؛

(٢) أهمية آداب المهنة والقيم والمواقف السلوكية؛

(٣) مسؤولية جميع العاملين عن الجودة فيما يتعلق بتنفيذ الارتباطات أو الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة، والسلوك المأمول منهم؛

(٤) أهمية الجودة في القرارات والتصرفات الاستراتيجية للمكتب، بما في ذلك الأولويات المالية والتشغيلية للمكتب.

(ب) أن تكون القيادة مسؤولة ومساءلة عن الجودة. (راجع: الفقرة أ٥٧)

(ج) أن تبدي القيادة التزاماً بالجودة من خلال تصرفاتها وسلوكياتها. (راجع: الفقرة أ٥٨)

(د) أن يكون الهيكل التنظيمي وإسناد المهام والمسؤوليات والصلاحيات مناسباً للتمكن من تصميم وتطبيق وتشغيل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب. (راجع: الفقرات أ٣٢، أ٣٣، أ٣٥، أ٥٩)

(هـ) أن يتم التخطيط للاحتياجات من الموارد، بما فيها الموارد المالية، وأن يتم الحصول على الموارد أو توزيعها أو تخصيصها على نحو يتسق مع التزام المكتب بالجودة. (راجع: الفقرتين أ٦٠، أ٦١)

المتطلبات المسلكية ذات الصلة

٢٩. يجب على المكتب تحديد أهداف الجودة التالية التي تتناول الوفاء بالمسؤوليات وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال: (راجع: الفقرات أ٦٢–أ٦٤، أ٦٦)

(أ) المكتب والعاملون فيه:

(١) فهم المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي يخضع لها المكتب وارتباطاته؛ (راجع: الفقرتين أ٢٢، أ٢٤)

(٢) الوفاء بمسؤولياتهم فيما يتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي يخضع لها المكتب وارتباطاته.

(ب) الأطراف الأخرى، بما في ذلك الشبكة، والمكاتب ضمن الشبكة، والأفراد الذين يعملون في الشبكة أو في المكاتب ضمن الشبكة، أو مقدمو الخدمات، الذين يخضعون للمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي يخضع لها المكتب وارتباطاته:

(١) فهم المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق عليهم؛ (راجع: الفقرات أ٢٢، أ٢٤، أ٦٥)

(٢) الوفاء بمسؤولياتهم فيما يتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق عليهم.

قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات

٣٠. يجب على المكتب تحديد أهداف الجودة التالية التي تتناول قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات:

(أ) أن تكون الأحكام التي يتخذها المكتب بشأن قبول العلاقة مع أحد العملاء أو قبول ارتباط معين، أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط، مناسبة بناءً على ما يلي:

(١) المعلومات التي تم الحصول عليها بشأن طبيعة الارتباط وظروفه ونزاهة العميل وقيمه الأخلاقية (بما في ذلك الإدارة، وحسب مقتضى الحال، المكلفين بالحوكمة) والتي تكون كافية لدعم تلك الأحكام؛ (راجع: الفقرات أ٦٧–أ٧١)

(٢) قدرة المكتب على تنفيذ الارتباط وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة. (راجع: الفقرة أ٧٢)

(ب) ألا تؤدي الأولويات المالية والتشغيلية للمكتب إلى اتخاذ أحكام غير مناسبة بشأن قبول العلاقة مع أحد العملاء أو قبول ارتباط معين، أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط. (راجع: الفقرتين أ٧٣، أ٧٤)

تنفيذ الارتباطات

٣١. يجب على المكتب تحديد أهداف الجودة التالية التي تتناول تنفيذ الارتباطات بجودة عالية:

(أ) أن تفهم وتفي فرق الارتباطات بمسؤولياتها فيما يتصل بالارتباطات، بما في ذلك، عند الاقتضاء، المسؤولية العامة للشركاء المسؤولين عن الارتباطات عن إدارة الجودة وتحقيقها في الارتباطات ومشاركتهم فيها بصورة كافية ومناسبة طوال مدتها. (راجع: الفقرة أ٧٥)

(ب) أن يكون توجيه فرق الارتباطات والإشراف عليها وفحص الأعمال التي تم تنفيذها مناسباً، من حيث طبيعته وتوقيته ومداه، بناءً على طبيعة الارتباطات وظروفها والموارد التي تم تخصيصها أو توفيرها لفرق الارتباطات، وأن يخضع العمل الذي ينفذه أعضاء فريق الارتباط الأقل خبرة للتوجيه والإشراف والفحص من قبل أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة. (راجع: الفقرتين أ٧٦، أ٧٧)

(ج) أن تمارس فرق الارتباطات الحكم المهني المناسب، وأيضاً نزعة الشك المهني المناسبة في حال انطباقها على نوع الارتباط. (راجع: الفقرة أ٧٨)

(د) أن يتم التشاور بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل وأن يتم تطبيق الاستنتاجات التي يتم الاتفاق عليها. (راجع: الفقرات أ٧٩–أ٨١)

(هـ) أن يتم لفت انتباه المكتب إلى الاختلاف في الآراء داخل فريق الارتباط، أو بين فريق الارتباط وفاحص جودة الارتباط أو الأفراد الذين يتولون تنفيذ الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، وأن يتم حل هذه الاختلافات. (راجع: الفقرة أ٨٢)

(و) أن يتم جمع الوثائق الخاصة بتوثيق أعمال الارتباط في الوقت المحدد بعد تاريخ تقرير الارتباط، وأن يتم الاحتفاظ بها والحفاظ عليها بشكل مناسب للوفاء باحتياجات المكتب والالتزام بالأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة أو المعايير المهنية. (راجع: الفقرات أ٨٣–أ٨٥)

الموارد

٣٢. يجب على المكتب تحديد أهداف الجودة التالية التي تتناول الحصول على الموارد، وتطويرها واستخدامها والحفاظ عليها وتوزيعها وتخصيصها، على نحو مناسب وفي الوقت المناسب للتمكن من تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله: (راجع: الفقرتين أ٨٦، أ٨٧)

الموارد البشرية

(أ) أن يتم توظيف العاملين وتطويرهم والحفاظ عليهم وأن تتوفر لديهم الكفاءات والقدرات اللازمة لما يلي: (راجع: الفقرات أ٨٨–أ٩٠)

(١) تنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحوٍ ثابت، بما في ذلك امتلاك المعرفة أو الخبرة الملائمة للارتباطات التي ينفذها المكتب؛ أو

(٢) تنفيذ الأنشطة أو أداء المسؤوليات فيما يتعلق بتشغيل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.

(ب) أن يبدي العاملون التزاماً بالجودة من خلال تصرفاتهم وسلوكياتهم، وأن يقوموا بتطوير الكفاءات المناسبة والحفاظ عليها لتنفيذ مهامهم، وأن تتم مساءلتهم أو الإشادة بأعمالهم من خلال تقييمات الأداء والأجور والترقيات وغيرها من الحوافز في الوقت المناسب. (راجع: الفقرات أ٩١–أ٩٣)

(ج) أن يتم الاستعانة بأفراد من مصادر خارجية (أي الشبكة أو مكتب آخر ضمن الشبكة أو مقدم خدمة) عندما يفتقر المكتب إلى ما يكفي من العاملين، أو العاملين المناسبين، للتمكن من تشغيل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب أو تنفيذ الارتباطات. (راجع: الفقرة أ٩٤)

(د) أن يتم تخصيص أعضاء للفريق الخاص بكل ارتباط، بمن فيهم الشريك المسؤول عن الارتباط، ممن يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة، ومنحهم الوقت الكافي، لتنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت. (راجع: الفقرات أ٨٨، أ٨٩، أ٩٥–أ٩٧)

(هـ) أن يتم تخصيص أفراد لتنفيذ الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة، ممن يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ تلك الأنشطة.

الموارد التقنية

(و) أن يتم الحصول على الموارد التقنية المناسبة أو تطويرها، وأن يتم تطبيقها والحفاظ عليها واستخدامها، للتمكن من تشغيل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب وتنفيذ الارتباطات. (راجع: الفقرات أ٩٨–أ١٠١، أ١٠٤)

الموارد الفكرية

(ز) أن يتم الحصول على الموارد الفكرية المناسبة أو تطويرها، وأن يتم تطبيقها والحفاظ عليها واستخدامها، للتمكن من تشغيل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب وتنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحوٍ ثابت، وأن تكون هذه الموارد الفكرية متسقة مع المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، عند الاقتضاء. (راجع: الفقرات أ١٠٢–أ١٠٤)

مقدمو الخدمات

(ح) أن تكون الموارد البشرية أو التقنية أو الفكرية التي تم الحصول عليها من مقدمي الخدمات مناسبة للاستخدام في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب وفي تنفيذ الارتباطات، مع مراعاة أهداف الجودة المحددة في الفقرة ٣٢ (د) و(هـ) و(و) و(ز). (راجع: الفقرات أ١٠٥–أ١٠٨)

المعلومات والاتصالات

٣٣. يجب على المكتب تحديد أهداف الجودة التالية التي تتناول الحصول على المعلومات المتعلقة بنظام إدارة الجودة، أو إعدادها أو استخدامها، ونقل المعلومات داخل المكتب وإلى الأطراف الخارجية في الوقت المناسب للتمكن من تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله. (راجع: الفقرة أ١٠٩)

(أ) أن يقوم نظام المعلومات بتحديد المعلومات ذات الصلة التي يمكن الاعتماد عليها والتي تدعم نظام إدارة الجودة، ويقوم بحصر هذه المعلومات ومعالجتها والحفاظ عليها، سواءً كانت من مصادر داخلية أو خارجية. (راجع: الفقرتين أ١١٠، أ١١١)

(ب) أن تقرّ وتعزز ثقافة المكتب مسؤولية العاملين بشأن تبادل المعلومات مع المكتب وفيما بينهم. (راجع: الفقرة أ١١٢)

(ج) أن يتم تبادل المعلومات ذات الصلة التي يمكن الاعتماد عليها عبر المكتب ومع فرق الارتباطات، بما في ذلك: (راجع: الفقرة أ١١٢)

(١) نقل المعلومات إلى العاملين وفرق الارتباطات، وكفاية هذه المعلومات من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها لتمكينهم من فهم وأداء مسؤولياتهم فيما يتعلق بتنفيذ الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة أو الارتباطات؛

(٢) قيام العاملين وفرق الارتباطات بنقل المعلومات إلى المكتب عند تنفيذ الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة أو الارتباطات.

(د) أن يتم نقل المعلومات ذات الصلة التي يمكن الاعتماد عليها إلى الأطراف الخارجية، بما في ذلك:

(١) قيام المكتب بنقل المعلومات إلى، أو ضمن، الشبكة التي ينتمي إليها أو إلى مقدمي الخدمات، إن وجدوا، لتمكين الشبكة أو مقدمي الخدمات من الوفاء بمسؤولياتهم فيما يتعلق بمتطلبات الشبكة أو خدماتها أو الموارد التي يقومون بتوفيرها؛ (راجع: الفقرة أ١١٣)

(٢) نقل المعلومات خارجياً عندما يتعين القيام بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المعايير المهنية، أو لدعم الأطراف الخارجية في فهم نظام إدارة الجودة. (راجع: الفقرتين أ١١٤، أ١١٥)

استجابات محددة

٣٤. عند تصميم الاستجابات وتطبيقها وفقاً للفقرة ٢٦، يجب على المكتب تضمين الاستجابات التالية: (راجع: الفقرة أ١١٦)

(أ) أن يضع المكتب سياسات أو إجراءات لما يلي:

(١) التعرف على التهديدات التي تمس الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، وتقويم تلك التهديدات ومواجهتها؛ (راجع: الفقرة أ١١٧)

(٢) التعرف على أية مخالفات للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، ونقلها وتقويمها والإبلاغ عنها، والاستجابة بشكل مناسب لأسبابها وتبعاتها في الوقت المناسب. (راجع: الفقرتين أ١١٨، أ١١٩)

(ب) أن يحصل المكتب، سنوياً على الأقل، على تأكيد موثّق بالالتزام بمتطلبات الاستقلال من جميع العاملين المطالبين بالاستقلال بموجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة.

(ج) أن يضع المكتب سياسات أو إجراءات لتلقي الشكاوى والادعاءات المتعلقة بالإخفاق في تنفيذ العمل وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، أو عدم الالتزام بسياسات أو إجراءات المكتب الموضوعة وفقاً لهذا المعيار، والتحري عن هذه الشكاوى والادعاءات وحلها. (راجع: الفقرتين أ١٢٠، أ١٢١)

(د) أن يضع المكتب سياسات أو إجراءات تتناول الظروف التي تكون قائمة عندما:

(١) يصبح المكتب على دراية بمعلومات بعد قبوله لعلاقة مع أحد العملاء أو قبوله لارتباط معين أو استمراره في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط، وكان من شأن تلك المعلومات أن تتسبب في رفض المكتب للعلاقة مع العميل أو رفض الارتباط المعين فيما لو توفرت له قبل قيامه بقبول العلاقة مع العميل أو قبول الارتباط المعين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط؛ أو (راجع: الفقرتين أ١٢٢، أ١٢٣)

(٢) يكون المكتب ملزماً بموجب الأنظمة أو اللوائح بقبول العلاقة مع أحد العملاء أو قبول ارتباط معين. (راجع: الفقرة أ١٢٣)

(هـ) أن يضع المكتب سياسات أو إجراءات: (راجع: الفقرات أ١٢٤–أ١٢٦)

(١) تتطلب الاتصال بالمكلفين بالحوكمة، عند مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، بشأن كيفية دعم نظام إدارة الجودة لتنفيذ ارتباطات المراجعة بجودة عالية على نحو ثابت؛ (راجع: الفقرات أ١٢٧–أ١٢٩)

(٢) تتناول الحالات الأخرى التي من المناسب فيها الاتصال بأطراف خارجية بشأن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب؛ (راجع: الفقرة أ١٣٠)

(٣) تتناول المعلومات التي سيتم توفيرها عندما يتم الاتصال خارجياً وفقاً للفقرتين ٣٤(هـ)(١) و٣٤(هـ)(٢)، بما في ذلك طبيعة الاتصال وتوقيته ومداه وشكله المناسب. (راجع: الفقرتين أ١٣١، أ١٣٢)

(و) أن يضع المكتب سياسات أو إجراءات تتناول فحوصات جودة الارتباطات وفقاً لمعيار إدارة الجودة (٢)، وتتطلب إجراء فحص لجودة الارتباطات فيما يتعلق بما يلي:

(١) ارتباطات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة؛

(٢) ارتباطات المراجعة أو غيرها التي تتطلب الأنظمة أو اللوائح إجراء فحص لجودتها؛ (راجع: الفقرة أ١٣٣)

(٣) ارتباطات المراجعة أو غيرها التي يحدد المكتب أن فحص جودتها يُعد استجابة مناسبة لمواجهة خطر واحد أو أكثر من مخاطر الجودة المرتبطة بها. (راجع: الفقرات أ١٣٤-أ١٣٧)

آلية المتابعة والتصحيح

٣٥. يجب على المكتب وضع آلية للمتابعة والتصحيح لأجل ما يلي: (راجع: الفقرة أ١٣٨)

(أ) توفير معلومات ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها وفي الوقت المناسب بشأن تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله.

(ب) اتخاذ التصرفات المناسبة للاستجابة لأوجه القصور التي تم التعرف عليها بحيث يتم تصحيحها في الوقت المناسب.

تصميم أنشطة المتابعة وتنفيذها

٣٦. يجب على المكتب تصميم أنشطة للمتابعة وتنفيذها لتوفير أساس للتعرف على أوجه القصور.

٣٧. عند تحديد طبيعة أنشطة المتابعة، وتوقيتها ومداها، يجب على المكتب أن يأخذ في الحسبان: (راجع: الفقرات أ١٣٩–أ١٤٢)

(أ) أسباب التقييمات الممنوحة لمخاطر الجودة؛

(ب) تصميم الاستجابات؛

(ج) تصميم آلية تقييم المخاطر وآلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب؛ (راجع: الفقرتين أ١٤٣، أ١٤٤)

(د) التغييرات في نظام إدارة الجودة؛ (راجع: الفقرة أ١٤٥)

(هـ) نتائج أنشطة المتابعة السابقة وما إذا كانت تلك الأنشطة لا تزال ملائمة عند تقويم نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب وما إذا كانت التصرفات التصحيحية قد امتازت بالفاعلية في علاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها في السابق؛ (راجع: الفقرتين أ١٤٦، أ١٤٧)

(و) المعلومات الأخرى ذات الصلة، بما في ذلك الشكاوى والادعاءات بشأن الإخفاق في تنفيذ العمل وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة أو عدم الالتزام بسياسات أو إجراءات المكتب التي تم وضعها وفقاً لهذا المعيار، والمعلومات الناتجة من التقصيات الخارجية والمعلومات التي يتم الحصول عليها من مقدمي الخدمات. (راجع: الفقرات أ١٤٨–أ١٥٠)

٣٨. يجب على المكتب أن يضع ضمن أنشطة المتابعة الخاصة به التقصي عن الارتباطات المكتملة ويجب عليه تحديد الارتباطات التي سيتم اختيارها والشركاء المسؤولين عن الارتباطات الذين سيتم اختيارهم. وفي سبيل ذلك، يجب على المكتب: (راجع: الفقرات أ١٤١، أ١٥١–أ١٥٤)

(أ) أخذ الأمور الواردة في الفقرة ٣٧ في الحسبان؛

(ب) مراعاة طبيعة وتوقيت ومدى أنشطة المتابعة الأخرى التي ينفذها المكتب والارتباطات التي تخضع لها والشركاء المسؤولين عن الارتباطات الذين يخضعون لها؛

(ج) اختيار ارتباط مكتمل واحد على الأقل لكل شريك من الشركاء المسؤولين عن الارتباطات، على أساس دوري يحدده المكتب.

٣٩. يجب على المكتب أن يضع سياسات أو إجراءات:

(أ) تتطلب أن يحظى الأفراد الذين يتولون تنفيذ أنشطة المتابعة بالكفاءات والقدرات، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ أنشطة المتابعة بفاعلية؛

(ب) تتناول موضوعية الأفراد الذين يتولون تنفيذ أنشطة المتابعة. ويجب أن تحظر هذه السياسات أو الإجراءات قيام أعضاء الفريق أو فاحص الجودة في ارتباط بعينه بتنفيذ أي تقصٍ عن ذلك الارتباط. (راجع: الفقرتين أ١٥٥، أ١٥٦)

تقويم المكتشفات والتعرف على أوجه القصور

٤٠. يجب على المكتب تقويم المكتشفات لتحديد ما إذا كانت توجد أوجه للقصور، بما في ذلك في آلية المتابعة والتصحيح. (راجع: الفقرات أ١٥٧–أ١٦٢)

تقويم أوجه القصور التي تم التعرف عليها

٤١. يجب على المكتب تقويم مدى حدة وانتشار أوجه القصور التي تم التعرف عليها، عن طريق: (راجع: الفقرات أ١٦١، أ١٦٣، أ١٦٤)

(أ) التحري عن الأسباب الجذرية لأوجه القصور التي تم التعرف عليها. وعند تحديد طبيعة إجراءات التحري عن الأسباب الجذرية، وتحديد توقيتها ومداها، يجب على المكتب أن يأخذ في الحسبان طبيعة أوجه القصور التي تم التعرف عليها وحدّتها المحتملة. (راجع: الفقرات أ١٦٥–أ١٦٩)

(ب) تقويم تأثير أوجه القصور التي تم التعرف عليها، كل منها على حدة وفي مجملها، على نظام إدارة الجودة.

الاستجابة لأوجه القصور التي تم التعرف عليها

٤٢. يجب على المكتب تصميم وتطبيق تصرفات تصحيحية، لعلاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها، تستجيب لنتائج تحليل الأسباب الجذرية. (راجع: الفقرات أ١٧٠–أ١٧٢)

٤٣. يجب على الأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن آلية المتابعة والتصحيح تقويم ما إذا كانت التصرفات التصحيحية:

(أ) مصممة على نحو مناسب لعلاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها وأسبابها الجذرية ذات الصلة وتحديد أنها قد تم تطبيقها؛

(ب) المطبقة لعلاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها في السابق تمتاز بالفاعلية.

٤٤. إذا أشار التقويم إلى عدم تصميم التصرفات التصحيحية، وعدم تطبيقها، على نحو مناسب أو عدم فاعليتها، فيجب على الأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن آلية المتابعة والتصحيح اتخاذ التصرف المناسب لضمان تعديل التصرفات التصحيحية على نحو مناسب حتى تكون فعّالة.

المكتشفات بشأن ارتباط معين

٤٥. يجب على المكتب الاستجابة للظروف التي تشير فيها المكتشفات إلى وجود ارتباط تم فيه إهمال إجراءات ضرورية أثناء تنفيذ الارتباط أو ارتباط صدر له تقرير ربما لم يكن مناسباً. ويجب أن تتضمن استجابة المكتب: (راجع: الفقرة أ١٧٣)

(أ) اتخاذ التصرف المناسب للالتزام بالمعايير المهنية ذات الصلة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) عندما يُعتبر التقرير غير مناسب، مراعاة الآثار المترتبة على ذلك واتخاذ التصرف المناسب، بما في ذلك النظر فيما إذا كان الأمر يتطلب الحصول على مشورة قانونية.

الاتصال الدائم فيما يتعلق بالمتابعة والتصحيح

٤٦. يجب على الأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن آلية المتابعة والتصحيح نقل ما يلي في الوقت المناسب إلى الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة والأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن نظام إدارة الجودة: (راجع: الفقرة أ١٧٤)

(أ) وصف لإجراءات المتابعة التي تم تنفيذها؛

(ب) أوجه القصور التي تم التعرف عليها، بما في ذلك مدى حدة وانتشار هذا القصور؛

(ج) التصرفات التصحيحية لعلاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها.

٤٧. يجب على المكتب نقل الأمور الموضحة في الفقرة ٤٦ إلى فرق الارتباطات والأفراد الآخرين المسند إليهم الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة لتمكينهم من اتخاذ التصرف العاجل والمناسب وفقاً لمسؤولياتهم.

متطلبات الشبكة أو خدماتها

٤٨. عندما ينتمي المكتب إلى شبكة، يجب عليه فهم ما يلي، عند الاقتضاء: (راجع: الفقرتين أ١٩، أ١٧٥)

(أ) المتطلبات التي حددتها الشبكة بشأن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، بما في ذلك متطلبات تطبيق المكتب أو استخدامه للموارد أو الخدمات التي تم تصميمها، أو تم توفيرها بأية طريقة أخرى، بواسطة الشبكة أو من خلالها (أي متطلبات الشبكة)؛

(ب) أية خدمات أو موارد قامت الشبكة بتوفيرها واختار المكتب تطبيقها أو استخدامها في تصميم أو تطبيق أو تشغيل نظام إدارة الجودة الخاص به (أي خدمات الشبكة)؛

(ج) مسؤوليات المكتب عن أي تصرفات ضرورية لتطبيق متطلبات الشبكة أو استخدام خدماتها. (راجع: الفقرة أ١٧٦)

ويظل المكتب مسؤولاً عن نظام إدارة الجودة الخاص به، بما في ذلك الأحكام المهنية التي يتم اتخاذها عند تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله. ولا يجوز للمكتب أن يسمح بتعارض الالتزام بمتطلبات الشبكة أو استخدام خدماتها مع متطلبات هذا المعيار. (راجع: الفقرة أ١٧٧)

٤٩. بناءً على الفهم الذي تم التوصل إليه في الفقرة ٤٨، يجب على المكتب:

(أ) تحديد كيف أن متطلبات الشبكة أو خدماتها تُعد ذات صلة بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، وكيف أنها قد تم مراعاتها في النظام، بما في ذلك الكيفية التي سيتم تطبيقها بها؛ (راجع: الفقرة أ١٧٨)

(ب) تقويم ما إذا كانت متطلبات الشبكة أو خدماتها يلزم على المكتب تكييفها أو الإضافة إليها حتى تكون مناسبة للاستخدام في نظام إدارة الجودة الخاص به، وكيفية القيام بذلك إذا لزم الأمر. (راجع: الفقرتين أ١٧٩، أ١٨٠)

أنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة على نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب

٥٠. عندما تنفذ الشبكة أنشطة للمتابعة فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، يجب على المكتب:

(أ) تحديد أثر أنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة على طبيعة وتوقيت ومدى أنشطة المتابعة الخاصة بالمكتب التي يتم تنفيذها وفقاً للفقرات ٣٦–٣٨؛

(ب) تحديد مسؤوليات المكتب فيما يتعلق بأنشطة المتابعة، بما في ذلك أي تصرفات ذات صلة يتخذها المكتب؛

(ج) الحصول على نتائج أنشطة المتابعة من الشبكة في الوقت المناسب، في إطار تقويم المكتشفات والتعرف على أوجه القصور في الفقرة ٤٠. (راجع: الفقرة أ١٨١)

أنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة عبر مكاتبها

٥١. يجب على المكتب:

(أ) فهم النطاق العام لأنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة عبر مكاتبها، بما في ذلك أنشطة المتابعة التي تهدف إلى ضمان تطبيق متطلبات الشبكة بشكل مناسب عبر مكاتب الشبكة، وكيفية قيام الشبكة بنقل نتائج أنشطة المتابعة التي قامت بتنفيذها إلى المكتب؛

(ب) الحصول، سنوياً على الأقل، على معلومات من الشبكة بشأن النتائج الكلية لأنشطة المتابعة التي تنفذها عبر مكاتبها، في حالة الانطباق، وأيضاً: (راجع: الفقرات أ١٨٢–أ١٨٤)

(١) نقل المعلومات إلى فرق الارتباطات والأفراد الآخرين المسند إليهم الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة، حسب مقتضى الحال، لتمكينهم من اتخاذ التصرف العاجل والمناسب وفقاً لمسؤولياتهم؛

(٢) النظر في أثر المعلومات على نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.

أوجه القصور التي يتعرف عليها المكتب في متطلبات الشبكة أو خدماتها

٥٢. في حال تعرف المكتب على قصور في متطلبات الشبكة أو خدماتها، فيجب عليه: (راجع: الفقرة أ١٨٥)

(أ) نقل المعلومات ذات الصلة الخاصة بالقصور الذي تم التعرف عليه إلى الشبكة؛

(ب) وفقاً للفقرة ٤٢، تصميم وتطبيق تصرفات تصحيحية لعلاج تأثير القصور الذي تم التعرف عليه في متطلبات الشبكة أو خدماتها. (راجع: الفقرة أ١٨٦)

تقويم نظام إدارة الجودة

٥٣. يجب على الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة تقويم نظام إدارة الجودة، بالنيابة عن المكتب. ويجب إجراء التقويم في وقت معين، وتنفيذه سنوياً على الأقل. (راجع: الفقرات أ١٨٧–أ١٨٩)

٥٤. بناءً على التقويم، يجب على الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة استنتاج أحد ما يلي، بالنيابة عن المكتب: (راجع: الفقرتين أ١٩٠، أ١٩٥)

(أ) أن نظام إدارة الجودة يوفر تأكيداً معقولاً للمكتب بشأن تحقيق أهداف النظام؛ أو (راجع: الفقرة أ١٩١)

(ب) أن نظام إدارة الجودة يوفر تأكيداً معقولاً للمكتب بشأن تحقيق أهداف النظام، باستثناء الأمور المتعلقة بأوجه القصور التي تم التعرف عليها التي لها تأثير حاد ولكنه غير منتشر على تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله؛ أو (راجع: الفقرة أ١٩٢)

(ج) أن نظام إدارة الجودة لا يوفر تأكيداً معقولاً للمكتب بشأن تحقيق أهداف النظام. (راجع: الفقرات أ١٩٢–أ١٩٤)

٥٥. في حال توصل الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة إلى الاستنتاج الموضح في الفقرة ٥٤(ب) أو ٥٤(ج)، فيجب على المكتب: (راجع: الفقرة أ١٩٦)

(أ) اتخاذ تصرف عاجل ومناسب؛

(ب) الاتصال مع:

(١) فرق الارتباطات والأفراد الآخرين المسند إليهم الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة بالقدر الذي يتعلق بمسؤولياتهم؛ (راجع: الفقرة أ١٩٧)

(٢) أطراف خارجية وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب التي تتطلبها الفقرة ٣٤(هـ). (راجع: الفقرة أ١٩٨)

٥٦. يجب على المكتب إجراء تقييمات دورية لأداء الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة والأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن نظام إدارة الجودة. وفي سبيل ذلك، يجب على المكتب أن يأخذ في الحسبان تقويم نظام إدارة الجودة. (راجع: الفقرات أ١٩٩–أ٢٠١)

التوثيق

٥٧. يجب على المكتب إعداد توثيق لنظام إدارة الجودة الخاص به يكفي لما يلي: (راجع: الفقرات أ٢٠٢–أ٢٠٤)

(أ) دعم العاملين في التوصل إلى فهم متسق لنظام إدارة الجودة، بما في ذلك فهم أدوارهم ومسؤولياتهم فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة وتنفيذ الارتباطات؛

(ب) دعم التطبيق والعمل المتسق للاستجابات؛

(ج) توفير أدلة بشأن تصميم الاستجابات وتطبيقها وعملها، لدعم تقويم نظام إدارة الجودة الذي يقوم بتنفيذه الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة.

٥٨. عند إعداد التوثيق، يجب على المكتب تضمين ما يلي:

(أ) تحديد الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة والمسؤولية التشغيلية عن نظام إدارة الجودة؛

(ب) أهدف الجودة ومخاطر الجودة الخاصة بالمكتب؛ (راجع: الفقرة أ٢٠٥)

(ج) وصف للاستجابات وكيفية مواجهة استجابات المكتب لمخاطر الجودة؛

(د) فيما يتعلق بآلية المتابعة والتصحيح:

(١) أدلة بشأن أنشطة المتابعة التي تم تنفيذها؛

(٢) تقويم المكتشفات وأوجه القصور التي تم التعرف عليها وأسبابها الجذرية؛

(٣) التصرفات التصحيحية لعلاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها وتقويم تصميم تلك التصرفات التصحيحية وتطبيقها؛

(٤) الاتصالات المتعلقة بالمتابعة والتصحيح؛

(هـ) أساس الاستنتاج الذي تم التوصل إليه بموجب الفقرة ٥٤.

٥٩. يجب على المكتب توثيق الأمور الواردة في الفقرة ٥٨ من حيث تعلقها بمتطلبات الشبكة أو خدماتها وتقويم متطلبات الشبكة أو خدماتها وفقاً للفقرة ٤٩(ب). (راجع: الفقرة أ٢٠٦)

٦٠. يجب على المكتب تحديد فترة زمنية للاحتفاظ بالتوثيق الخاص بنظام إدارة الجودة، وذلك لفترة تكفي لتمكينه من متابعة تصميم النظام وتطبيقه وتشغيله، أو لفترة أطول إذا تطلبت الأنظمة أو اللوائح ذلك.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرتين ٣، ٤)

أ١. تحدد أيضاً الإصدارات الأخرى لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، بما في ذلك معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠)[٥] ومعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)،[٦] متطلبات للشريك المسؤول عن الارتباط بشأن إدارة الجودة على مستوى الارتباطات.

أ٢. يحتوي الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة[٧] على متطلبات ومواد تطبيقية للمحاسبين المهنيين تمكّنهم من الوفاء بمسؤوليتهم عن العمل بما يخدم المصلحة العامة. ووفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة ١٥، ففي سياق تنفيذ الارتباطات على النحو الموضح في هذا المعيار، يشكل تنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت جزءاً من مسؤولية المحاسب المهني عن العمل بما يخدم المصلحة العامة.

نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب (راجع: الفقرات ٦–٩)

أ٣. قد يستخدم المكتب مصطلحات أو أُطُر عمل مختلفة لوصف مكونات نظام إدارة الجودة الخاص به.

أ٤. فيما يلي أمثلة للطبيعة المترابطة بين المكونات:

- توضح آلية المكتب لتقييم المخاطر الآلية التي يتعين على المكتب اتباعها عند تطبيقه لمنهج قائم على أساس المخاطر عبر نظام إدارة الجودة.
- يقوم مكون الحوكمة والقيادة بتهيئة البيئة التي تدعم نظام إدارة الجودة.
- يساعد مكونا الموارد والمعلومات والاتصالات في تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله.
- آلية المتابعة والتصحيح هي آلية تهدف إلى متابعة نظام إدارة الجودة بأكمله. وتوفر نتائج آلية المتابعة والتصحيح معلومات ذات صلة بآلية المكتب لتقييم المخاطر.
- قد توجد علاقات بين أمور خاصة، فعلى سبيل المثال، تتعلق جوانب معينة من المتطلبات المسلكية ذات الصلة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.

أ٥. يتم الوصول إلى التأكيد المعقول عندما يحد نظام إدارة الجودة، إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها، من خطر عدم تحقيق الأهداف المنصوص عليها في الفقرة ١٤(أ) و(ب). والتأكيد المعقول ليس مستوى تأكيد مطلق، وذلك لوجود قيود ملازمة لنظام إدارة الجودة. ومن هذه القيود احتمال الخطأ في الاجتهاد البشري عند اتخاذ القرارات واحتمال حدوث أعطال في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، على سبيل المثال، بسبب الخطأ أو السلوك البشري أو الفشل في تطبيقات تقنية المعلومات.

اختصاص هذا المعيار (راجع: الفقرة ١٢)

أ٦. يوضح هدف هذا المعيار السياق الذي تم فيه وضع متطلبات المعيار، ويحدد المحصلة النهائية المرجوة من المعيار، والغرض منه هو دعم المكتب في فهم ما يلزم إنجازه، وعند الضرورة، فهم الوسائل المناسبة للقيام بذلك.

أ٧. يتم التعبير عن متطلبات هذا المعيار باستخدام الكلمة "يجب".

---

[٥] معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية"

[٦] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) "ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية"

[٧] الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين والمعتمد في المملكة العربية السعودية

أ٨. عند الضرورة، تقدم المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى شرحاً إضافياً للمتطلبات وإرشادات لتنفيذها. وبشكل خاص، فإنها:

- قد تشرح بشكل أكثر دقة ما يعنيه متطلب ما، أو ما يهدف إلى تناوله؛
- قد تشتمل على أمثلة توضح كيفية تطبيق المتطلبات.

وفي حين أن مثل هذه الإرشادات لا تفرض في حد ذاتها متطلباً، إلا أنها تُعد ذات صلة بالتطبيق الصحيح للمتطلبات. وقد توفر أيضاً المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى معلومات عامة عن الأمور التي تم تناولها في هذا المعيار. وعندما يكون ذلك مناسباً، يتم تضمين اعتبارات إضافية خاصة بجهات المراجعة في القطاع العام في جزء المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى. وتساعد هذه الاعتبارات الإضافية في تطبيق المتطلبات الواردة في هذا المعيار. ومع ذلك، فهي لا تحد أو تقلل من مسؤولية المكتب عن تطبيق متطلبات هذا المعيار والالتزام بها.

أ٩. يتضمن هذا المعيار، في جزء منفصل تحت عنوان "التعريفات"، وصفاً للمعاني المنسوبة لبعض المصطلحات لأغراض هذا المعيار. وقد تم إيراد هذه التعريفات للمساعدة في تطبيق المعيار وتفسيره بشكل متسق، ولا يراد منها أن تغلب على التعريفات التي قد تكون موضوعة لأغراض أخرى، سواءً في الأنظمة أو اللوائح أو غيرها. ويحتوي مسرد مصطلحات المعايير الدولية الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد في كتاب "إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، الذي نشره الاتحاد الدولي للمحاسبين واعتمدته الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، على المصطلحات الوارد تعريفها في هذا المعيار. ويتضمن المسرد أيضاً توضيحات لمصطلحات أخرى واردة في هذا المعيار للمساعدة في التوصل إلى تفسيرات وترجمات مشتركة ومتّسقة.

التعريفات

القصور (راجع: الفقرة ١٦(أ))

أ١٠. يتعرف المكتب على أوجه القصور من خلال تقويم المكتشفات. وقد ينشأ القصور من أمر واحد تم اكتشافه، أو من مجموعة من المكتشفات.

أ١١. عند التعرف على قصور نتيجةً لعدم التعرف على أحد مخاطر الجودة، أو مجموعة منها، أو عدم تقييمها بشكل سليم، فإن الاستجابات لمواجهة تلك المخاطر قد تكون غائبة أيضاً أو غير مصممة أو مطبقة بشكل مناسب.

أ١٢. تتألف الجوانب الأخرى لنظام إدارة الجودة من متطلبات هذا المعيار التي تتناول:

- إسناد المسؤوليات (الفقرات ٢٠–٢٢)؛
- آلية المكتب لتقييم المخاطر؛
- آلية المتابعة والتصحيح؛
- تقويم نظام إدارة الجودة.

أمثلة لأوجه القصور التي تتعلق بالجوانب الأخرى لنظام إدارة الجودة

- إخفاق آلية المكتب لتقييم المخاطر في معرفة المعلومات التي تشير إلى حدوث تغيرات في طبيعة وظروف المكتب وارتباطاته والحاجة إلى تحديد أهداف إضافية للجودة، أو تعديل مخاطر الجودة أو الاستجابات.
- عدم تصميم آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب، أو عدم تطبيقها، بطريقة:
  - توفر معلومات ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها وفي الوقت المناسب بشأن تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله.
  - تمكّن المكتب من اتخاذ التصرفات المناسبة للاستجابة لأوجه القصور التي تم التعرف عليها بحيث يتم تصحيحها في الوقت المناسب.
- عدم قيام الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة بإجراء التقويم السنوي لنظام إدارة الجودة.

فريق الارتباط (راجع: الفقرة ١٦(و))

أ١٣. يوفر معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدَّث)[٨] إرشادات بشأن تطبيق تعريف فريق الارتباط في سياق مراجعة القوائم المالية.

التقصيات الخارجية (راجع: الفقرة ١٦(ز))

أ١٤. في بعض الظروف، قد تتولى سلطة إشراف خارجية تنفيذ أنواع أخرى من التقصيات، على سبيل المثال، تنفيذ فحوصات محورية تركز على جوانب معينة من ارتباطات المراجعة أو الممارسات التي تتم على مستوى المكتب، فيما يخص مجموعة مختارة من المكاتب.

المكتشفات (راجع: الفقرة ١٦(ح))

أ١٥. في إطار تجميع المكتشفات من أنشطة المتابعة والتقصيات الخارجية والمصادر الأخرى ذات الصلة، قد يتعرف المكتب على ملاحظات أخرى بشأن نظام إدارة الجودة الخاص به، مثل النواتج الإيجابية أو الفرص المتاحة للمكتب من أجل تحسين نظام إدارة الجودة أو زيادة تعزيزه. وتشرح الفقرة أ١٥٨ كيفية استخدام المكتب للملاحظات الأخرى في نظام إدارة الجودة.

أ١٦. تحتوي الفقرة أ١٤٨ على أمثلة للمعلومات التي يتم جمعها من المصادر الأخرى ذات الصلة.

أ١٧. تشتمل أنشطة المتابعة على المتابعة التي يتم تنفيذها على مستوى الارتباطات، مثل التقصي عن الارتباطات. وعلاوة على ذلك، قد تشتمل التقصيات الخارجية والمصادر الأخرى ذات الصلة على معلومات تتعلق بارتباطات معينة. ونتيجة لذلك، تشتمل المعلومات التي تتعلق بتصميم نظام إدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، على مكتشفات على مستوى الارتباطات قد تكون مؤشراً على مكتشفات فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة.

المكتب (راجع: الفقرة ١٦(ط))

أ١٨. قد يختلف تعريف "المكتب" في المتطلبات المسلكية ذات الصلة عن التعريف المنصوص عليه في هذا المعيار.

الشبكة (راجع: الفقرتين ١٦(ل)، ٤٨)

أ١٩. قد يتم هيكلة الشبكات، والمكاتب داخلها، بطرق عدة. فعلى سبيل المثال، في سياق نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب:

- قد تضع الشبكة متطلبات للمكتب فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة الخاص به، أو قد توفر خدمات يستخدمها المكتب في نظامه الخاص بإدارة الجودة أو في تنفيذ الارتباطات؛ أو
- قد تقوم المكاتب الأخرى ضمن الشبكة بتوفير خدمات (موارد مثلاً) يستخدمها المكتب في نظامه الخاص بإدارة الجودة أو في تنفيذ الارتباطات؛ أو
- قد تضع الهياكل أو الجهات الأخرى ضمن الشبكة متطلبات للمكتب فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة الخاص به، أو قد تقوم بتوفير خدمات.

ولأغراض هذا المعيار، فإن أي متطلبات للشبكة أو خدمات لها يتم الحصول عليها من الشبكة أو من مكتب آخر ضمن الشبكة أو من هياكل أو جهات أخرى داخل الشبكة تُعد "متطلبات للشبكة أو خدمات لها".

العاملون (راجع: الفقرة ١٦(ن))

أ٢٠. إضافة إلى العاملين (أي الأفراد داخل المكتب)، قد يستعين المكتب بأفراد من خارجه عند تنفيذ الأنشطة في نظام إدارة الجودة أو في تنفيذ الارتباطات. وقد يكون من بين هؤلاء الأفراد، على سبيل المثال، أفراد من المكاتب الأخرى ضمن الشبكة (على سبيل المثال، أفراد من مركز تقديم الخدمات التابع لأحد المكاتب ضمن الشبكة) أو أفراد يعملون لدى أحد مقدمي الخدمات (على سبيل المثال، مراجع أحد المكونات الذي يعمل لدى مكتب آخر ليس ضمن الشبكة التي ينتمي إليها المكتب).

أ٢١. يشمل العاملون أيضاً الشركاء والموظفين في الهياكل الأخرى التابعة للمكتب، مثل مركز تقديم الخدمات داخل المكتب.

---

[٨] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات أ١٥-أ٢٥

المتطلبات المسلكية ذات الصلة (راجع: الفقرتين ١٦(ر)، ٢٩)

أ٢٢. قد تختلف المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق في سياق نظم إدارة الجودة، بناءً على طبيعة وظروف المكتب وارتباطاته. وقد يكون لمصطلح "المحاسب المهني" تعريف في المتطلبات المسلكية ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، يعرّف الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة مصطلح "المحاسب المهني" ويشرح كذلك نطاق تطبيق النصوص الواردة في الميثاق التي تنطبق على فرادى المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة ومكاتبهم.

أ٢٣. يتناول الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة الظروف التي تمنع فيها الأنظمة أو اللوائح المحاسب المهني من الالتزام بأجزاء معينة من الميثاق. وينص الميثاق الدولي أيضاً على أن بعض الدول قد تكون لديها نصوص نظامية أو تنظيمية تختلف عن تلك الموضحة في الميثاق، أو تزيد عليها، وأن المحاسبين المهنيين في تلك الدول يلزم أن يكونوا على دراية بتلك الاختلافات وأن يلتزموا بالنصوص الأكثر تشدداً، ما لم تكن محظورة بموجب الأنظمة أو اللوائح.

أ٢٤. قد لا تنطبق نصوص عديدة في المتطلبات المسلكية ذات الصلة إلا على الأفراد في سياق تنفيذ الارتباطات وليس على المكتب في حد ذاته. فعلى سبيل المثال:

- ينطبق الجزء الثاني من الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة على المحاسبين المهنيين الأفراد في الممارسة العامة عند قيامهم بتنفيذ أنشطة مهنية بموجب علاقتهم مع المكتب، سواءً بصفة متعاقد أو موظف أو مالك، وقد يكون ذلك الجزء ذا صلة في سياق تنفيذ الارتباطات.
- تنطبق أيضاً متطلبات معينة في الجزأين الثالث والرابع من الميثاق الدولي على المحاسبين المهنيين الأفراد في الممارسة العامة عند قيامهم بتنفيذ أنشطة مهنية لصالح العملاء.

وقد تستدعي الحاجة أن يتناول نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب التزام الأفراد بهذه المتطلبات المسلكية ذات الصلة.

مثال للمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على الأفراد فقط دون المكتب، والتي تتعلق بتنفيذ الارتباطات

يتناول الجزء الثاني من الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة الضغوط التي تتم ممارستها لمخالفة المبادئ الأساسية، ويشتمل على متطلبات تحظر على أي فرد:

- السماح بأن تؤدي الضغوط التي يمارسها الآخرون إلى مخالفة الالتزام بالمبادئ الأساسية؛ أو
- ممارسة أي ضغوط على الآخرين مع علم المحاسب، أو مع وجود أسباب تدعوه إلى الاعتقاد، بأن تلك الضغوط ستؤدي إلى مخالفة الأفراد الآخرين للمبادئ الأساسية.

قد تنشأ هذه الظروف، على سبيل المثال، عندما يرى فرد أثناء تنفيذ الارتباط أن الشريك المسؤول عن الارتباط أو عضو آخر كبير في فريق الارتباط قد مارس ضغوطاً عليه لمخالفة المبادئ الأساسية.

الاستجابة (راجع: الفقرة ١٦(ش))

أ٢٥. يتم تطبيق السياسات من خلال تصرفات العاملين والأفراد الآخرين الذين تخضع تصرفاتهم للسياسات (بمن فيهم فرق الارتباطات)، أو من خلال امتناعهم عن اتخاذ تصرفات من شأنها أن تتعارض مع سياسات المكتب.

أ٢٦. قد يتم التكليف بالإجراءات، من خلال وثائق رسمية أو غيرها من وسائل الاتصال، أو قد تنتج عن سلوكيات لم يصدر بها أمر رسمي ولكن بدلاً من ذلك تشترطها ثقافة المكتب. وقد يتم إنفاذ الإجراءات من خلال التصرفات التي تسمح بها تطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمكتب.

أ٢٧. في حال استعانة المكتب بأفراد من خارجه في نظام إدارة الجودة أو في تنفيذ الارتباطات، فقد يجد المكتب حاجة إلى وضع سياسات أو إجراءات مختلفة تتناول تصرفات هؤلاء الأفراد. ويوفر معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدَّث)[٩] إرشادات بشأن الحالات التي قد يجد المكتب فيها حاجة إلى وضع سياسات أو إجراءات مختلفة تتناول تصرفات الأفراد الذين من خارج المكتب في سياق مراجعة القوائم المالية.

[٩] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات أ٢٣-أ٢٥

مقدم الخدمة (راجع: الفقرة ١٦(ت))

أ٢٨. يشمل مقدمو الخدمات مراجعي المكونات من المكاتب الأخرى التي ليست ضمن الشبكة التي ينتمي إليها المكتب.

تطبيق المتطلبات ذات الصلة والالتزام بها (راجع: الفقرة ١٧)

أ٢٩. *أمثلة للحالات التي قد لا يكون فيها أحد متطلبات هذا المعيار ذا صلة بالمكتب*

- عندما يكون المكتب محاسباً قانونياً فرداً. ففي هذه الحالة، على سبيل المثال، قد لا تكون المتطلبات التي تتناول الهيكل التنظيمي وإسناد المهام والمسؤوليات والصلاحيات داخل المكتب، والتوجيه، والإشراف والفحص، وعلاج الاختلاف في الآراء، قد لا تكون تلك المتطلبات ذات صلة.
- عندما تقتصر الارتباطات التي ينفذها المكتب على ارتباطات الخدمات ذات العلاقة. ففي هذه الحالة، على سبيل المثال، إذا كان المكتب غير مطالب بالحفاظ على الاستقلال فيما يخص ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، فلن يكون من بين المتطلبات ذات الصلة الحصول على تأكيد موثّق بالالتزام بمتطلبات الاستقلال من جميع العاملين.

نظام إدارة الجودة

تصميم نظام لإدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله (راجع: الفقرة ١٩)

أ٣٠. لا تُعد إدارة الجودة عملاً منعزلاً داخل المكتب؛ بل هي ناتج التكامل بين ثقافة تبدي التزاماً بالجودة، من جهة، وبين استراتيجية المكتب وأنشطته التشغيلية وآليات عمله، من جهة أخرى. ولذلك، قد يؤدي تصميم نظام إدارة الجودة والأنشطة التشغيلية للمكتب وآليات عمله على نحوٍ متكامل إلى تطوير منهج متجانس لإدارة المكتب، وتعزيز فاعلية إدارة الجودة.

أ٣١. من المرجح تعزيز جودة الأحكام المهنية التي يمارسها المكتب عندما يبدي الأفراد الذين يتخذون تلك الأحكام موقفاً سلوكياً يشتمل على عقلية متسائلة، وينطوي ذلك على ما يلي:

- مراعاة مصدر المعلومات التي يتم الحصول عليها بشأن نظام إدارة الجودة، ومراعاة ملاءمتها وكفايتها، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بطبيعة وظروف المكتب وارتباطاته؛
- الانفتاح والانتباه للحاجة إلى تنفيذ المزيد من التحريات أو غيرها من التصرفات.

المسؤوليات (راجع: الفقرات ٢٠، ٢١، ٢٨(د))

أ٣٢. يشتمل مكون الحوكمة والقيادة على هدف للجودة يتمثل في أن يكون الهيكل التنظيمي للمكتب وإسناد المهام والمسؤوليات والصلاحيات مناسباً للتمكن من تصميم وتطبيق وتشغيل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.

أ٣٣. بغض النظر عن إسناد المسؤوليات المتعلقة بنظام إدارة الجودة وفقاً للفقرة ٢٠، يظل المكتب هو المسؤول النهائي عن نظام إدارة الجودة ومساءلة ومحاسبة الأفراد عن المهام المسندة إليهم. فعلى سبيل المثال، بالرغم من قيام المكتب بإسناد التقويم الخاص بنظام إدارة الجودة والاستنتاج من هذا التقويم إلى الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة، وفقاً للفقرتين ٥٣ و٥٤، فإن المكتب هو المسؤول عن هذا التقويم والاستنتاج.

أ٣٤. من المعتاد أن يكون الفرد الذي تُسند إليه المسؤولية عن الأمور الواردة في الفقرة ٢٠ شريكاً في المكتب بحيث يكون له التأثير المناسب والصلاحية المناسبة داخل المكتب، وفقاً لمتطلبات الفقرة ٢١. ومع ذلك، وبناءً على الهيكل القانوني للمكتب، قد توجد ظروف لا يكون فيها الفرد شريكاً في المكتب ولكن يكون له التأثير المناسب والصلاحية المناسبة داخل المكتب لتنفيذ المهمة المسندة إليه بسبب الترتيبات الرسمية التي يحددها المكتب أو الشبكة التي ينتمي إليها المكتب.

أ٣٥. قد تختلف طريقة إسناد المكتب للمهام والمسؤوليات والصلاحيات داخله وقد تفرض الأنظمة أو اللوائح متطلبات معينة على المكتب تؤثر على هيكل القيادة والإدارة أو المسؤوليات المسندة إليهم. وقد يقوم الأفراد الذين تُسند إليهم المسؤولية عن الأمور الواردة في الفقرة ٢٠ بإحالة المهام

أو الإجراءات أو الواجبات أو التصرفات إلى أفراد آخرين لمساعدتهم في الوفاء بمسؤولياتهم. ومع ذلك، يظل الأفراد المسند إليهم المسؤولية عن الأمور الواردة في الفقرة ٢٠ مسؤولين ومساءلين عن المسؤوليات المسندة إليهم.

مثال للتدرج لتوضيح كيفية إسناد المهام والمسؤوليات

- في المكاتب الأقل تعقيداً، قد يتم إسناد المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة إلى شريك مدير واحد يتحمل وحده مسؤولية الإشراف على المكتب. وقد يتحمل هذا الفرد أيضاً المسؤولية عن جميع جوانب نظام إدارة الجودة، بما في ذلك المسؤولية التشغيلية عن نظام إدارة الجودة والالتزام بمتطلبات الاستقلال وآلية المتابعة والتصحيح.
- في المكاتب الأكثر تعقيداً، قد تتعدد مستويات القيادة داخل الهيكل التنظيمي للمكتب، وقد توجد للمكتب هيئة حاكمة مستقلة تحظى بصلاحية الإشراف غير التنفيذي على المكتب، وقد تتألف تلك الهيئة من أفراد من خارج المكتب. وعلاوة على ذلك، قد يقوم المكتب بإسناد المسؤولية التشغيلية عن جوانب خاصة في نظام إدارة الجودة بخلاف تلك المحددة في الفقرة ٢٠(ج)، مثل المسؤولية التشغيلية عن الالتزام بالمتطلبات المسلكية أو المسؤولية التشغيلية عن إدارة أحد خطوط الخدمات.

أ٣٦. يُعد الالتزام بمتطلبات الاستقلال أمراً ضرورياً لتنفيذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى، وهو أحد الأمور التي يتوقعها أصحاب المصلحة الذين يعتمدون على تقارير المكتب. وجرت العادة على أن يتولى الأفراد الذين تُسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن الالتزام بمتطلبات الاستقلال مسؤولية الإشراف على جميع الأمور المتعلقة بالاستقلال بحيث يتم تصميم وتطبيق منهج قوي ومتسق من قبل المكتب للتعامل مع متطلبات الاستقلال.

أ٣٧. قد تفرض الأنظمة أو اللوائح أو المعايير المهنية متطلبات إضافية للأفراد الذين تُسند إليهم المسؤولية عن الأمور الواردة في الفقرة ٢٠، مثل المتطلبات المتعلقة بالترخيص المهني أو التعليم المهني أو التطوير المهني المستمر.

أ٣٨. تشتمل عادةً الخبرة والمعرفة المناسبة التي يحظى بها الأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن نظام إدارة الجودة على فهم القرارات والتصرفات الاستراتيجية للمكتب والخبرة المتعلقة بالعمليات التشغيلية الخاصة بعمل المكتب.

آلية المكتب لتقييم المخاطر (راجع: الفقرة ٢٣)

أ٣٩. قد تتأثر طريقة تصميم المكتب لآلية تقييم المخاطر الخاصة به بطبيعة المكتب وظروفه، بما في ذلك طريقة هيكلة المكتب وتنظيمه.

أمثلة للتدرج لتوضيح كيفية اختلاف آلية المكتب لتقييم المخاطر

- في المكاتب الأقل تعقيداً، قد يتوفر لدى الأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن نظام إدارة الجودة فهم للمكتب وارتباطاته بما يكفي لتنفيذ آلية تقييم المخاطر. وقد يكون توثيق أهداف الجودة ومخاطر الجودة والاستجابات أقل شمولاً مما يتم في المكاتب الأكثر تعقيداً (قد يتم التوثيق، على سبيل المثال، في مستند واحد).
- في المكاتب الأكثر تعقيداً، قد توجد آلية رسمية لتقييم المخاطر، يشارك فيها العديد من الأفراد وتنطوي على الكثير من الأنشطة. وقد تكون الآلية مركزية (على سبيل المثال، يتم تحديد أهداف الجودة ومخاطر الجودة والاستجابات بشكل مركزي لجميع وحدات العمل والوظائف وخطوط الخدمات) أو غير مركزية (على سبيل المثال، يتم تحديد أهداف الجودة ومخاطر الجودة والاستجابات على مستوى كل وحدة عمل أو وظيفة أو خط خدمة، مع تجميع المخرجات على مستوى المكتب). وقد تحدد الشبكة أيضاً للمكتب أهدافاً ومخاطر تتعلق بالجودة واستجابات لها ليقوم المكتب بتضمينها في نظامه الخاص بإدارة الجودة.

أ٤٠. يُعد تحديد أهداف الجودة، والتعرف على مخاطر الجودة وتقييمها، وتصميم الاستجابات وتطبيقها آلية تكرارية، وليس المقصود أن يتم تناول متطلبات هذا المعيار على نسق واحد. فعلى سبيل المثال:

- عند التعرف على مخاطر الجودة وتقييمها، قد يرى المكتب حاجة إلى تحديد أهداف إضافية للجودة.
- عند تصميم الاستجابات وتطبيقها، قد يرى المكتب أن ثمة خطر من مخاطر الجودة لم يتم التعرف عليه وتقييمه.

أ٤١. تشكل مصادر المعلومات التي تمكّن المكتب من تحديد أهداف الجودة، والتعرف على مخاطر الجودة وتقييمها، وتصميم الاستجابات وتطبيقها، جزءاً من مكون المعلومات والاتصالات الخاص بالمكتب وهي تشمل:

- نتائج آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب (انظر الفقرتين ٤٢ وأ١٧١).
- المعلومات التي يتم الحصول عليها من الشبكة أو من مقدمي الخدمات، بما في ذلك:
  - المعلومات عن متطلبات الشبكة أو خدماتها (انظر الفقرة ٤٨)؛
  - المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها من الشبكة، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بنتائج أنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة عبر مكاتبها (انظر الفقرتين ٥٠، ٥١).

قد توجد أيضاً معلومات أخرى، داخلية أو خارجية على السواء، ذات صلة بآلية المكتب لتقييم المخاطر، مثل:

- المعلومات المتعلقة بالشكاوى والادعاءات بشأن الإخفاق في تنفيذ العمل وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، أو عدم الالتزام بسياسات أو إجراءات المكتب التي تم وضعها وفقاً لهذا المعيار.
- نتائج التقصيات الخارجية.
- المعلومات من السلطات التنظيمية عن المنشآت التي ينفذ المكتب ارتباطات لصالحها، والتي يتم إتاحتها للمكتب، مثل المعلومات التي يتم الحصول عليها من سلطة تنظيمية للأوراق المالية عن منشأة ينفذ المكتب ارتباطات لصالحها (على سبيل المثال، أوجه الشذوذ في القوائم المالية للمنشأة أو عدم التزامها باللوائح التنظيمية للأوراق المالية).
- التغييرات في نظام إدارة الجودة التي تؤثر على جوانب النظام الأخرى، مثل التغييرات في موارد المكتب.
- المصادر الخارجية الأخرى، مثل الإجراءات التنظيمية والدعاوى القضائية المقامة ضد المكتب أو ضد مكاتب أخرى داخل الدولة والتي قد تسلط الضوء على أمور يلزم على المكتب مراعاتها.

تحديد أهداف الجودة (راجع: الفقرة ٢٤)

أ٤٢. قد تفرض الأنظمة أو اللوائح أو المعايير المهنية متطلبات تنشأ عنها أهداف إضافية للجودة. فعلى سبيل المثال، قد يكون المكتب مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح بتعيين أفراد غير تنفيذيين في هيكل الحوكمة الخاص به ويرى المكتب أنه من الضروري تحديد أهداف إضافية للجودة تتناول تلك المتطلبات.

أ٤٣. بناءً على طبيعة وظروف المكتب وارتباطاته، قد لا يرى المكتب ضرورة لتحديد أهداف إضافية للجودة.

أ٤٤. قد يحدد المكتب أهدافاً فرعية لتعزيز التعرف على مخاطر الجودة وتقييمها، وتصميم الاستجابات وتطبيقها.

التعرف على مخاطر الجودة وتقييمها (راجع: الفقرة ٢٥)

أ٤٥. قد توجد حالات أو أحداث أو ظروف أو تصرفات أخرى، تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، غير موضحة في الفقرة ٢٥(أ) قد تؤثر سلباً على تحقيق أهداف الجودة.

أ٤٦. تنشأ المخاطر من الكيفية التي قد تؤثر بها سلباً الحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، على تحقيق أهداف الجودة، ومن درجة ذلك التأثير. ولا تستوفي المخاطر جميعها تعريف خطر الجودة. ويساعد الحكم المهني المكتب في تحديد ما إذا كان الخطر يُعد من مخاطر الجودة، ويعتمد ذلك على نظر المكتب فيما إذا كانت هناك احتمالية معقولة لحدوث الخطر وتأثيره سلباً، بمفرده أو عند اقترانه بمخاطر أخرى، على تحقيق هدف واحد أو أكثر من أهداف الجودة.

أمثلة لفهم المكتب للحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، التي قد تؤثر سلباً على تحقيق أهداف الجودة	*أمثلة لمخاطر الجودة التي قد تنشأ*
• القرارات والتصرفات الاستراتيجية والتشغيلية للمكتب وآليات عمله ونموذج عمله: تعتمد الأهداف المالية العامة للمكتب اعتماداً كبيراً على مدى الخدمات التي يقدمها المكتب التي ليست ضمن نطاق هذا المعيار.	في سياق الحوكمة والقيادة، قد ينشأ عن هذا عدد من مخاطر الجودة مثل ما يلي: • توزيع الموارد أو تخصيصها بطريقة تمنح الأولوية للخدمات التي ليست ضمن نطاق هذا المعيار واحتمال أن يؤثر ذلك سلباً على جودة الارتباطات التي تقع ضمن نطاق هذا المعيار. • عدم مراعاة القرارات المتعلقة بالأولويات المالية والتشغيلية، بصورة تامة أو كافية، لأهمية الجودة في تنفيذ الارتباطات التي تقع ضمن نطاق هذا المعيار.
• خصائص القيادة وأسلوبها الإداري: المكتب هو مكتب صغير يحتوي على عدد قليل من الشركاء المسؤولين عن الارتباطات الذين يتشاركون الصلاحيات فيما بينهم.	في سياق الحوكمة والقيادة، قد ينشأ عن هذا عدد من مخاطر الجودة مثل ما يلي: • عدم الوضوح في تحديد وإسناد مسؤوليات القيادة عن الجودة، ومساءلتها عنها. • مرور تصرفات القيادة وسلوكياتها التي لا تعزز الجودة دون استجواب.
• مدى تعقيد المكتب وخصائصه التشغيلية: أنجز المكتب مؤخراً اندماجاً مع مكتب آخر.	في سياق الموارد، قد ينشأ عن هذا عدد من مخاطر الجودة، من بينها ما يلي: • احتمال عدم توافق الموارد التقنية التي يستخدمها المكتبان المندمجان. • احتمال أن تستخدم فرق الارتباطات موارد فكرية قام أحد المكتبين بتطويرها قبل الاندماج، وهذه الموارد لم تعد متسقة مع المنهجية الجديدة التي يستخدمها المكتب الجديد المندمج.

أ٤٧. نظراً للطبيعة المتجددة لنظام إدارة الجودة، فقد تنشأ عن الاستجابات التي يقوم المكتب بتصميمها وتطبيقها حالات أو أحداث أو ظروف أو تصرفات، يتم اتخاذها أو لا يتم اتخاذها، تؤدي إلى ظهور المزيد من مخاطر الجودة. فعلى سبيل المثال، قد يستخدم المكتب مورداً (على سبيل المثال، مورداً تقنياً) لمواجهة أحد مخاطر الجودة، وقد تنشأ مخاطر تتعلق بالجودة من استخدام ذلك المورد.

أ٤٨. قد تتباين درجة التأثير السلبي للخطر، بمفرده أو عند اقترانه بمخاطر أخرى، على تحقيق أحد أهداف الجودة بناءً على الحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، التي نشأ عنها هذا الخطر، مع مراعاة ما يلي، على سبيل المثال:

- الكيفية التي ستؤثر بها الحالة أو الحدث أو الظرف أو التصرف، الذي تم اتخاذه أو لم يتم اتخاذه، على تحقيق هدف الجودة.
- معدل الحدوث المتوقع للحالة أو الحدث أو الظرف أو التصرف، الذي تم اتخاذه أو لم يتم اتخاذه.
- المدة التي ستستغرقها الحالة أو الحدث أو الظرف أو التصرف، الذي تم اتخاذه أو لم يتم اتخاذه، من بعد وقوعه حتى يظهر تأثيره، وما إذا كان المكتب ستسنح له الفرصة خلال ذلك الوقت للاستجابة من أجل التخفيف من تأثير تلك الحالة أو ذلك الحدث أو الظرف أو التصرف، الذي تم اتخاذه أو لم يتم اتخاذه.
- طول المدة التي ستؤثر خلالها الحالة أو الحدث أو الظرف أو التصرف، الذي تم اتخاذه أو لم يتم اتخاذه، من بعد وقوعه على تحقيق هدف الجودة.

ولا يلزم أن ينطوي تقييم مخاطر الجودة على منح درجات أو نقاط رسمية، ولكن لا تُمنع المكاتب من استخدامها.

تصميم الاستجابات وتطبيقها لمواجهة مخاطر الجودة (راجع: الفقرة ١٦(ش)، ٢٦)

أ٤٩. تعتمد طبيعة الاستجابات، وتوقيتها ومداها، على أسباب التقييم الممنوح لمخاطر الجودة، أي مدى الحدوث المعتبر للخطر وتأثيره المعتبر على تحقيق هدف واحد أو أكثر من أهداف الجودة.

أ٥٠. قد تعمل الاستجابات، التي يقوم المكتب بتصميمها وتطبيقها، على مستوى المكتب أو مستوى الارتباطات، أو قد توجد مجموعة من المسؤوليات التي تتعلق باتخاذ التصرفات على مستوى المكتب والارتباطات.

مثال لاستجابة قام المكتب بتصميمها وتطبيقها وتعمل على مستوى كل من المكتب والارتباطات

يضع المكتب سياسات أو إجراءات للتشاور تحدد الأطراف التي ينبغي على فرق الارتباطات التشاور معها والأمور الخاصة التي يتعين أن يتم التشاور بشأنها. ويعين المكتب أفراداً يتمتعون بمؤهلات وخبرات مناسبة لتقديم الاستشارات. ويتولى فريق الارتباط المسؤولية عن تحديد الحالات التي تقع فيها أمور تستدعي التشاور وعن البدء في عملية التشاور وتطبيق الاستنتاجات الناتجة عنها.[١٠]

أ٥١. قد تزيد الحاجة إلى وضع سياسات أو إجراءات موثّقة بشكل رسمي في المكاتب التي تحتوي على الكثير من العاملين أو المكاتب المنتشرة جغرافياً، بغية تحقيق الاتساق عبر المكتب.

التغيرات في طبيعة وظروف المكتب أو ارتباطاته (راجع: الفقرة ٢٧)

أ٥٢. *مثال للتدرج لتوضيح كيفية تباين السياسات أو الإجراءات الخاصة بمعرفة المعلومات التي تتعلق بالتغيرات في طبيعة وظروف المكتب وارتباطاته*

- في المكاتب الأقل تعقيداً، قد يكون لدى المكتب سياسات أو إجراءات غير رسمية لمعرفة المعلومات التي تتعلق بالتغيرات في طبيعة وظروف المكتب أو ارتباطاته، وخاصة عندما يكون الأفراد المسؤولين عن تحديد أهداف الجودة والتعرف على مخاطر الجودة وتقييمها وتصميم الاستجابات وتطبيقها قادرين على معرفة تلك المعلومات في السياق الطبيعي لأنشطتهم.
- في المكاتب الأكثر تعقيداً، قد يجد المكتب حاجة إلى وضع سياسات أو إجراءات أكثر رسمية لمعرفة والنظر في المعلومات التي تتعلق بالتغيرات في طبيعة وظروف المكتب أو ارتباطاته. وقد يشمل هذا، على سبيل المثال، إجراء استعراض دوري للمعلومات التي تتعلق بطبيعة وظروف المكتب وارتباطاته، بما في ذلك التتبع الدائم للاتجاهات السائدة وما يحدث في البيئة الداخلية والخارجية للمكتب.

أ٥٣. قد يلزم تحديد أهداف إضافية للجودة، أو إضافة أو تعديل مخاطر تتعلق بالجودة واستجابات لها، كجزء من التصرفات التصحيحية التي يتخذها المكتب لعلاج قصور تم التعرف عليه وفقاً للفقرة ٤٢.

أ٥٤. يحتمل أن يكون المكتب قد حدد أهدافاً للجودة إضافة إلى تلك المنصوص عليها في هذا المعيار. وقد يتعرف المكتب أيضاً على معلومات تشير إلى زوال الحاجة إلى أهداف الجودة الإضافية التي قام المكتب بتحديدها بالفعل، أو معلومات تشير إلى ضرورة تعديل تلك الأهداف.

الحوكمة والقيادة

الالتزام بالجودة (راجع: الفقرة ٢٨(أ))

أ٥٥. تُعد ثقافة المكتب عاملاً مهماً في التأثير على سلوك العاملين. وتحدد المتطلبات المسلكية ذات الصلة عادةً المبادئ الخاصة بسلوك وآداب المهنة، وهي متناولة بمزيد من التفصيل في مكون المتطلبات المسلكية ذات الصلة في هذا المعيار. وقد تشتمل القيم والمواقف السلوكية المهنية على ما يلي:

- الأسلوب المهني، على سبيل المثال، مراعاة المواعيد واللباقة والاحترام والمساءلة وسرعة الاستجابة والموثوقية.
- الالتزام بالعمل الجماعي.
- الانفتاح على الأفكار الجديدة أو وجهات النظر المختلفة في البيئة المهنية.

[١٠] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٣٥

- السعي لتحقيق التميز.
- الالتزام بالتحسين المستمر (على سبيل المثال، وضع توقعات تفوق الحد الأدنى من المتطلبات وتركز على التعلم المستمر).
- المسؤولية الاجتماعية.

أ٥٦. قد تشمل آلية المكتب لاتخاذ القرارات الاستراتيجية، بما في ذلك وضع استراتيجيات العمل، أموراً مثل قرارات المكتب بشأن الأمور المالية والتشغيلية، أو الأهداف المالية للمكتب، أو كيفية إدارة الموارد المالية، أو نمو الحصة السوقية للمكتب، أو التخصص في صناعات معينة، أو عروض الخدمات الجديدة. وقد تؤثر الأولويات المالية والتشغيلية للمكتب، بشكل مباشر أو غير مباشر، على التزام المكتب بالجودة، فعلى سبيل المثال، قد تركز الحوافز داخل المكتب على أولويات مالية وتشغيلية قد تثبط السلوكيات التي تبدي التزاماً بالجودة.

القيادة (راجع: الفقرة ٢٨(ب) و٢٨(ج))

أ٥٧. تشمل الاستجابات التي يقوم المكتب بتصميمها وتطبيقها لمساءلة ومحاسبة القيادة عن الجودة تقييمات الأداء التي تتطلبها الفقرة ٥٦.

أ٥٨. بالرغم من قيام القيادة بإرساء النهج المناسب على المستويات العليا من خلال تصرفاتها وسلوكياتها، فإن التصرفات والرسائل الواضحة والمتسقة والمتكررة على جميع المستويات داخل المكتب تسهم مجتمعة في خلق ثقافة المكتب وإبداء الالتزام بالجودة.

الهيكل التنظيمي (راجع: الفقرة ٢٨(د))

أ٥٩. قد يشتمل الهيكل التنظيمي للمكتب على وحدات تشغيلية أو آليات تشغيلية أو أقسام أو مواقع جغرافية وغيرها من الهياكل. وفي بعض الحالات، قد يقوم المكتب بإدارة الآليات أو الأنشطة مركزياً من خلال مركز لتقديم الخدمات، وقد تضم فرق الارتباطات عاملين من مركز تقديم الخدمات التابع للمكتب لتنفيذ مهام خاصة ذات طبيعة متكررة أو متخصصة.

الموارد (راجع: الفقرة ٢٨(هـ))

أ٦٠. يكون الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية، أو المسؤولية التشغيلية، عن نظام إدارة الجودة قادرين في معظم الحالات على التأثير في طبيعة ومدى الموارد التي يقوم المكتب بالحصول عليها وتطويرها واستخدامها والحفاظ عليها، وطريقة توزيع تلك الموارد أو تخصيصها، بما في ذلك توقيت استخدامها.

أ٦١. نظراً لأن الاحتياجات من الموارد قد تتغير على مدار الوقت، فقد لا يمكن التنبؤ بجميع تلك الاحتياجات. وقد ينطوي تخطيط موارد المكتب على تحديد الموارد اللازمة في الوقت الراهن، وتوقع الاحتياجات المستقبلية للمكتب من تلك الموارد، ووضع آليات للتعامل مع الاحتياجات غير المتوقعة من الموارد عند نشأتها.

المتطلبات المسلكية ذات الصلة (راجع: الفقرتين ١٦(ر)، ٢٩)

أ٦٢. يوضح الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المبادئ الأساسية لآداب المهنة التي تحدد معايير السلوك المأمول من المحاسب المهني، وينص على معايير الاستقلال الدولية. وتتمثل المبادئ الأساسية في النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني. ويحدد الميثاق الدولي أيضاً المنهج الذي يتعين على المحاسب المهني اتباعه للالتزام بالمبادئ الأساسية وللالتزام، عند الاقتضاء، بمعايير الاستقلال الدولية. كما يتناول الميثاق موضوعات محددة تتعلق بالالتزام بالمبادئ الأساسية. وقد تحتوي الأنظمة أو اللوائح أيضاً على أحكام تتناول المتطلبات المسلكية، بما في ذلك الاستقلال، مثل أنظمة الخصوصية التي تمس سرية المعلومات.

أ٦٣. في بعض الحالات، قد تكون الأمور التي يتناولها المكتب في نظامه الخاص بإدارة الجودة أكثر تحديداً من النصوص الواردة في المتطلبات المسلكية ذات الصلة، أو قد تكون إضافات عليها.

أمثلة للأمور التي قد يقوم المكتب بتضمينها في نظامه الخاص بإدارة الجودة والتي تكون أكثر تحديداً من النصوص الواردة في المتطلبات المسلكية ذات الصلة، أو قد تكون إضافات عليها

- أن يحظر المكتب قبول الهدايا والإكراميات من العملاء، حتى وإن كانت القيمة تافهة وغير مهمة.

- أن يحدد المكتب فترات تدوير لجميع الشركاء المسؤولين عن الارتباطات، بما في ذلك الشركاء الذين يتولون تنفيذ ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، ويمدد فترات التدوير لجميع كبار الأعضاء في فرق الارتباطات.

أ٦٤. قد تؤثر المكونات الأخرى على مكون المتطلبات المسلكية ذات الصلة، أو قد تتعلق به.

أمثلة للعلاقات بين مكون المتطلبات المسلكية ذات الصلة والمكونات الأخرى

- قد يتناول مكون المعلومات والاتصالات نقل مختلف الأمور التي تتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك:
  - قيام المكتب بنقل متطلبات الاستقلال إلى جميع العاملين وغيرهم ممن يخضعون لمتطلبات الاستقلال.
  - قيام العاملين وفرق الارتباطات بنقل المعلومات ذات الصلة إلى المكتب دون خوف من ردود الفعل الانتقامية، مثل المواقف التي قد تخلق تهديدات تمس الاستقلال، أو المخالفات التي تقع للمتطلبات المسلكية ذات الصلة.
- في إطار مكون الموارد، قد يقوم المكتب بما يلي:
  - تخصيص أفراد لإدارة ومتابعة الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة أو تقديم الاستشارات بشأن الأمور التي تتعلق بتلك المتطلبات.
  - استخدام تطبيقات تقنية المعلومات لمتابعة الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك تسجيل المعلومات المتعلقة بالاستقلال والحفاظ عليها.

أ٦٥. تعتمد المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على الأطراف الأخرى على نصوص المتطلبات المسلكية ذات الصلة وكيفية استعانة المكتب بتلك الأطراف في نظامه الخاص بإدارة الجودة، أو في تنفيذ الارتباطات.

أمثلة للمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على الأطراف الأخرى

- قد تشتمل المتطلبات المسلكية ذات الصلة على متطلبات للاستقلال تنطبق على المكاتب ضمن الشبكة أو موظفي تلك المكاتب، فعلى سبيل المثال، يشتمل الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة على متطلبات للاستقلال تنطبق على المكاتب ضمن الشبكة.
- قد تشتمل المتطلبات المسلكية ذات الصلة على تعريف لفريق الارتباط أو لمفهوم آخر مماثل، وقد يشمل التعريف أي فرد يقوم بتنفيذ إجراءات التأكيد على الارتباط (على سبيل المثال، مراجع لمكون أو مقدم خدمة تم تكليفه لحضور الجرد الفعلي للمخزون في موقع بعيد). وبناءً عليه، فإن أي متطلبات ضمن المتطلبات المسلكية ذات الصلة تنطبق على فريق الارتباط حسب التعريف الوارد في المتطلبات المسلكية ذات الصلة، أو المفهوم الآخر المماثل، قد تكون ذات صلة أيضاً بهؤلاء الأفراد.
- قد ينطبق مبدأ السرية على الشبكة التي ينتمي إليها المكتب أو المكاتب الأخرى ضمن الشبكة أو مقدمي الخدمات، عندما يمكنهم الوصول إلى معلومات العميل التي حصل عليها المكتب.

اعتبارات خاصة بالقطاع العام

أ٦٦. عند تحقيق أهداف الجودة الواردة في هذا المعيار فيما يتعلق بالاستقلال، قد يتناول المراجعون في القطاع العام الاستقلال في سياق التكليف الصادر في القطاع العام والتدابير النظامية.

قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات

طبيعة الارتباط وظروفه ونزاهة العميل وقيمه الأخلاقية (راجع: الفقرة ٣٠(أ)(١))

أ٦٧. قد تشمل المعلومات التي تم الحصول عليها بشأن طبيعة الارتباط وظروفه ما يلي:

- صناعة المنشأة التي يتم تنفيذ الارتباط لصالحها والعوامل التنظيمية ذات الصلة؛
- طبيعة المنشأة، على سبيل المثال، عملياتها التشغيلية وهيكلها التنظيمي وملكيتها وحوكمتها ونموذج عملها وكيفية تمويلها؛

- طبيعة الموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة، فعلى سبيل المثال، في حالة إعداد التقارير المتكاملة:
  - قد يشتمل الموضوع محل الارتباط على معلومات اجتماعية أو بيئية أو معلومات تتعلق بالصحة والسلامة؛
  - قد تكون الضوابط المنطبقة في صورة مقاييس للأداء قامت بتحديدها هيئة خبراء معترف بها.

أ٦٨. قد تشمل المعلومات التي يتم الحصول عليها لدعم أحكام المكتب بشأن نزاهة العميل وقيمه الأخلاقية هوية الملاك الرئيسيين للعميل والإدارة الرئيسية والمكلفين بالحوكمة، وسمعتهم التجارية.

أمثلة للعوامل التي قد تؤثر على طبيعة ومدى المعلومات التي يتم الحصول عليها بشأن نزاهة العميل وقيمه الأخلاقية

- طبيعة المنشأة التي يتم تنفيذ الارتباط لصالحها، بما في ذلك مدى تعقيد هيكل إدارتها وملكيتها.
- طبيعة العمليات التشغيلية للعميل، بما في ذلك ممارساته التجارية.
- المعلومات التي تتعلق بالموقف السلوكي للملاك الرئيسيين للعميل والإدارة الرئيسية والمكلفين بالحوكمة تجاه أمور مثل التفسير المخل لمعايير المحاسبة وبيئة الرقابة الداخلية.
- ما إذا كان العميل مهتماً على نحوٍ مبالغ فيه بإبقاء أتعاب المكتب منخفضةً قدر الإمكان.
- المؤشرات الدالة على وجود قيد مفروض من العميل على نطاق العمل.
- المؤشرات على احتمال تورط العميل في أنشطة غسل الأموال أو غيرها من الأنشطة الإجرامية.
- أسباب التعاقد المقترح مع المكتب، وعدم إعادة التعاقد مع المكتب السابق.
- الهوية والسمعة التجارية للأطراف ذات العلاقة.

أ٦٩. قد يحصل المكتب على المعلومات من مجموعة متنوعة من المصادر الداخلية والخارجية، من بينها:

- في حالة العلاقة مع عميل حالي، المعلومات من الارتباطات الحالية أو السابقة، إن أمكن، أو الاستفسار من العاملين الآخرين الذين تولوا تنفيذ ارتباطات أخرى لصالح العميل.
- في حالة العلاقة مع عميل جديد، الاستفسار من مقدمي الخدمات الحاليين أو السابقين الذين قاموا بتقديم خدمات المحاسبة المهنية إلى العميل، وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة.
- المناقشات مع الأطراف الثالثة الأخرى، مثل البنوك والمستشارين القانونيين والنظراء في الصناعة.
- البحث عن خلفية العميل في قواعد البيانات ذات الصلة (التي قد تكون موارد فكرية). وقد يستعين المكتب في بعض الحالات بمقدم خدمة لإجراء هذا البحث.

أ٧٠. قد تكون المعلومات التي يتم الحصول عليها أثناء تطبيق آلية المكتب الخاصة بالقبول والاستمرار ذات صلة أيضاً في كثير من الأحيان بفريق الارتباط عند التخطيط للارتباط وتنفيذه. وقد تتطلب المعايير المهنية على وجه الخصوص من فريق الارتباط الحصول على هذه المعلومات والنظر فيها. فعلى سبيل المثال، يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدَّث)[١١] من الشريك المسؤول عن الارتباط أن يأخذ في الحسبان المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء آلية القبول والاستمرار عند التخطيط لارتباط المراجعة وتنفيذه.

أ٧١. قد تشتمل المعايير المهنية أو المتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة على نصوص خاصة يلزم تناولها قبل قبول العلاقة مع أحد العملاء أو قبول ارتباط معين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط وقد تتطلب أيضاً من المكتب الاستفسار من مكتب حالي أو سابق عند قبول الارتباط. فعلى سبيل المثال، عندما يكون هناك تغيير في المراجعين، يتطلب معيار المراجعة (٣٠٠)[١٢] من المراجع، قبل البدء في المراجعة التي تتم لأول مرة، أن يتصل بالمراجع السابق عملاً بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة. ويشتمل الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة أيضاً على متطلبات

[١١] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٢٣

[١٢] معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ١٢(ب)

لمراعاة تضارب المصالح عند قبول العلاقة مع أحد العملاء أو قبول ارتباط معين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط والاتصال بالمكتب الحالي أو السابق عند قبول ارتباط لمراجعة أو فحص القوائم المالية.

قدرة المكتب على تنفيذ الارتباط (راجع: الفقرة ٣٠(أ)(٢))

أ٧٢. قد تتأثر قدرة المكتب على تنفيذ الارتباط، وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، بما يلي:

- توفر الموارد المناسبة لتنفيذ الارتباط؛
- الوصول إلى المعلومات اللازمة لتنفيذ الارتباط، أو إلى الأشخاص الذين يقومون بتوفير هذه المعلومات؛
- ما إذا كان المكتب وفريق الارتباط قادرين على الوفاء بمسؤولياتهم فيما يتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

أمثلة للعوامل التي قد يأخذها المكتب في الحسبان عند تحديد توفر الموارد المناسبة لتنفيذ الارتباط

- ظروف الارتباط والموعد النهائي لإعداد التقرير.
- توفر الأفراد الذين يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ الارتباط. ويشمل هذا توفر:
  - أفراد لتحمل المسؤولية العامة عن توجيه الارتباط والإشراف عليه؛
  - أفراد على معرفة بالصناعة ذات الصلة أو الموضوع محل الارتباط أو الضوابط التي سيتم تطبيقها عند إعداد معلومات الموضوع وعلى خبرة بالمتطلبات التنظيمية، أو متطلبات إعداد التقرير، ذات الصلة؛
  - أفراد لتنفيذ إجراءات المراجعة على المعلومات المالية الخاصة بالمكونات لأغراض مراجعة القوائم المالية للمجموعات.
- توفر الخبراء، عند الحاجة إليهم.
- ما إذا كان يتوفر فرد يستوفي متطلبات الأهلية المنصوص عليها في معيار إدارة الجودة (٢)، في حالة الحاجة إلى تنفيذ فحص لجودة الارتباط.
- الحاجة إلى الموارد التقنية، على سبيل المثال، تطبيقات تقنية المعلومات التي تمكّن فريق الارتباط من تنفيذ الإجراءات على بيانات المنشأة.
- الحاجة إلى الموارد الفكرية، على سبيل المثال، المنهجيات، أو الأدلة الإرشادية الخاصة بالصناعة أو الموضوع، أو الوصول إلى مصادر المعلومات.

الأولويات المالية والتشغيلية للمكتب (راجع: الفقرة ٣٠(ب))

أ٧٣. قد تركز الأولويات المالية على ربحية المكتب، ويكون للأتعاب التي يتم الحصول عليها لتنفيذ الارتباطات تأثير على الموارد المالية للمكتب. وقد تشمل الأولويات التشغيلية مجالات التركيز الاستراتيجية، مثل نمو الحصة السوقية للمكتب أو التخصص في صناعات معينة أو عروض الخدمات الجديدة. وقد توجد ظروف يكون المكتب راضياً فيها عن الأتعاب المقترحة للارتباط لكن من غير المناسب له قبول أو الاستمرار في الارتباط أو العلاقة مع العميل (على سبيل المثال، عندما يفتقر العميل للنزاهة والقيم الأخلاقية).

أ٧٤. قد توجد ظروف أخرى لا تكون فيها الأتعاب المقترحة للارتباط كافية نظراً لطبيعة الارتباط وظروفه، مما قد يضعف من قدرة المكتب على تنفيذ الارتباط وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة. ويتناول الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة الأتعاب وأنواع الأجور الأخرى، بما في ذلك الظروف التي قد تخلق تهديداً يمس الالتزام بالمبدأ الأساسي للكفاءة المهنية والعناية الواجبة إذا كانت الأتعاب المقترحة للارتباط قليلة جداً.

تنفيذ الارتباطات

مسؤوليات فريق الارتباط والتوجيه والإشراف والفحص (راجع: الفقرتين ٣١(أ)، ٣١(ب))

أ٧٥. قد تشتمل المعايير المهنية أو المتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة على نصوص خاصة بشأن المسؤولية العامة للشريك المسؤول عن الارتباط. فعلى سبيل المثال، يتناول معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدَّث) المسؤولية العامة للشريك عن إدارة الجودة وتحقيقها في الارتباط الذي يكون مسؤولاً عنه وعن المشاركة بصورة كافية ومناسبة في الارتباط طوال مدته، بما في ذلك تحمل المسؤولية عن توجيه فريق الارتباط، والإشراف عليه، بشكل مناسب وفحص عمله.

أ٧٦. *أمثلة للتوجيه والإشراف والفحص*

- قد يشتمل توجيه فريق الارتباط والإشراف عليه على ما يلي:
  - متابعة التقدم في تنفيذ الارتباط؛
  - النظر فيما يلي فيما يخص أعضاء فريق الارتباط:
    - ما إذا كانوا يفهمون التعليمات التي تصدر لهم؛
    - ما إذا كان العمل يتم تنفيذه وفقاً للمنهج المخطط لتنفيذ الارتباط؛
  - معالجة الأمور التي تنشأ أثناء الارتباط والنظر في أهميتها وتعديل المنهج المخطط بما يناسب ذلك؛
  - تحديد الأمور التي تستدعي التشاور أو النظر فيها من قِبل أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة أثناء الارتباط.
- قد يشتمل فحص العمل الذي تم تنفيذه على النظر فيما إذا كان:
  - قد تم تنفيذ العمل بما يتفق مع سياسات أو إجراءات المكتب والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
  - قد أُثيرت أمور مهمة لإمعان النظر فيها؛
  - قد جرت مشاورات مناسبة وتم توثيق الاستنتاجات الناتجة عنها وتم تطبيقها؛
  - توجد حاجة لإعادة النظر في طبيعة وتوقيت ومدى العمل الذي تم التخطيط له؛
  - العمل المنفذ يدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، وأنه قد تم توثيقه بالصورة المناسبة؛
  - مجموع الأدلة التي تم الحصول عليها لارتباط التأكيد كافياً ومناسباً لدعم التقرير؛
  - قد تم تحقيق الأهداف من إجراءات الارتباط.

أ٧٧. في بعض الظروف، قد يستعين المكتب بعاملين من مركز لتقديم الخدمات داخل المكتب أو بأفراد من مركز لتقديم الخدمات في مكتب آخر ضمن الشبكة لتنفيذ الإجراءات على الارتباط (أي يتم ضم هؤلاء العاملين أو الأفراد الآخرين إلى فريق الارتباط). وفي هذه الظروف، قد تتناول سياسات أو إجراءات المكتب على وجه الخصوص توجيه الأفراد والإشراف عليهم وفحص عملهم، ومثال ذلك:

- الجوانب الخاصة بالارتباط التي قد يتم إسنادها إلى الأفراد في مركز تقديم الخدمات؛
- الطريقة المتوقعة لقيام الشريك المسؤول عن الارتباط، أو من يقوم مقامه، بتوجيه العمل الذي ينفذه الأفراد في مركز تقديم الخدمات، والإشراف عليه وفحصه؛
- بروتوكولات الاتصال بين فريق الارتباط والأفراد في مركز تقديم الخدمات.

الحكم المهني ونزعة الشك المهني (راجع: الفقرة ٣١(ج))

أ٧٨. تدعم نزعة الشك المهني جودة الأحكام التي يتم اتخاذها بشأن ارتباط التأكيد، ومن خلال هذه الأحكام، تدعم نزعة الشك المهني الفاعلية العامة لفريق الارتباط أثناء تنفيذ ارتباط التأكيد. وقد تتناول الإصدارات الأخرى لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد ممارسة الحكم المهني أو

نزعة الشك المهني على مستوى الارتباطات. فعلى سبيل المثال، يقدم معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدَّث)[١٣] أمثلة لمعوقات ممارسة نزعة الشك المهني على مستوى الارتباطات، وتحيزات المراجع غير المقصودة التي قد تعيق ممارسة نزعة الشك المهني، والتصرفات الممكنة التي قد يتخذها فريق الارتباط للتخفيف من تلك المعوقات.

التشاور (راجع: الفقرة ٣١(د))

أ٧٩. ينطوي التشاور عادة على إجراء نقاش على المستوى المهني المناسب، مع أفراد من داخل المكتب أو خارجه ممن يتمتعون بخبرات متخصصة، بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل. وقد تسهم البيئة، التي تشدد على أهمية التشاور وفائدته وتشجع فرق الارتباطات على التشاور، في دعم الثقافة التي تبدي التزاماً بالجودة.

أ٨٠. قد يقوم المكتب بتحديد الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل التي يلزم التشاور بشأنها، أو قد يقوم فريق الارتباط بالتعرف على الأمور التي تستدعي التشاور. وقد يحدد المكتب أيضاً كيفية الاتفاق على الاستنتاجات وطريقة تطبيقها.

أ٨١. يشتمل معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدَّث)[١٤] على متطلبات للشريك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بالتشاور.

الاختلاف في الآراء (راجع: الفقرة ٣١(هـ))

أ٨٢. قد يشجع المكتب على تحديد الاختلاف في الآراء في مرحلة مبكرة، وقد يضع الخطوات التي سيتم اتخاذها عند طرح هذه الاختلافات والتعامل معها، بما في ذلك كيفية حل الأمر وكيفية تطبيق الاستنتاجات وتوثيقها. وفي بعض الظروف، قد يتم حل الاختلاف في الآراء من خلال التشاور مع محاسب قانوني آخر أو مكتب آخر، أو مع جهة مهنية أو تنظيمية.

توثيق أعمال الارتباط (راجع: الفقرة ٣١(و))

أ٨٣. قد تنص الأنظمة أو اللوائح أو المعايير المهنية على الحدود الزمنية لاستكمال جمع الملفات النهائية لأنواع محددة من الارتباطات. وقد يقوم المكتب بتعيين هذا الحد الزمني في حال عدم النص عليه في الأنظمة أو اللوائح. وفي حال الارتباطات التي يتم تنفيذها بموجب معايير المراجعة أو معايير ارتباطات التأكيد، لا يزيد عادةً الحدّ الزمني المناسب الذي يلزم خلاله استكمال جمع ملف الارتباط النهائي عن ٦٠ يوماً من تاريخ تقرير الارتباط.

أ٨٤. قد يتضمن الاحتفاظ بوثائق أعمال الارتباط، والحفاظ عليها، إدارة الحفظ الآمن للبيانات الأساسية والتقنية ذات الصلة، وإدارة سلامتها وإمكانية الوصول إليها وإمكانية استرجاعها. وقد يستلزم الاحتفاظ بوثائق أعمال الارتباط، والحفاظ عليها، استخدام تطبيقات لتقنية المعلومات. وقد يتم المساس بسلامة وثائق أعمال الارتباط في حال التعديل فيها أو الإضافة إليها أو الحذف منها دون أخذ تصريح للقيام بذلك، أو في حال فقدانها أو تلفها بشكل دائم.

أ٨٥. قد تنص الأنظمة أو اللوائح أو المعايير المهنية على فترات للاحتفاظ بوثائق أعمال الارتباط. وفي حال عدم النص على فترات الاحتفاظ، فقد ينظر المكتب في طبيعة الارتباطات التي يقوم بتنفيذها، وفي الظروف الخاصة بالمكتب، بما في ذلك ما إذا كان ثمة حاجة لوثائق أعمال الارتباط لتوفير سجل بالأمور التي تستمر أهميتها للارتباطات المستقبلية. وفي حالة الارتباطات التي يتم تنفيذها بموجب معايير المراجعة أو معايير ارتباطات التأكيد، لا تقل فترة الاحتفاظ عادةً عن خمس سنوات من تاريخ تقرير الارتباط، أو عند الاقتضاء، من تاريخ تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة، أيهما أبعد.

الموارد (راجع: الفقرة ٣٢)

أ٨٦. تشمل الموارد لأغراض مكون الموارد ما يلي:

- الموارد البشرية.
- الموارد التقنية، مثل تطبيقات تقنية المعلومات.

---

[١٣] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات أ٣٤-أ٣٦

[١٤] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٣٥

- الموارد الفكرية، مثل السياسات أو الإجراءات المكتوبة أو المنهجيات أو الأدلة الإرشادية.

وتُعد الموارد المالية أيضاً ذات صلة بنظام إدارة الجودة لأنها ضرورية للحصول على الموارد البشرية والموارد التقنية والموارد الفكرية الخاصة بالمكتب، وضرورية لتطويرها والحفاظ عليها. ونظراً لأن إدارة وتوزيع الموارد المالية تتأثر إلى حد كبير بالقيادة، فإن أهداف الجودة ضمن مكون الحوكمة والقيادة، كتلك التي تتناول الأولويات المالية والتشغيلية، تتناول الموارد المالية.

أ٨٧. قد تتوفر الموارد داخلياً لدى المكتب، أو قد يتم الحصول عليها خارجياً من الشبكة التي ينتمي إليها المكتب أو من مكتب آخر ضمن الشبكة أو من مقدم خدمة. وقد يتم استخدام الموارد في تنفيذ الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، أو في تنفيذ الارتباطات كجزء من تشغيل نظام إدارة الجودة. وعندما يتم الحصول على مورد من الشبكة التي ينتمي إليها المكتب أو من مكتب آخر ضمن الشبكة، تشكل الفقرات ٤٨–٥٢ جزءاً من الاستجابات التي يقوم المكتب بتصميمها وتطبيقها عند تحقيق الأهداف ضمن هذا المكون.

الموارد البشرية

توظيف العاملين وتطويرهم والحفاظ عليهم وكفاءة العاملين وقدراتهم (راجع: الفقرتين ٣٢(أ)، ٣٢(د))

أ٨٨. يُقصد بالكفاءة قدرة الفرد على تنفيذ المهام، وهي تتجاوز المعرفة بالمبادئ والمعايير والمفاهيم والحقائق والإجراءات؛ وهي ناتج تكامل وتطبيق الكفاءات الفنية، والمهارات المهنية، والآداب والقيم والمواقف السلوكية المهنية. ويمكن تطوير الكفاءة من خلال عدة طرق، من بينها التعليم المهني أو التطوير المهني المستمر أو التدريب أو الخبرة العملية أو قيام أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة بإرشاد الأعضاء الأقل خبرة.

أ٨٩. قد تفرض الأنظمة أو اللوائح أو المعايير المهنية متطلبات تتناول الكفاءات والقدرات، مثل متطلبات حصول الشركاء المسؤولين عن الارتباطات على ترخيص مهني، بما في ذلك متطلبات بشأن تعليمهم المهني وتطويرهم المهني المستمر.

أ٩٠. *أمثلة للسياسات أو الإجراءات التي تتعلق بتوظيف العاملين وتطويرهم والحفاظ عليهم*

قد تتناول السياسات أو الإجراءات التي يقوم المكتب بتصميمها وتطبيقها فيما يتعلق بتوظيف العاملين وتطويرهم والحفاظ عليهم ما يلي:

- استقطاب الأفراد الذين يتمتعون بالكفاءات المناسبة، أو القادرين على تطويرها.
- تركيز البرامج التدريبية على تطوير كفاءة العاملين والتطوير المهني المستمر.
- آليات التقييم التي يتم تنفيذها على فترات زمنية مناسبة والتي تتضمن مجالات الكفاءة ومقاييس الأداء الأخرى.
- الأجور والترقيات وغيرها من الحوافز التي يتم تقديمها لجميع العاملين، بما في ذلك الشركاء المسؤولين عن الارتباطات والأفراد المسند إليهم المهام والمسؤوليات التي تتعلق بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.

التزام العاملين بالجودة ومساءلتهم والإشادة بعملهم فيما يتعلق بالالتزام بالجودة (راجع: الفقرة ٣٢(ب))

أ٩١. تساعد التقييمات والتعليقات التي تتم في حينها في دعم وتعزيز التطوير المستمر لكفاءة العاملين. ويمكن اتباع طرق أقل رسمية للتقييم والتعليق، كما في حالة المكاتب التي تضم عدداً قليلاً من العاملين.

أ٩٢. يمكن الإشادة بالتصرفات أو السلوكيات الإيجابية التي يبديها العاملون من خلال عدة وسائل، على سبيل المثال، من خلال الأجور أو الترقيات أو غيرها من الحوافز. وفي بعض الظروف، قد يكون من المناسب تقديم حوافز بسيطة أو غير رسمية لا تعتمد على المكافآت النقدية.

أ٩٣. قد تعتمد طريقة مساءلة المكتب للعاملين عن تصرفاتهم أو سلوكياتهم التي تؤثر سلباً على الجودة، مثل الإخفاق في إبداء الالتزام بالجودة أو تطوير والحفاظ على الكفاءات اللازمة لتنفيذ مهامهم أو تطبيق استجابات المكتب حسب تصميمها، على طبيعة التصرف أو السلوك، بما في ذلك حدته ومعدل حدوثه. ومن بين التصرفات التي قد يتخذها المكتب عندما يبدي العاملون تصرفات أو سلوكيات تؤثر سلباً على الجودة ما يلي:

- التدريب أو غيره من صور التطوير المهني.
- النظر في أثر الأمر على تقييم أداء العاملين المتورطين، أو أجورهم أو ترقياتهم أو غير ذلك من الحوافز.

- الإجراءات التأديبية، في حال مناسبتها.

الاستعانة بأفراد من مصادر خارجية (راجع: الفقرة ٣٢(ج))

أ٩٤. قد تشتمل المعايير المهنية على مسؤوليات للشريك المسؤول عن الارتباط بشأن مناسبة الموارد. فعلى سبيل المثال، يتناول معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدَّث)[١٥] مسؤولية الشريك المسؤول عن الارتباط عن التحقق من تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط في الوقت المناسب لتنفيذ الارتباط وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب.

تخصيص أعضاء للفريق الخاص بكل ارتباط (راجع: الفقرة ٣٢(د))

أ٩٥. قد يتم تخصيص الأعضاء لفرق الارتباطات من قبل:

- المكتب، ويشمل ذلك تخصيص العاملين من مركز لتقديم الخدمات داخل المكتب.
- الشبكة التي ينتمي إليها المكتب أو مكتب آخر ضمن الشبكة عندما يستعين المكتب بأفراد من الشبكة التي ينتمي إليها أو من مكتب آخر ضمن الشبكة لتنفيذ الإجراءات على الارتباط (على سبيل المثال، مراجع لأحد المكونات أو مركز لتقديم الخدمات تابع للشبكة أو لمكتب آخر ضمن الشبكة).
- مقدم خدمة عندما يستعين المكتب بأفراد يعملون لدى أحد مقدمي الخدمات لتنفيذ الإجراءات على الارتباط (على سبيل المثال، مراجع لأحد المكونات من مكتب ليس ضمن الشبكة التي ينتمي إليها المكتب).

أ٩٦. يتناول معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدَّث)[١٦] مسؤولية الشريك المسؤول عن الارتباط عن التحقق من أن أعضاء فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين يستعين بهم المراجع وأي مراجعين داخليين يقدمون المساعدة المباشرة وليسوا جزءاً من فريق الارتباط، يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ الارتباط. ويستفيض معيار المراجعة (٦٠٠)[١٧] في كيفية تطبيق معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدَّث) فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية للمجموعة. وقد تشتمل الاستجابات التي يقوم المكتب بتصميمها وتطبيقها فيما يتعلق بكفاءات وقدرات أعضاء الفريق الذين يتم تخصيصهم للارتباط على سياسات أو إجراءات تتناول ما يلي:

- المعلومات التي قد يحصل عليها الشريك المسؤول عن الارتباط والعوامل التي يلزم مراعاتها عند ضمان أن أعضاء الفريق الذين يتم تخصيصهم للارتباط، بما في ذلك الأعضاء الذين تخصصهم الشبكة التي ينتمي إليها المكتب أو يخصصهم مكتب آخر ضمن الشبكة أو مقدم خدمة، يحظون بالكفاءات والقدرات اللازمة لتنفيذ الارتباط.
- كيفية علاج المخاوف التي تتعلق بكفاءات وقدرات أعضاء فريق الارتباط، وخاصة الأعضاء الذين يتم تخصيصهم من قبل الشبكة التي ينتمي إليها المكتب أو مكتب آخر ضمن الشبكة أو مقدم خدمة.

أ٩٧. تنطبق متطلبات الفقرات ٤٨–٥٢ أيضاً عندما تتم الاستعانة في الارتباط بأفراد من الشبكة التي ينتمي إليها المكتب أو مكتب آخر ضمن الشبكة، بما في ذلك مراجعي المكونات (انظر، على سبيل المثال، الفقرة أ١٧٩).

الموارد التقنية (راجع: الفقرة ٣٢(و))

أ٩٨. تشكِّل الموارد التقنية، التي تكون عادةً في صورة تطبيقات لتقنية المعلومات، جزءاً من بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمكتب. وتشتمل بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمكتب أيضاً على البنية التحتية الداعمة لها وعلى آليات تقنية المعلومات والموارد البشرية المشاركة في تلك الآليات:

- تطبيق تقنية المعلومات هو برنامج أو مجموعة من البرامج المصممة لتنفيذ مهمة محددة للمستخدم بشكل مباشر، أو لبرنامج آخر في بعض الحالات.
- تتألف البنية التحتية لتقنية المعلومات من شبكة تقنية المعلومات ونظم التشغيل وقواعد البيانات وما يرتبط بها من أجهزة وبرمجيات.

---

[١٥] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٢٥

[١٦] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٢٦

[١٧] معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"، الفقرة ١٩

- آليات تقنية المعلومات هي الآليات التي يتبعها المكتب لإدارة الوصول إلى بيئة تقنية المعلومات وإدارة التغييرات البرمجية أو التغييرات في بيئة تقنية المعلومات وإدارة عمليات تقنية المعلومات، ويشمل ذلك متابعة بيئة تقنية المعلومات.

أ٩٩. قد تخدم الموارد التقنية أغراض متعددة داخل المكتب، وبعض هذه الأغراض قد لا يكون ذا صلة بنظام إدارة الجودة. وتتمثل الموارد التقنية التي تُعد ذات صلة لأغراض هذا المعيار فيما يلي:

- الموارد التقنية التي يتم استخدامها بشكل مباشر في تصميم أو تطبيق أو تشغيل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب؛
- الموارد التقنية التي تستخدمها بشكل مباشر فرق الارتباطات في تنفيذ الارتباطات؛
- الموارد التقنية اللازمة للتمكن من التشغيل الفعّال لما سبق، على سبيل المثال فيما يتعلق بأحد تطبيقات تقنية المعلومات، البنية التحتية لتقنية المعلومات وآليات تقنية المعلومات الداعمة لذلك التطبيق.

أمثلة للتدرج لتوضيح كيفية اختلاف الموارد التقنية التي تُعد ذات صلة لأغراض هذا المعيار

- في المكاتب الأقل تعقيداً، قد تضم الموارد التقنية تطبيقات تقنية المعلومات التجارية التي تستخدمها فرق الارتباطات والتي يكون قد تم شراؤها من مقدمي الخدمات. وقد تكون آليات تقنية المعلومات التي تدعم تشغيل تطبيق تقنية المعلومات ذات صلة أيضاً، رغم أنها قد تكون بسيطة (على سبيل المثال، الآليات الخاصة بتصريح الوصول إلى تطبيق تقنية المعلومات ومعالجة التحديثات على التطبيق).
- في المكاتب الأكثر تعقيداً، قد تكون الموارد التقنية أكثر تعقيداً وقد تضم:
  - العديد من تطبيقات تقنية المعلومات، بما في ذلك التطبيقات المطورة حسب الطلب أو التطبيقات التي من تطوير الشبكة التي ينتمي إليها المكتب، مثل:
    - تطبيقات تقنية المعلومات التي تستخدمها فرق الارتباطات (على سبيل المثال، البرمجيات وأدوات المراجعة الآلية الخاصة بالارتباطات).
    - تطبيقات تقنية المعلومات التي يقوم المكتب بتطويرها واستخدامها لإدارة الجوانب الخاصة بنظام إدارة الجودة (على سبيل المثال، تطبيقات تقنية المعلومات الخاصة بمتابعة الاستقلال أو تخصيص العاملين للارتباطات).
  - آليات تقنية المعلومات التي تدعم تشغيل هذه التطبيقات، بما في ذلك الأفراد المسؤولين عن إدارة البنية التحتية لتقنية المعلومات وآليات تقنية المعلومات وآليات المكتب لإدارة التغييرات البرامجية على تطبيقات تقنية المعلومات.

أ١٠٠. قد ينظر المكتب في الأمور الآتية عند الحصول على تطبيق تقنية المعلومات وتطويره واستخدامه والحفاظ عليه:

- اكتمال البيانات المدخلة ومناسبتها؛
- الحفاظ على سرية البيانات؛
- تشغيل تطبيق تقنية المعلومات حسب تصميمه وتحقيقه للغرض المرجو منه؛
- تحقيق المخرجات من تطبيق تقنية المعلومات للغرض الذي سيتم استخدامها لأجله؛
- مناسبة أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات اللازمة لدعم استمرار تشغيل تطبيق تقنية المعلومات حسب تصميمه؛
- الحاجة إلى المهارات المتخصصة لاستخدام تطبيق تقنية المعلومات بفاعلية، بما في ذلك تدريب من سيقوم باستخدام التطبيق؛
- الحاجة إلى وضع إجراءات توضح كيفية تشغيل تطبيق تقنية المعلومات.

أ١٠١. قد يحظر المكتب على وجه الخصوص استخدام تطبيقات تقنية المعلومات أو استخدام خصائصها إلى حين التأكد من تشغيلها بشكل مناسب واعتمادها للاستخدام بواسطة المكتب. أو قد يضع المكتب سياسات أو إجراءات تتناول الظروف التي يستخدم فيها فريق الارتباط أحد تطبيقات تقنية المعلومات غير المعتمدة من قبل المكتب. وقد تتطلب هذه السياسات أو الإجراءات من فريق الارتباط التأكد من مناسبة تطبيق تقنية

المعلومات للاستخدام قبل استخدامه في الارتباط، وذلك من خلال النظر في الأمور الموضحة في الفقرة أ١٠٠. ويتناول معيار المراجعة (٢٠٠) (المُحدَّث)[١٨] مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط عن موارد الارتباط.

الموارد الفكرية (راجع: الفقرة ٣٢(ز))

أ١٠٢. تشمل الموارد الفكرية المعلومات التي يستخدمها المكتب للتمكن من تشغيل نظام إدارة الجودة وتعزيز الاتساق في تنفيذ الارتباطات.

أمثلة للموارد الفكرية

السياسات أو الإجراءات المكتوبة أو المنهجيات أو الأدلة الإرشادية الخاصة بالصناعة أو الموضوع أو الأدلة الإرشادية الخاصة بالمحاسبة أو الوثائق القياسية أو حق الوصول إلى مصادر المعلومات (على سبيل المثال، الاشتراكات في المواقع الإلكترونية التي توفر معلومات متعمقة عن المنشآت أو معلومات أخرى تُستخدم عادةً في تنفيذ الارتباطات).

أ١٠٣. قد يتم إتاحة الموارد الفكرية من خلال الموارد التقنية، فعلى سبيل المثال، قد يتم دمج منهجية عمل المكتب في تطبيق لتقنية المعلومات يسهّل التخطيط للارتباط وتنفيذه.

استخدام الموارد التقنية والفكرية (راجع: الفقرة ٣٢(و)–٣٢(ز))

أ١٠٤. قد يضع المكتب سياسات أو إجراءات بشأن استخدام الموارد التقنية والفكرية الخاصة بالمكتب. وهذه السياسات أو الإجراءات قد:

- تتطلب استخدام تطبيقات تقنية معلومات أو موارد فكرية معينة أثناء تنفيذ الارتباطات، أو فيما يتعلق بجوانب أخرى في الارتباط، على سبيل المثال عند أرشفة ملف الارتباط.
- تحدد المؤهلات أو الخبرات التي يحتاج إليها الأفراد لاستخدام الموارد، بما في ذلك ضرورة أن يكون الفرد خبيراً أو أن يكون قد حصل على تدريب، فعلى سبيل المثال، قد يحدد المكتب المؤهلات أو الخبرات اللازمة لاستخدام أحد تطبيقات تقنية المعلومات التي تقوم بتحليل البيانات، نظراً لاحتمال الحاجة إلى توفر مهارات متخصصة لتفسير النتائج.
- تحدد مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط بشأن استخدام الموارد التقنية والفكرية.
- توضح كيفية استخدام الموارد التقنية أو الفكرية، بما في ذلك كيفية تفاعل الأفراد مع تطبيقات تقنية المعلومات أو كيفية استخدام الموارد الفكرية، وتوفر الدعم أو المساندة عند استخدام الموارد التقنية أو الفكرية.

مقدمو الخدمات (راجع: الفقرتين ١٦(ت)، ٣٢(ح))

أ١٠٥. في بعض الظروف، قد يستخدم المكتب موارد يقوم بتوفيرها أحد مقدمي الخدمات، ولاسيّما عندما لا يستطيع المكتب الوصول داخلياً إلى الموارد المناسبة. وبغض النظر عن إمكانية استخدام المكتب للموارد التي يحصل عليها من مقدمي الخدمات، يظل المكتب مسؤولاً عن نظامه الخاص بإدارة الجودة.

أمثلة للموارد التي يتم الحصول عليها من مقدمي الخدمات

- الأفراد الذين يتم تكليفهم لتنفيذ أنشطة المتابعة أو فحوصات جودة الارتباطات الخاصة بالمكتب، أو تقديم الاستشارات بشأن الأمور الفنية.
- تطبيقات تقنية المعلومات التجارية التي يتم استخدامها لتنفيذ ارتباطات المراجعة.
- الأفراد الذين ينفذون الإجراءات على ارتباطات المكتب، على سبيل المثال، مراجعو المكونات من المكاتب الأخرى التي ليست ضمن الشبكة التي ينتمي إليها المكتب أو الأفراد الذين يتم تكليفهم لحضور الجرد الفعلي للمخزون في موقع بعيد.
- الخبير الخارجي الذي يستعين به المكتب لمساعدة فريق الارتباط في الحصول على أدلة المراجعة.

[١٨] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ٢٥-٢٨

أ١٠٦. عند التعرف على مخاطر الجودة وتقييمها، يتعين على المكتب التوصل إلى فهم للحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، التي قد تؤثر سلباً على تحقيق أهداف الجودة، ويشمل ذلك الحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، التي تتعلق بمقدمي الخدمات. وفي سبيل ذلك، قد ينظر المكتب في طبيعة الموارد التي يقوم مقدمو الخدمات بتوفيرها، وكيفية ومدى استخدامها من قبل المكتب، والخصائص العامة لمقدمي الخدمات الذين يستعين بهم المكتب (على سبيل المثال، الأنواع المختلفة لمكاتب الخدمات المهنية الأخرى التي يتم الاستعانة بها)، لأجل التعرف على مخاطر الجودة، وتقييمها، فيما يتعلق باستخدام تلك الموارد.

أ١٠٧. عند تحديد مناسبة أحد الموارد التي تم الحصول عليها من مقدم خدمة لاستخدامها في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب أو في تنفيذ الارتباطات، قد يحصل المكتب على معلومات عن مقدم الخدمة والموارد التي يقوم بتوفيرها من عدة مصادر. ومن بين الأمور التي قد يأخذها المكتب في الحسبان:

- هدف الجودة ذي الصلة ومخاطر الجودة ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، في حالة المنهجية التي يتم الحصول عليها من مقدم خدمة، قد توجد مخاطر للجودة تتعلق بهدف الجودة الوارد في الفقرة ٣٢(ز)، مثل خطر عدم قيام مقدم الخدمة بتحديث المنهجية لإظهار أثر التغيرات في المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.
- طبيعة الموارد ونطاقها، وظروف الخدمة (على سبيل المثال، فيما يتعلق بأحد تطبيقات تقنية المعلومات، عدد التحديثات التي سيتم تقديمها والقيود على استخدام تطبيق تقنية المعلومات وكيفية معالجة مقدم الخدمة لسرية البيانات).
- مدى استخدام المورد عبر المكتب وكيفية استخدام المكتب للمورد وما إذا كان مناسباً لذلك الغرض.
- مدى تخصيص المورد حسب احتياجات المكتب.
- التجارب السابقة لاستعانة المكتب بمقدم الخدمة.
- خبرة مقدم الخدمة في الصناعة وسمعته في السوق.

أ١٠٨. قد تقع على المكتب مسؤولية لاتخاذ المزيد من التصرفات عند استخدام المورد الذي تم الحصول عليه من مقدم خدمة حتى يعمل المورد بفاعلية. فعلى سبيل المثال، قد يجد المكتب حاجة إلى نقل معلومات معينة إلى مقدم الخدمة حتى يعمل المورد بفاعلية، أو قد يلزم أن تتوفر لدى المكتب بنية تحتية وآليات فيما يتعلق بتقنية المعلومات لدعم أحد تطبيقات تقنية المعلومات.

المعلومات والاتصالات (راجع: الفقرة ٣٣)

أ١٠٩. إن الحصول على المعلومات، أو إعدادها أو نقلها، هو بصفة عامة آلية مستمرة يشارك فيها جميع العاملين وتشمل توزيع المعلومات داخل المكتب وخارجه. ويُعد مكون المعلومات والاتصالات متداخلاً مع جميع مكونات نظام إدارة الجودة.

نظام المعلومات الخاص بالمكتب (راجع: الفقرة ٣٣(أ))

أ١١٠. تشمل المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها وذات الصلة المعلومات الدقيقة والكاملة والمناسبة في توقيتها والصالحة لإتاحة عمل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب بشكل سليم ودعم القرارات التي يتم اتخاذها بشأن النظام.

أ١١١. قد يشتمل نظام المعلومات على استخدام عناصر يدوية أو آلية، وهو ما يؤثر على طريقة تحديد المعلومات وحصرها ومعالجتها والحفاظ عليها ونقلها. وقد يتم إنفاذ الإجراءات الخاصة بتحديد المعلومات، وحصرها ومعالجتها والحفاظ عليها ونقلها، من خلال تطبيقات تقنية المعلومات، وفي بعض الحالات قد يتم دمجها ضمن استجابات المكتب الخاصة بالمكونات الأخرى. وقد تحل السجلات الرقمية أيضاً محل السجلات الورقية أو قد تكون مكملة لها.

مثال للتدرج لتوضيح كيفية تصميم نظام المعلومات في المكاتب الأقل تعقيداً

قد لا تجد المكاتب الأقل تعقيداً، التي تضم عدداً قليلاً من العاملين والتي تشارك القيادة في عملها بشكل مباشر، حاجة إلى وضع سياسات وإجراءات صارمة تنص على كيفية تحديد المعلومات وحصرها ومعالجتها والحفاظ عليها.

الاتصال داخل المكتب (راجع: الفقرة ٣٣(ب)، ٣٣(ج))

أ١١٢. قد يقرر ويعزز المكتب مسؤولية العاملين وفرق الارتباطات عن تبادل المعلومات مع المكتب وفيما بينهم عن طريق إنشاء قنوات للاتصال لتيسير الاتصال عبر المكتب.

أمثلة للاتصال بين المكتب والعاملين وفرق الارتباطات

- قيام المكتب بإعلام العاملين وفرق الارتباطات بالمسؤولية عن تطبيق استجابات المكتب.
- قيام المكتب بإعلام العاملين وفرق الارتباطات بالتغييرات في نظام إدارة الجودة، طالما كانت التغييرات ذات صلة بمسؤولياتهم، وتمكين العاملين وفرق الارتباطات من اتخاذ التصرف العاجل والمناسب وفقاً لمسؤولياتهم.
- قيام المكتب بنقل المعلومات التي يتم الحصول عليها أثناء تطبيق آلية المكتب الخاصة بالقبول والاستمرار والتي تُعد ذات صلة بفرق الارتباطات عند التخطيط للارتباط وتنفيذه.
- قيام فرق الارتباطات بنقل المعلومات الآتية إلى المكتب:
  - المعلومات التي تتعلق بالعميل التي يتم الحصول عليها أثناء تنفيذ الارتباط والتي كان من الممكن أن تتسبب في رفض المكتب للعلاقة مع العميل أو رفض ارتباط معين فيما لو توفرت تلك المعلومات للمكتب قبل قيامه بقبول العلاقة مع العميل أو قبول الارتباط المعين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط.
  - المعلومات التي تتعلق بعمل استجابات المكتب (على سبيل المثال، المخاوف التي تتعلق بآليات المكتب لتخصيص العاملين للارتباطات)، التي قد تشير في بعض الحالات إلى وجود قصور في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.
- قيام فرق الارتباطات بنقل المعلومات إلى فاحص جودة الارتباط أو الأفراد الذين يقومون بتقديم الاستشارات.
- قيام الفرق المسؤولة عن ارتباطات المجموعات بنقل أمور معينة إلى مراجعي المكونات، وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب، بما في ذلك الأمور التي تتعلق بإدارة الجودة على مستوى الارتباطات.
- قيام الأفراد المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن الالتزام بمتطلبات الاستقلال بإعلام العاملين المعنيين وفرق الارتباطات المعنية بالتغييرات في متطلبات الاستقلال وفي سياسات أو إجراءات المكتب للوفاء بتلك التغييرات.

الاتصال بأطراف خارجية

نقل المعلومات إلى أو ضمن الشبكة التي ينتمي إليها المكتب وإلى مقدمي الخدمات (راجع: الفقرة ٣٣(د)(١))

أ١١٣. إضافة إلى قيام المكتب بنقل المعلومات إلى أو ضمن الشبكة التي ينتمي إليها أو إلى مقدمي الخدمات، قد يجد المكتب حاجة إلى الحصول على معلومات من الشبكة أو من مكتب ضمن الشبكة أو من مقدم خدمة لدعمه في تصميم نظامه الخاص بإدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله.

مثال للمعلومات التي يحصل عليها المكتب من داخل الشبكة التي ينتمي إليها

قيام المكتب بالحصول على معلومات، من الشبكة أو من المكاتب الأخرى ضمن الشبكة، عن عملاء المكاتب الأخرى ضمن الشبكة، في حال وجود متطلبات للاستقلال تؤثر على المكتب.

الاتصال بأطراف من خارج المكتب (راجع: الفقرة ٣٣(د)(٢))

أ١١٤. أمثلة للحالات التي قد تتطلب فيها الأنظمة أو اللوائح أو المعايير المهنية من المكتب نقل معلومات إلى أطراف خارجية

- أن يصبح المكتب على علم بعدم التزام أحد عملائه بالأنظمة واللوائح، وأن تتطلب المتطلبات المسلكية ذات الصلة من المكتب الإبلاغ عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح إلى سلطة معنية من خارج المنشأة العميلة، أو تتطلب منه النظر فيما إذا كان هذا الإبلاغ يُعد تصرفاً مناسباً في ظل الظروف القائمة.

- أن تتطلب الأنظمة أو اللوائح من المكتب نشر تقرير للشفافية وأن تحدد طبيعة المعلومات التي يلزم تضمينها في ذلك التقرير.
- أن تتطلب الأنظمة أو اللوائح الخاصة بالأوراق المالية من المكتب نقل أمور معينة إلى المكلفين بالحوكمة.

أ١١٥. في بعض الحالات، قد تحظر الأنظمة أو اللوائح على المكتب نقل المعلومات المتعلقة بنظامه الخاص بإدارة الجودة إلى أطراف خارجية.

أمثلة للحالات التي قد يُحظر فيها على المكتب نقل المعلومات خارجياً

- أن تحظر الأنظمة أو اللوائح المتعلقة بالخصوصية أو السرية الإفصاح عن معلومات معينة.
- أن تشتمل الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة على أحكام تتناول واجب السرية.

استجابات محددة (راجع: الفقرة ٣٤)

أ١١٦. قد تتناول الاستجابات المحددة العديد من مخاطر الجودة التي تتعلق بأكثر من هدف واحد من أهداف الجودة عبر مختلف المكونات. فعلى سبيل المثال، قد تتناول السياسات أو الإجراءات الخاصة بالشكاوى والادعاءات مخاطر الجودة التي تتعلق بأهداف الجودة في كل من الموارد (على سبيل المثال، التزام العاملين بالجودة)، والمتطلبات المسلكية ذات الصلة، والحوكمة والقيادة. ولا تكفي الاستجابات المحددة وحدها لتحقيق أهداف نظام إدارة الجودة.

المتطلبات المسلكية ذات الصلة (راجع: الفقرة ٣٤(أ))

أ١١٧. قد تحتوي المتطلبات المسلكية ذات الصلة على نصوص تتعلق بالتعرف على التهديدات وتقويمها وكيفية مواجهتها. فعلى سبيل المثال، يوفر الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة إطار مفاهيم لهذا الغرض، وعند تطبيق هذا الإطار، يتطلب الميثاق من المكتب استخدام اختبار الطرف الثالث العقلاني والمطلع.

أ١١٨. قد تحدد المتطلبات المسلكية ذات الصلة الكيفية التي يتعين بها على المكتب الاستجابة للمخالفات. فعلى سبيل المثال، ينص الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة على متطلبات للمكتب في حالة وقوع مخالفة للميثاق ويشتمل على متطلبات خاصة تتناول مخالفة معايير الاستقلال الدولية، من بينها متطلبات للاتصال بأطراف خارجية.

أ١١٩. تشمل الأمور التي قد يتناولها المكتب فيما يتعلق بمخالفة المتطلبات المسلكية ذات الصلة ما يلي:

- نقل المخالفات التي تقع للمتطلبات المسلكية ذات الصلة إلى العاملين المعنيين؛
- تقويم أهمية المخالفة وأثرها على الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة؛
- التصرفات التي سيتم اتخاذها لعلاج تبعات المخالفات على نحوٍ مرضٍ، بما في ذلك اتخاذ تلك التصرفات بأسرع وقت ممكن عملياً؛
- تحديد ما إذا كان سيتم الإبلاغ عن المخالفة إلى أطراف خارجية، كالإبلاغ عنها على سبيل المثال إلى المكلفين بحوكمة المنشأة الذين تتعلق بهم المخالفة أو إلى سلطة إشراف خارجية؛
- تحديد التصرفات المناسبة التي سيتم اتخاذها فيما يتعلق بالأفراد المسؤولين عن المخالفة.

الشكاوى والادعاءات (راجع: الفقرة ٣٤(ج))

أ١٢٠. قد يساعد وضع السياسات أو الإجراءات الخاصة بالتعامل مع الشكاوى والادعاءات المكتب في منع صدور تقارير غير مناسبة للارتباطات. وقد يساعد ذلك المكتب أيضاً فيما يلي:

- معرفة والتعامل مع الأفراد، بمن فيهم القادة، الذين لا يعملون أو يتصرفون بطريقة تبدي التزاماً بالجودة وتدعم التزام المكتب بالجودة؛ أو
- التعرف على أوجه القصور في نظام إدارة الجودة.

أ١٢١. قد يقوم بتقديم الشكاوى والادعاءات العاملون أو أفرادٌ من خارج المكتب (على سبيل المثال، العملاء أو مراجعو المكونات أو الأفراد الذين يعملون ضمن الشبكة التي ينتمي إليها المكتب).

المعلومات التي تصبح معروفة بعد قبول العلاقة مع أحد العملاء أو قبول ارتباط معين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط (راجع: الفقرة ٣٤(د))

أ١٢٢. إن المعلومات التي تصبح معروفة بعد قبول العلاقة مع أحد العملاء أو قبول ارتباط معين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط قد:

- تكون متوفرة في وقت اتخاذ المكتب لقرار قبول العلاقة مع العميل أو قبول الارتباط المعين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط ولكن المكتب لم يكن على دراية بها؛ أو
- تتعلق بمعلومات جديدة ظهرت بعد القرار بقبول العلاقة مع العميل أو قبول الارتباط المعين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط.

أمثلة للأمور التي يتم تناولها في سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بالظروف التي تصبح فيها معلومات معروفة بعد قبول العلاقة مع أحد العملاء أو قبول ارتباط معين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط وهذه المعلومات ربما كانت ستؤثر على قرار المكتب بالقبول أو الاستمرار

- التشاور داخل المكتب أو مع مستشار قانوني.
- النظر في وجود متطلب مهني أو نظامي أو تنظيمي يوجب على المكتب الاستمرار في الارتباط.
- مناقشة المستوى الإداري المناسب لدى العميل ومناقشة المكلفين بالحوكمة أو الطرف القائم بالتكليف في التصرف الذي قد يتخذه المكتب استناداً إلى الحقائق والظروف ذات الصلة.
- عند تحديد أن الانسحاب يُعد تصرفاً مناسباً:
  - إعلام إدارة العميل والمكلفين بالحوكمة أو الطرف القائم بالتكليف بهذا القرار وأسباب الانسحاب.
  - النظر في وجود متطلب مهني أو نظامي أو تنظيمي يوجب على المكتب إبلاغ السلطات التنظيمية بالانسحاب من الارتباط، أو من كلٍ من الارتباط والعلاقة مع العميل، وأسباب الانسحاب.

أ١٢٣. في بعض الظروف، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح المحلية على المكتب واجباً بقبول أو الاستمرار في العلاقة مع أحد العملاء، وفي حالة القطاع العام، قد يكون المكتب مكلفاً بذلك بموجب أحكام نظامية.

مثال للأمور التي يتم تناولها في سياسات أو إجراءات المكتب فيما يتعلق بالظروف التي يكون المكتب ملزماً فيها بقبول ارتباط أو الاستمرار فيه أو عندما يكون المكتب غير قادر على الانسحاب من الارتباط، مع علم المكتب بمعلومات كانت ستتسبب في رفضه للارتباط أو عدم الاستمرار فيه

- نظر المكتب في أثر المعلومات على تنفيذ الارتباط.
- قيام المكتب بنقل المعلومات إلى الشريك المسؤول عن الارتباط، ومطالبته بزيادة مدى ومعدل توجيهه لأعضاء فريق الارتباط وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم.
- قيام المكتب بإسناد الارتباط إلى العاملين الأكثر خبرة.
- تحديد المكتب لضرورة تنفيذ فحص لجودة الارتباط.

الاتصال بأطراف خارجية (راجع: الفقرة ٣٤(هـ))

أ١٢٤. قد يتم تعزيز قدرة المكتب على الحفاظ على ثقة أصحاب المصلحة في جودة ارتباطاته من خلال اتصاله المناسب والموثوق والشفاف بشأن الأنشطة التي قام بتنفيذها لتحقيق الجودة، وبشأن فاعلية تلك الأنشطة.

أ١٢٥. قد تختلف الأطراف الخارجية التي قد تستخدم المعلومات المتعلقة بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، وقد يتباين مدى اهتمام تلك الأطراف بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، بناءً على طبيعة وظروف المكتب وارتباطاته.

أمثلة للأطراف الخارجية التي قد تستخدم المعلومات المتعلقة بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب

- قد تستخدم الإدارة أو المكلفون بالحوكمة لدى العميل هذه المعلومات لتحديد ما إذا كانوا سيقومون بالتعاقد مع المكتب لتنفيذ الارتباط.
- ربما تكون سلطات الإشراف الخارجية قد أبدت رغبة في الحصول على هذه المعلومات لدعم مسؤولياتها في متابعة جودة الارتباطات عبر الدولة وفي فهم عمل المكاتب.
- ربما تكون المكاتب الأخرى التي تستخدم عمل المكتب في تنفيذ الارتباطات (على سبيل المثال، فيما يتعلق بمراجعة إحدى المجموعات) قد طلبت الحصول على هذه المعلومات.
- ربما يكون المستخدمون الآخرون لتقارير ارتباطات المكتب، مثل المستثمرون الذين يستخدمون تقارير الارتباطات في اتخاذ قراراتهم، قد أبدوا رغبة في الحصول على هذه المعلومات.

أ١٢٦. قد يتم تناول الأمور أدناه في المعلومات المتعلقة بنظام إدارة الجودة التي يتم توفيرها للأطراف الخارجية، بما في ذلك المعلومات التي يتم نقلها إلى المكلفين بالحوكمة بشأن كيفية دعم نظام إدارة الجودة لتنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت:

- طبيعة المكتب وظروفه، مثل الهيكل التنظيمي ونموذج العمل والاستراتيجية والبيئة التشغيلية.
- حوكمة المكتب وقيادته، مثل ثقافته وكيفية إبدائه الالتزام بالجودة والمهام والمسؤوليات والصلاحيات المسندة فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة.
- كيفية وفاء المكتب بمسؤولياته وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال.
- العوامل التي تسهم في تنفيذ الارتباطات بجودة عالية، وقد يتم عرض هذه المعلومات، على سبيل المثال، في صورة مؤشرات لجودة الارتباط مع تعليق لشرح هذه المؤشرات.
- نتائج أنشطة المتابعة الخاصة بالمكتب والتقصيات الخارجية، وكيفية تصحيح المكتب لأوجه القصور التي تم التعرف عليها أو استجاباته الأخرى لها.
- التقويم الذي تم وفقاً للفقرتين ٥٣ و٥٤ لما إذا كان نظام إدارة الجودة يوفر تأكيداً معقولاً للمكتب بشأن تحقيق أهداف النظام والاستنتاج من هذا التقويم، بما في ذلك أساس الأحكام التي تم اتخاذها أثناء إجراء التقويم والتوصل إلى الاستنتاج.
- كيفية استجابة المكتب للتطورات والتغيرات الناشئة في ظروف المكتب أو ارتباطاته، بما في ذلك طريقة تكييف نظام إدارة الجودة للاستجابة لتلك التغيرات.
- العلاقة بين المكتب والشبكة، والهيكل العام للشبكة، ووصف لمتطلبات الشبكة وخدماتها، ومسؤوليات المكتب والشبكة (بما في ذلك اعتبار أن المكتب هو المسؤول النهائي عن نظام إدارة الجودة)، والمعلومات المتعلقة بالنطاق العام لأنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة عبر مكاتبها ونتائج تلك الأنشطة.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ٣٤(هـ)(١))

أ١٢٧. قد تعتمد طريقة الاتصال بالمكلفين بالحوكمة (أي من قبل المكتب أو فريق الارتباط) على سياسات أو إجراءات المكتب وظروف الارتباط.

أ١٢٨. يناقش معيار المراجعة (٢٦٠) مسؤولية المراجع عن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة عند مراجعة القوائم المالية، ويتناول تحديد المراجع للشخص

المعني داخل هيكل حوكمة المنشأة الذي سيتم الاتصال به[١٩] وآلية الاتصال.[٢٠] وفي بعض الظروف، قد يكون من المناسب الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المنشآت الأخرى خلاف المنشآت المدرجة (أو عند تنفيذ ارتباطات أخرى)، على سبيل المثال، المنشآت التي قد تتوفر فيها خصائص الاهتمام العام أو المساءلة العامة، مثل:

- المنشآت التي تحتفظ بقدر كبير من الأصول بصفة ائتمانية لعدد كبير من أصحاب المصلحة بما في ذلك المؤسسات المالية، مثل بعض البنوك وشركات التأمين وصناديق التقاعد.
- المنشآت التي تحظى باهتمام كبير، أو التي تحظى إدارتها أو ملاكها باهتمام كبير، بين العموم.
- المنشآت التي لها عدد كبير أو قطاع واسع من أصحاب المصلحة.

اعتبارات خاصة بالقطاع العام

أ١٢٩. قد يحدد المكتب أنه من المناسب الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في منشآت القطاع العام بشأن كيفية دعم نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب لتنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت، مع الأخذ في الحسبان حجم منشأة القطاع العام ومدى تعقيدها، وعدد أصحاب المصلحة، وطبيعة الخدمات التي تقدمها المنشأة، ومهام المكلفين بالحوكمة ومسؤولياتهم.

تحديد الحالات الأخرى التي من المناسب فيها الاتصال بأطراف خارجية (راجع: الفقرة ٣٤(هـ)(٢))

أ١٣٠. يُعد تحديد المكتب للحالات التي من المناسب فيها الاتصال بأطراف خارجية بشأن نظام إدارة الجودة الخاص به أمراً يخضع للحكم المهني وقد يتأثر ذلك بأمور مثل:

- أنواع الارتباطات التي ينفذها المكتب، وأنواع المنشآت التي يتم تنفيذ تلك الارتباطات لصالحها.
- طبيعة المكتب وظروفه.
- طبيعة البيئة التشغيلية للمكتب، مثل ممارسات العمل المعتادة في الدولة التي يعمل بها المكتب وخصائص الأسواق المالية التي يعمل بها المكتب.
- مدى الاتصالات التي أجراها المكتب بالفعل مع الأطراف الخارجية وفقاً للأنظمة أو اللوائح (أي ما إذا كانت هناك حاجة لإجراء المزيد من الاتصالات، وإذا كانت الحال كذلك، فما هي الأمور التي سيتم الاتصال بشأنها).
- توقعات أصحاب المصلحة في الدولة التي يعمل بها المكتب، بما في ذلك الفهم والاهتمام الذي أبدته الأطراف الخارجية بشأن الارتباطات التي ينفذها المكتب، وآليات المكتب في تنفيذ الارتباطات.
- الاتجاهات السائدة في كل دولة.
- المعلومات المتاحة بالفعل للأطراف الخارجية.
- كيفية استخدام الأطراف الخارجية للمعلومات، وفهمها العام للأمور المتعلقة بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب وارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة.
- فوائد المصلحة العامة المترتبة على الاتصال الخارجي وما إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تفوق تكاليف هذا الاتصال (النقدية أو غيرها).

قد تؤثر الأمور المذكورة أعلاه أيضاً على المعلومات التي يقوم المكتب بتوفيرها أثناء الاتصال، وعلى طبيعة الاتصال وتوقيته ومداه وشكله المناسب.

---

[١٩] معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرات ١١-١٣

[٢٠] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرات ١٨-٢٢

طبيعة الاتصال بالأطراف الخارجية وتوقيته ومداه وشكله المناسب (راجع: الفقرة ٣٤(هـ)(٣))

أ١٣١. قد ينظر المكتب في الخصائص الآتية عند إعداد المعلومات التي يتم نقلها إلى الأطراف الخارجية:

- أن تكون المعلومات متعلقة تحديداً بظروف المكتب. فقد يساعد ربط الأمور الواردة في اتصالات المكتب بشكل مباشر بالظروف الخاصة بالمكتب في الحد من احتمال أن تصبح تلك المعلومات نمطية أكثر من اللازم وأقل فائدة بمرور الوقت.
- أن يتم عرض المعلومات بطريقة واضحة ومفهومة، وألا تكون طريقة العرض مضللة أو ذات تأثير غير ملائم على مستخدمي المعلومات (على سبيل المثال، عرض المعلومات بطريقة متوازنة تراعي الجوانب الإيجابية والسلبية للأمر موضوع الاتصال).
- أن تكون المعلومات دقيقة وكاملة من جميع الجوانب الجوهرية وألا تحتوي على معلومات مضللة.
- أن تراعي المعلومات احتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات. وعند مراعاة تلك الاحتياجات، قد ينظر المكتب في أمور مثل مستوى التفصيل الذي قد يجده المستخدمون مجدياً وما إذا كان باستطاعة المستخدمين الوصول إلى المعلومات ذات الصلة من خلال مصادر أخرى (على سبيل المثال، الموقع الإلكتروني للمكتب).

أ١٣٢. يستخدم المكتب الحكم المهني عند تحديد الشكل المناسب للاتصال بالطرف الخارجي، في ظل الظروف القائمة، بما في ذلك الاتصال بالمكلفين بالحوكمة عند مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، وهو ما قد يتم شفوياً أو كتابياً. وقد يختلف شكل الاتصال تبعاً لذلك.

أمثلة لأشكال الاتصال بالأطراف الخارجية

- المنشورات مثل تقارير الشفافية أو تقارير جودة المراجعة.
- الاتصالات الكتابية التي تستهدف أصحاب مصلحة محددين (على سبيل المثال، المعلومات التي تتعلق بنتائج آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب).
- المحادثات والتفاعلات المباشرة مع الطرف الخارجي (على سبيل المثال، المناقشات بين فريق الارتباط والمكلفين بالحوكمة).
- صفحات الويب.
- الأشكال الأخرى لوسائل الإعلام الرقمية، مثل وسائل التواصل الاجتماعي أو المقابلات أو العروض التقديمية عبر تقنيات البث الشبكي أو الفيديو.

الارتباطات التي تخضع لفحص الجودة

فحص جودة الارتباط الذي تتطلبه الأنظمة أو اللوائح (راجع: الفقرة ٣٤(و)(٢))

أ١٣٣. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح إجراء فحص لجودة الارتباط، على سبيل المثال، لارتباطات مراجعة المنشآت التي:

- تُعد من المنشآت ذات الاهتمام العام حسب تعريفها في الدولة المعنية؛ أو
- تعمل في القطاع العام أو تتلقى تمويلاً حكومياً أو تخضع للمساءلة العامة؛ أو
- تعمل في صناعات معينة (على سبيل المثال، المؤسسات المالية مثل البنوك وشركات التأمين وصناديق التقاعد)؛ أو
- تستوفي متطلب امتلاك حد أدنى معين من الأصول؛ أو
- تخضع لإدارة قضائية أو دخلت في إجراء قضائي (على سبيل المثال، إجراء تصفية).

فحص جودة الارتباط كاستجابة لمواجهة خطر واحد أو أكثر من مخاطر الجودة (راجع: الفقرة ٣٤(و)(٣))

أ١٣٤. يتعلق فهم المكتب للحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، التي قد تؤثر سلباً على تحقيق أهداف الجودة، وفقاً لمتطلبات الفقرة ٢٥(أ)(٢)، بطبيعة وظروف الارتباطات التي ينفذها المكتب. وعند تصميم الاستجابات وتطبيقها لمواجهة خطر

واحد أو أكثر من مخاطر الجودة، قد يحدد المكتب أن إجراء فحص لجودة الارتباط يُعد استجابة مناسبة بناءً على أسباب التقييمات الممنوحة لمخاطر الجودة.

أمثلة للحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، التي ينشأ عنها خطر واحد أو أكثر من مخاطر الجودة التي قد يُعد فحص جودة الارتباط استجابة مناسبة لها

تلك التي تتعلق بأنواع الارتباطات التي ينفذها المكتب والتقارير التي تصدر:

- الارتباطات التي تنطوي على مستوى مرتفع من التعقيد أو الحكم، مثل:
  - ارتباطات مراجعة القوائم المالية للمنشآت التي تعمل في صناعة تنطوي عادةً على تقديرات محاسبية تحيط بها درجة عالية من عدم التأكد (على سبيل المثال، بعض المؤسسات المالية أو منشآت التعدين الكبيرة)، أو القوائم المالية للمنشآت التي تحيط بها حالات عدم تأكد فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرتها على البقاء كمنشأة مستمرة.
  - ارتباطات التأكيد التي تتطلب مهارات ومعرفة متخصصة في قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط المنطبقة (على سبيل المثال، قائمة غازات الاحتباس الحراري التي يوجد فيها عدم تأكد كبير مرتبط بالكميات المقرر عنها).
- الارتباطات التي تمت مواجهة مشكلات بشأنها، مثل ارتباطات المراجعة التي تكررت فيها المكتشفات من التقصيات الداخلية أو الخارجية، أو أوجه القصور المهمة التي لم يتم تصحيحها في الرقابة الداخلية، أو إعادة العرض الجوهري للمعلومات المقارنة في القوائم المالية.
- الارتباطات التي تم التعرف فيها على ظروف غير معتادة أثناء آلية المكتب الخاصة بالقبول والاستمرار (على سبيل المثال، عميل جديد كان يوجد خلاف بينه وبين مراجعه السابق أو محاسبه القانوني السابق الذي كان يقدم له خدمات التأكيد).
- الارتباطات التي تنطوي على إعداد تقارير عن معلومات مالية أو غير مالية من المتوقع تضمينها في الملفات التي يتم تقديمها إلى السلطات التنظيمية، والتي قد تنطوي على درجة كبيرة من الاجتهاد، مثل المعلومات المالية التصورية التي سيتم إدراجها في نشرات الاكتتاب.

تلك التي تتعلق بأنواع المنشآت التي يتم تنفيذ الارتباطات لصالحها:

- المنشآت في الصناعات الناشئة، أو التي لا يتوفر لدى المكتب أية خبرة سابقة بشأنها.
- المنشآت التي تم الإعراب عن مخاوف بشأنها في المراسلات من سلطات تنظيم الأوراق المالية أو سلطات التنظيم الاحترازي.
- المنشآت، بخلاف المنشآت المدرجة، التي قد تتوفر فيها خصائص الاهتمام العام أو المساءلة العامة، ومثال ذلك:
  - المنشآت التي تحتفظ بقدر كبير من الأصول بصفة ائتمانية لعدد كبير من أصحاب المصلحة بما في ذلك المؤسسات المالية، مثل بعض البنوك وشركات التأمين وصناديق التقاعد التي لا تتطلب الأنظمة أو اللوائح إجراء فحص لجودة الارتباطات معها.
  - المنشآت التي تحظى باهتمام كبير، أو التي تحظى إدارتها أو ملاكها باهتمام كبير، بين العموم.
  - المنشآت التي لها عدد كبير أو قطاع واسع من أصحاب المصلحة.

أ١٣٥. قد تشمل الاستجابات التي يطبقها المكتب لمواجهة مخاطر الجودة صوراً أخرى لفحوصات الارتباطات خلاف فحص جودة الارتباط. فعلى سبيل المثال، فيما يخص مراجعة القوائم المالية، قد تشمل استجابات المكتب قيام العاملين الذين يحظون بخبرات فنية متخصصة بإجراء فحص لإجراءات فريق الارتباط فيما يتعلق بالمخاطر المهمة، أو فحص لأحكام معينة مهمة. وفي بعض الحالات، قد يتم تنفيذ هذه الأنواع الأخرى من فحوصات الارتباطات بالإضافة إلى فحص جودة الارتباط.

أ١٣٦. في بعض الحالات، قد يحدد المكتب عدم وجود ارتباطات مراجعة أو غيرها يوفر لها فحص جودة الارتباط أو أية صورة أخرى من صور فحص الارتباطات استجابة مناسبة لمواجهة مخاطر الجودة.

اعتبارات خاصة بالقطاع العام

أ١٣٧. قد ينشأ عن طبيعة منشآت القطاع العام وظروفها (على سبيل المثال، بسبب حجمها ومدى تعقيدها، أو تنوع أصحاب المصلحة، أو طبيعة الخدمات التي تقدمها المنشآت) مخاطر تتعلق بالجودة. وفي هذه الظروف، قد يحدد المكتب أن إجراء فحص لجودة الارتباط يُعد استجابة مناسبة لمواجهة هذه المخاطر التي تتعلق بالجودة. وقد تحدد الأنظمة أو اللوائح لمراجعي المنشآت في القطاع العام متطلبات إضافية لإعداد التقارير (على سبيل المثال، تقديم تقرير منفصل عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح إلى سلطة إصدار الأنظمة أو إلى هيئة حاكمة أخرى أو نقل هذه الحالات في تقرير المراجع عن القوائم المالية). وفي هذه الحالات، قد ينظر المكتب أيضاً في مدى تعقيد هذا التقرير، وأهميته للمستخدمين، عند تحديد ما إذا كان إجراء فحص لجودة الارتباط يُعد استجابة مناسبة.

آلية المتابعة والتصحيح (راجع: الفقرات ٣٥–٤٧)

أ١٣٨. إضافة إلى التمكين من تقويم نظام إدارة الجودة، تعمل آلية المتابعة والتصحيح على تيسير التحسين الاستباقي والمستمر لجودة الارتباطات ونظام إدارة الجودة. فعلى سبيل المثال:

- نظراً للقيود الملازمة لنظام إدارة الجودة، فإن تعرف المكتب على أوجه قصور في هذا النظام ليس أمراً مستغرباً ويُعد ذلك جانباً مهماً في نظام إدارة الجودة، لأن التعرف الفوري على أوجه القصور يمكّن المكتب من تصحيحها في حينها وبفاعلية، ويسهم في خلق ثقافة للتحسين المستمر.
- قد توفر أنشطة المتابعة معلومات تمكّن المكتب من منع القصور من خلال الاستجابة لأحد المكتشفات التي قد تؤدي بمرور الوقت إلى حدوث قصور.

تصميم أنشطة المتابعة وتنفيذها (راجع: الفقرتين ٣٧، ٣٨)

أ١٣٩. قد تضم أنشطة المتابعة الخاصة بالمكتب مزيجاً من أنشطة المتابعة الدائمة وأنشطة المتابعة الدورية. وأنشطة المتابعة الدائمة هي بصفة عامة أنشطة روتينية، يتم دمجها في آليات المكتب ويتم تنفيذها بصورة آنية، استجابةً للظروف المتغيرة. أمّا أنشطة المتابعة الدورية فيتم تطبيقها على فترات زمنية معينة بواسطة المكتب. وفي معظم الحالات، توفر أنشطة المتابعة الدائمة معلومات عن نظام إدارة الجودة في وقت أنسب.

أ١٤٠. قد تشتمل أنشطة المتابعة على التقصي عن الارتباطات قيد التنفيذ. وتهدف التقصيات عن الارتباطات إلى متابعة تصميم الجوانب الخاصة بنظام إدارة الجودة، وتطبيقها وتشغيلها، على النحو المستهدف. وفي بعض الظروف، قد يشتمل نظام إدارة الجودة على استجابات مصممة لفحص الارتباطات أثناء تنفيذها ويبدو ذلك مشابهاً في طبيعته للتقصي عن الارتباطات قيد التنفيذ (على سبيل المثال، الفحوصات المصممة لاكتشاف الإخفاقات أو العيوب في نظام إدارة الجودة حتى يتسنى منع حدوث مخاطر الجودة). ويتم الاسترشاد بالغرض من النشاط في تصميم النشاط وتطبيقه، وتحديد الموضع المناسب له ضمن نظام إدارة الجودة (أي ما إذا كان تقصياً عن الارتباطات قيد التنفيذ يتم تنفيذه ضمن أنشطة المتابعة، أو فحصاً للارتباطات يتم تنفيذه ضمن الاستجابات الخاصة بمواجهة مخاطر الجودة).

أ١٤١. قد تتأثر طبيعة أنشطة المتابعة، وتوقيتها ومداها، أيضاً بأمور أخرى، من بينها:

- حجم المكتب وهيكله وتنظيمه.
- مشاركة الشبكة التي يتبعها المكتب في أنشطة المتابعة.
- الموارد التي يستهدف المكتب استخدامها للتمكن من تنفيذ أنشطة المتابعة، مثل استخدام تطبيقات تقنية المعلومات.

أ١٤٢. عند تنفيذ أنشطة المتابعة، قد يجد المكتب حاجة إلى تغيير طبيعة أنشطة المتابعة، وتغيير توقيتها ومداها، على سبيل المثال عندما تشير المكتشفات إلى ضرورة تنفيذ أنشطة متابعة أكثر شمولاً.

تصميم آلية تقييم المخاطر وآلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب (راجع: الفقرة ٣٧(ج))

أ١٤٣. قد تتأثر طريقة تصميم آلية المكتب لتقييم المخاطر (على سبيل المثال، آلية مركزية أو غير مركزية، أو معدل إجراء الفحص) بطبيعة أنشطة المتابعة وتوقيتها ومداها، بما في ذلك أنشطة المتابعة التي يتم تطبيقها على الآلية نفسها.

أ١٤٤. قد تؤثر طريقة تصميم آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب (أي طبيعة أنشطة المتابعة والتصحيح وتوقيتها ومداها، مع مراعاة طبيعة المكتب وظروفه) على أنشطة المتابعة التي ينفذها المكتب لتحديد ما إذا كانت آلية المتابعة والتصحيح تحقق الغرض المستهدف الموضح في الفقرة ٣٥.

مثال للتدرج لتوضيح أنشطة المتابعة الخاصة بآلية المتابعة والتصحيح

- في المكاتب الأقل تعقيداً، قد تكون أنشطة المتابعة بسيطة، لأن المعلومات عن آلية المتابعة والتصحيح قد تكون متاحة بالفعل في صورة المعرفة المتوفرة لدى القيادة، بناءً على تعاملها المتكرر مع نظام إدارة الجودة، عن طبيعة أنشطة المتابعة التي يتم تنفيذها وتوقيتها ومداها، ونتائج أنشطة المتابعة، وتصرفات المكتب للتعامل مع تلك النتائج.
- في المكاتب الأكثر تعقيداً، قد يتم تصميم أنشطة المتابعة الخاصة بآلية المتابعة والتصحيح بصفة خاصة لضمان أن الآلية توفر معلومات ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها وفي الوقت المناسب بشأن نظام إدارة الجودة، وتستجيب بشكل مناسب لأوجه القصور التي تم التعرف عليها.

التغييرات في نظام إدارة الجودة (راجع: الفقرة ٣٧(د))

أ١٤٥. قد تشمل التغييرات في نظام إدارة الجودة ما يلي:

- التغييرات لعلاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها في نظام إدارة الجودة.
- التغييرات في أهداف الجودة أو مخاطر الجودة أو الاستجابات نتيجة للتغيرات في طبيعة وظروف المكتب وارتباطاته.

عند حدوث تغييرات، قد لا تعد أنشطة المتابعة السابقة التي نفذها المكتب صالحة الآن لتزويد المكتب بالمعلومات اللازمة لدعم تقويم نظام إدارة الجودة، وبالتالي، قد تشتمل أنشطة المتابعة الخاصة بالمكتب على متابعة لمجالات التغيير تلك.

أنشطة المتابعة السابقة (راجع: الفقرة ٣٧(هـ))

أ١٤٦. قد تشير نتائج أنشطة المتابعة السابقة الخاصة بالمكتب إلى مجالات في النظام قد ينشأ فيها قصور، ولاسيّما في المجالات التي سبق التعرف فيها على أوجه قصور.

أ١٤٧. قد لا تعد أنشطة المتابعة السابقة التي نفذها المكتب صالحة الآن لتزويد المكتب بالمعلومات اللازمة لدعم تقويم النظام، بما في ذلك بشأن المجالات التي لم يطرأ عليها تغيير في نظام إدارة الجودة، ولاسيّما عندما يكون قد مضت مدة منذ تنفيذ أنشطة المتابعة.

المعلومات الأخرى ذات الصلة (راجع: الفقرة ٣٧(و))

أ١٤٨. إضافة إلى مصادر المعلومات المشار إليها في الفقرة ٣٧(و)، قد تشمل المعلومات الأخرى ذات الصلة ما يلي:

- المعلومات التي تقوم الشبكة التي ينتمي إليها المكتب بنقلها وفقاً للفقرتين ٥٠(ج) و٥١(ب) بشأن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، بما في ذلك متطلبات الشبكة أو خدماتها التي قام المكتب بإدراجها ضمن نظامه الخاص بإدارة الجودة.
- المعلومات التي يقوم مقدم الخدمة بنقلها عن الموارد التي يستخدمها المكتب في نظامه الخاص بإدارة الجودة.
- المعلومات من السلطات التنظيمية عن المنشآت التي ينفذ المكتب ارتباطات لصالحها، والتي يتم إتاحتها للمكتب، مثل المعلومات التي يتم الحصول عليها من سلطة تنظيمية للأوراق المالية عن منشأة ينفذ المكتب ارتباطات لصالحها (على سبيل المثال، أوجه الشذوذ في القوائم المالية للمنشأة).

أ١٤٩. قد تشير نتائج التقصيات الخارجية أو المعلومات الأخرى ذات الصلة، الداخلية والخارجية على السواء، إلى إخفاق أنشطة المتابعة السابقة التي نفذها المكتب في التعرف على قصور في نظام إدارة الجودة. وقد تؤثر هذه المعلومات على نظر المكتب في طبيعة أنشطة المتابعة وتوقيتها ومداها.

أ١٥٠. لا تُعد التقصيات الخارجية بديلاً عن أنشطة المتابعة الداخلية الخاصة بالمكتب. ولكن يتم الاستعانة بنتائج التقصيات الخارجية في تحديد طبيعة أنشطة المتابعة وتوقيتها ومداها.

التقصي عن الارتباطات (راجع: الفقرة ٣٨)

أ١٥١. *أمثلة للأمور الواردة في الفقرة ٣٧ التي قد يقوم المكتب بمراعاتها عند اختيار الارتباطات المكتملة للتقصي عنها*

- فيما يتعلق بالحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، التي تنشأ عنها مخاطر الجودة:
  - أنواع الارتباطات التي ينفذها المكتب، ومدى خبرة المكتب في تنفيذ نوع الارتباط.
  - أنواع المنشآت التي يتم تنفيذ الارتباطات لصالحها، على سبيل المثال:
    - المنشآت المدرجة.
    - المنشآت التي تعمل في الصناعات الناشئة.
    - المنشآت التي تعمل في صناعات يرتبط بها مستوى مرتفع من التعقيد أو الحكم.
    - المنشآت التي تعمل في صناعة جديدة على المكتب.
  - مدة عمل الشركاء المسؤولين عن الارتباطات وخبراتهم.
- نتائج التقصيات السابقة عن الارتباطات المكتملة، بما في ذلك لكل شريك من الشركاء المسؤولين عن الارتباطات.
- فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى ذات الصلة:
  - الشكاوى أو الادعاءات المتعلقة بالشركاء المسؤولين عن الارتباطات.
  - نتائج التقصيات الخارجية، بما في ذلك لكل شريك من الشركاء المسؤولين عن الارتباطات.
  - نتائج تقويم المكتب لالتزام كل شريك من الشركاء المسؤولين عن الارتباطات بالجودة.

أ١٥٢. قد يقوم المكتب بتنفيذ العديد من أنشطة المتابعة، بخلاف التقصي عن الارتباطات المكتملة، التي تركز على تحديد ما إذا كانت الارتباطات قد التزمت بالسياسات أو الإجراءات. وقد يتم تنفيذ أنشطة المتابعة تلك على ارتباطات معينة أو شركاء معينين مسؤولين عن الارتباطات. وقد يستخدم المكتب طبيعة هذه الأنشطة ومداها، ونتائجها، في تحديد ما يلي:

- الارتباطات المكتملة التي سيتم اختيارها للتقصي عنها؛ أو
- الشركاء المسؤولين عن الارتباطات الذين سيتم اختيارهم للتقصي عنهم؛ أو
- معدل اختيار كل شريك من الشركاء المسؤولين عن الارتباطات للتقصي عنه؛ أو
- جوانب الارتباط التي سيتم النظر فيها عند تنفيذ التقصي عن الارتباطات المكتملة.

أ١٥٣. قد يساعد التقصي على أساس دوري عن الارتباطات المكتملة للشركاء المسؤولين عن الارتباطات المكتب في متابعة وفاء الشركاء بمسؤوليتهم العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في الارتباطات المسندة إليهم.

مثال لكيفية تطبيق المكتب لأساس دوري فيما يخص التقصي عن الارتباطات المكتملة لكل شريك من الشركاء المسؤولين عن الارتباطات

قد يضع المكتب سياسات أو إجراءات تتناول التقصي عن الارتباطات المكتملة:

- تنص على الفترة القياسية لدورة التقصي، مثل التقصي عن ارتباط مكتمل مرة واحدة كل ثلاث سنوات لكل شريك من الشركاء المسؤولين عن الارتباطات الذين يقومون بتنفيذ عمليات مراجعة للقوائم المالية، ولجميع الشركاء المسؤولين عن الارتباطات الأخرى، مرة واحدة كل خمس سنوات؛
- توضح ضوابط اختيار الارتباطات المكتملة، بما في ذلك أن تتضمن الارتباطات التي يتم اختيارها ارتباط مراجعة للشركاء المسؤولين عن الارتباطات الذين يقومون بتنفيذ عمليات مراجعة للقوائم المالية؛

- تتناول اختيار الشركاء المسؤولين عن الارتباطات بطريقة لا يمكن التنبؤ بها؛
- تتناول الحالات التي يكون من الضروري، أو من المناسب، فيها اختيار الشركاء المسؤولين عن الارتباطات بمعدل أعلى، أو أقل، من الفترة القياسية المحددة في السياسة، فعلى سبيل المثال:
  - قد يختار المكتب الشركاء المسؤولين عن الارتباطات بمعدل أعلى من الفترة القياسية المحددة في سياسة المكتب عندما:
    - يكون المكتب قد تعرف على العديد من أوجه القصور التي تم تقويمها بأنها حادة، ويجد المكتب حاجة إلى رفع معدل تنفيذ التقصي الدوري بين جميع الشركاء المسؤولين عن الارتباطات.
    - يقوم الشريك المسؤول عن الارتباط بتنفيذ ارتباطات لمنشآت تعمل في صناعة معينة ترتفع فيها مستويات التعقيد أو الحكم.
    - يكون الارتباط الذي نفذه الشريك المسؤول عن الارتباط قد خضع لأنشطة متابعة أخرى، وكانت نتائج تلك الأنشطة غير مرضية.
    - يكون الشريك المسؤول عن الارتباط قد نفذ ارتباطاً لمنشأة تعمل في صناعة يحظى فيها الشريك المسؤول عن الارتباط بخبرة محدودة.
    - يكون الشريك المسؤول عن الارتباط قد تم تعيينه حديثاً في هذا المنصب، أو انتقل مؤخراً إلى المكتب من مكتب آخر أو من دولة أخرى.
  - قد يرجئ المكتب اختيار الشريك المسؤول عن الارتباط (على سبيل المثال، إرجاء لسنة بعد الفترة القياسية المحددة في سياسة المكتب) عندما:
    - تكون الارتباطات التي نفذها الشريك المسؤول عن الارتباط قد خضعت لأنشطة متابعة أخرى خلال الفترة القياسية المحددة في سياسة المكتب؛
    - توفر نتائج أنشطة المتابعة الأخرى معلومات كافية عن الشريك المسؤول عن الارتباط (أي لا يكون من المرجح أن يوفر التقصي عن الارتباطات المكتملة المزيد من المعلومات للمكتب عن الشريك المسؤول عن الارتباط).

أ١٥٤. تعتمد الأمور التي يتم النظر فيها أثناء التقصي عن الارتباط على كيفية استخدام التقصي لمتابعة نظام إدارة الجودة. ويشتمل التقصي عن الارتباط عادةً على تحديد أن الاستجابات المطبقة على مستوى الارتباطات (على سبيل المثال، سياسات وإجراءات المكتب فيما يتعلق بتنفيذ الارتباطات) قد تم تطبيقها حسب تصميمها وأنها تعمل بفاعلية.

الأفراد الذين يتولون تنفيذ أنشطة المتابعة (راجع: الفقرة ٣٩(ب))

أ١٥٥. تُعد النصوص الواردة في المتطلبات المسلكية ذات الصلة، ذات صلة عند تصميم السياسات أو الإجراءات التي تتناول موضوعية الأفراد الذين يتولون تنفيذ أنشطة المتابعة. وقد ينشأ تهديد الفحص الذاتي عندما يكون فرد يقوم بتنفيذ:

- تقصٍ عن أحد الارتباطات:
  - في حالة مراجعة القوائم المالية، عضواً في فريق الارتباط أو فاحصاً لجودة ذلك الارتباط أو ارتباط آخر لفترة مالية لاحقة؛ أو
  - فيما يخص جميع الارتباطات الأخرى، عضواً في فريق الارتباط أو فاحصاً لجودة ذلك الارتباط.
- نوع آخر من أنشطة المتابعة قد شارك في تصميم أو تنفيذ أو عمل الاستجابة التي يتم متابعتها.

أ١٥٦. في بعض الظروف، على سبيل المثال، في حالة المكاتب الأقل تعقيداً، قد لا يتوفر عاملون يحظون بالكفاءات أو القدرات أو الوقت أو الموضوعية اللازمة لتنفيذ أنشطة المتابعة. وفي هذه الظروف، قد يستخدم المكتب خدمات الشبكة أو قد يستعين بمقدم خدمة لتنفيذ أنشطة المتابعة.

تقويم المكتشفات والتعرف على أوجه القصور (راجع: الفقرات ١٦(أ)، ٤٠، ٤١)

أ١٥٧. يقوم المكتب بتجميع المكتشفات من تنفيذ أنشطة المتابعة والتقصيات الخارجية والمصادر الأخرى ذات الصلة.

أ١٥٨. قد تكشف المعلومات التي يقوم المكتب بتجميعها من أنشطة المتابعة والتقصيات الخارجية والمصادر الأخرى ذات الصلة عن ملاحظات أخرى تتعلق بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، مثل:

- التصرفات أو السلوكيات أو الحالات التي نشأت عنها نواتج إيجابية في سياق الجودة أو في فاعلية نظام إدارة الجودة؛ أو
- الظروف المشابهة التي لم تُرصد فيها أي مكتشفات (على سبيل المثال، الارتباطات التي لم تُرصد فيها أي مكتشفات، والتي لها طبيعة مشابهة للارتباطات التي رُصدت فيها مكتشفات).

وقد تكون الملاحظات الأخرى مفيدة للمكتب لأنها قد تساعده في التحري عن الأسباب الجذرية لأوجه القصور التي تم التعرف عليها أو قد تشير إلى الممارسات التي يستطيع المكتب دعمها أو تطبيقها على نطاق أوسع (على سبيل المثال، عبر جميع الارتباطات) أو قد تسلط الضوء على الفرص المتاحة للمكتب من أجل تعزيز نظام إدارة الجودة.

أ١٥٩. يمارس المكتب الحكم المهني عند تحديد ما إذا كانت المكتشفات، كل منها على حدة أو عند اقترانها بمكتشفات أخرى، ينشأ عنها قصور في نظام إدارة الجودة. وعند اتخاذ الأحكام، قد يجد المكتب حاجة إلى مراعاة الوزن النسبي للمكتشفات في سياق أهداف الجودة أو مخاطر الجودة أو الاستجابات أو الجوانب الأخرى لنظام إدارة الجودة التي تتعلق بها. وقد تتأثر أحكام المكتب بعوامل كمية ونوعية ذات صلة بالمكتشفات. وفي بعض الظروف، قد يرى المكتب أنه من المناسب الحصول على المزيد من المعلومات عن المكتشفات لتحديد ما إذا كان قد حدث قصور من عدمه. ولن تُعد المكتشفات جميعها، بما في ذلك المكتشفات الخاصة بالارتباطات، قصوراً.

أ١٦٠. *أمثلة للعوامل الكمية والنوعية التي قد يقوم المكتب بالنظر فيها عند تحديد ما إذا كانت المكتشفات ينشأ عنها قصور*

مخاطر الجودة والاستجابات

- في حال تعلق المكتشفات بإحدى الاستجابات:
  - كيفية تصميم الاستجابة، على سبيل المثال، طبيعة الاستجابة ومعدل حدوثها (عند الاقتضاء)، والوزن النسبي للاستجابة في مواجهة مخاطر الجودة وتحقيق أهداف الجودة التي تتعلق بها.
  - طبيعة خطر الجودة الذي تتعلق به الاستجابة، وإلى أي مدى تشير المكتشفات إلى عدم مواجهة ذلك الخطر.
  - ما إذا كانت توجد استجابات أخرى تواجه نفس خطر الجودة وما إذا كانت تتوفر مكتشفات فيما يتعلق بتلك الاستجابات.

طبيعة المكتشفات وانتشارها

- طبيعة المكتشفات. على سبيل المثال، قد يكون للمكتشفات التي تتعلق بتصرفات القيادة وسلوكياتها أهمية نوعية، نظراً للتأثير المنتشر الذي قد يترتب على هذا في نظام إدارة الجودة ككل.
- ما إذا كانت المكتشفات، عند اقترانها بمكتشفات أخرى، تشير إلى وجود اتجاه سائد أو مشكلة منهجية. فعلى سبيل المثال، قد تشير المكتشفات المتشابهة التي تظهر في العديد من الارتباطات إلى وجود مشكلة منهجية.

مدى نشاط المتابعة ومدى المكتشفات

- مدى نشاط المتابعة الذي ظهرت منه المكتشفات، بما في ذلك عدد الاختيارات أو حجمها.
- مدى المكتشفات مقارنة بالاختيارات التي شملها نشاط المتابعة، ومقارنة بمعدل الانحراف المتوقع. على سبيل المثال، في حالة التقصي عن الارتباطات، عدد الارتباطات التي تم اختيارها والتي تم التعرف فيها على المكتشفات، بالنسبة إلى إجمالي عدد الارتباطات التي تم اختيارها، ومعدل الانحراف المتوقع الذي حدده المكتب.

أ١٦١. يُعد تقويم المكتشفات والتعرف على أوجه القصور وتقويم مدى حدة وانتشار القصور الذي تم التعرف عليه، بما في ذلك التحري عن الأسباب الجذرية لذلك القصور، جزءاً من آلية تكرارية لا تسير على نسق واحد.

أمثلة لتوضيح الطابع التكراري، متغير النسق، لآلية تقويم المكتشفات والتعرف على أوجه القصور، وتقويم أوجه القصور التي تم التعرف عليها، بما في ذلك التحري عن الأسباب الجذرية لذلك القصور

- عند التحري عن الأسباب الجذرية للقصور الذي تم التعرف عليه، قد يتعرف المكتب على ظروف تشبه ظروفاً أخرى كانت فيها مكتشفات ولم يُنظر إليها على أنها قصور. ونتيجة لذلك، يقوم المكتب بتعديل تقويمه للمكتشفات الأخرى ويصنفها على أنها قصور.
- عند تقويم مدى حدة وانتشار القصور الذي تم التعرف عليه، قد يتعرف المكتب على اتجاه سائد أو مشكلة منهجية ترتبط بمكتشفات أخرى لا تُعد من أوجه القصور. ونتيجة لذلك، يقوم المكتب بتعديل تقويمه للمكتشفات الأخرى ويصنفها أيضاً على أنها قصور.

أ١٦٢. قد تكشف نتائج أنشطة المتابعة ونتائج التقصيات الخارجية والمعلومات الأخرى ذات الصلة (على سبيل المثال، أنشطة المتابعة الخاصة بالشبكة أو الشكاوى والادعاءات) عن معلومات تتعلق بفاعلية آلية المتابعة والتصحيح. فعلى سبيل المثال، قد توفر نتائج التقصيات الخارجية معلومات عن نظام إدارة الجودة لم يتم التعرف عليها من خلال آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب، مما قد يسلط الضوء على وجود قصور في تلك الآلية.

تقويم أوجه القصور التي تم التعرف عليها (راجع: الفقرة ٤١)

أ١٦٣. تشمل العوامل التي قد يقوم المكتب بالنظر فيها عند تقويم مدى حدة وانتشار أوجه القصور التي تم التعرف عليها ما يلي:

- طبيعة القصور الذي تم التعرف عليه، بما في ذلك الجانب الذي يتعلق به القصور في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، وما إذا كان القصور في تصميم نظام إدارة الجودة أو تطبيقه أو تشغيله؛
- في حال تعلق أوجه القصور التي تم التعرف عليها بالاستجابات، ما إذا كانت هناك استجابات تعويضية لمواجهة خطر الجودة الذي تتعلق به الاستجابة؛
- الأسباب الجذرية للقصور الذي تم التعرف عليه؛
- معدل حدوث الأمر الذي ينشأ عنه القصور الذي تم التعرف عليه؛
- حجم القصور الذي تم التعرف عليه وسرعة حدوثه ومدة بقائه وتأثيره على نظام إدارة الجودة.

أ١٦٤. يؤثر مدى حدة وانتشار أوجه القصور التي تم التعرف عليها على التقويم الذي يتم لنظام إدارة الجودة بواسطة الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن النظام.

السبب الجذري لأوجه القصور التي تم التعرف عليها (راجع: الفقرة ٤١(أ))

أ١٦٥. يتمثل الهدف من التحري عن الأسباب الجذرية لأوجه القصور التي تم التعرف عليها في فهم الظروف الأساسية التي تسببت في ظهور أوجه القصور من أجل تمكين المكتب مما يلي:

- تقويم مدى حدة وانتشار أوجه القصور التي تم التعرف عليها؛
- التصحيح المناسب للقصور الذي تم التعرف عليه.

وينطوي تحليل الأسباب الجذرية على ممارسة الحكم المهني، على أساس الأدلة المتاحة، من قبل من يقوم بتنفيذ التقييم.

أ١٦٦. قد تتأثر أيضاً طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي يتم تنفيذها لفهم الأسباب الجذرية لقصور تم التعرف عليه بطبيعة المكتب وظروفه، مثل:

- مدى تعقيد المكتب وخصائصه التشغيلية.
- حجم المكتب.
- الانتشار الجغرافي للمكتب.

- طريقة هيكلة المكتب أو مدى التركيز أو الطابع المركزي لآليات أو أنشطة المكتب.

أمثلة لكيفية تأثير طبيعة أوجه القصور التي تم التعرف عليها وحدتها المحتملة وطبيعة المكتب وظروفه على طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات اللازمة لفهم الأسباب الجذرية لأوجه القصور التي تم التعرف عليها

- طبيعة القصور الذي تم التعرف عليه: قد تكون إجراءات المكتب لفهم الأسباب الجذرية لقصور تم التعرف عليه أكثر صرامة عندما يصدر تقرير غير مناسب فيما يتعلق بارتباط لمراجعة القوائم المالية لمنشأة مدرجة أو عندما يتعلق القصور الذي تم التعرف عليه بتصرفات القيادة وسلوكياتها بشأن الجودة.
- مدى الحدة المحتملة للقصور الذي تم التعرف عليه: قد تكون إجراءات المكتب لفهم الأسباب الجذرية لقصور تم التعرف عليه أكثر صرامة عندما يكون القصور قد تم التعرف عليه في العديد من الارتباطات أو عندما يوجد مؤشر على ارتفاع معدلات عدم الالتزام بالسياسات أو الإجراءات.
- طبيعة المكتب وظروفه:
  - في حالة المكاتب الأقل تعقيداً التي لها مقر واحد، قد تكون إجراءات المكتب لفهم الأسباب الجذرية لقصور تم التعرف عليه إجراءات بسيطة، لأن المعلومات اللازمة لتعميق الفهم قد تكون متاحة بالفعل ومركزة، ولأن الأسباب الجذرية قد تكون أكثر وضوحاً.
  - في حالة المكاتب الأكثر تعقيداً التي لها مقرات عديدة، قد تشتمل إجراءات فهم الأسباب الجذرية لقصور تم التعرف عليه على الاستعانة بأفراد تلقوا تدريباً خاصاً بشأن التحري عن الأسباب الجذرية لأوجه القصور التي تم التعرف عليها، وعلى وضع منهجية تضم إجراءات أكثر رسمية لتحديد الأسباب الجذرية.

أ١٦٧. عند التحري عن الأسباب الجذرية لأوجه القصور التي تم التعرف عليها، قد ينظر المكتب في أسباب عدم ظهور أوجه القصور في ظروف أخرى ذات طبيعة مشابهة للأمر الذي يتعلق به القصور الذي تم التعرف عليه. وقد تكون لهذه المعلومات فائدة أيضاً في تحديد كيفية تصحيح القصور الذي تم التعرف عليه.

مثال لعدم ظهور قصور في ظروف أخرى ذات طبيعة مشابهة، وكيفية مساعدة هذه المعلومة للمكتب في التحري عن الأسباب الجذرية لأوجه القصور التي تم التعرف عليها

قد يحدد المكتب وجود قصور بسبب تشابه المكتشفات عبر العديد من الارتباطات. ولكن تلك المكتشفات لم تظهر في ارتباطات أخرى عديدة ضمن مجتمع العينة نفسه الذي يخضع للاختبار. وبالمقارنة بين الارتباطات، يستنتج المكتب أن السبب الجذري للقصور الذي تم التعرف عليه هو عدم المشاركة المناسبة من قبل الشركاء المسؤولين عن الارتباطات في المراحل الرئيسية للارتباطات.

أ١٦٨. قد يدعم التعرف على الأسباب الجذرية التي يتم تحديدها بشكل مناسب آلية المكتب لتصحيح أوجه القصور التي تم التعرف عليها.

مثال للتعرف على الأسباب الجذرية التي يتم تحديدها بشكل مناسب

قد يتعرف المكتب على إخفاق فرق الارتباطات التي تقوم بمراجعة القوائم المالية في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن التقديرات المحاسبية عندما تنطوي افتراضات الإدارة على درجة عالية من عدم الموضوعية. وبالرغم من رصد المكتب لعدم ممارسة فرق الارتباطات لنزعة الشك المهني المناسبة، فإن السبب الجذري الأساسي لهذه المشكلة قد يتعلق بأمر آخر، مثل وجود بيئة ثقافية لا تشجع أعضاء فرق الارتباطات على توجيه الأسئلة إلى الأفراد ذوي الصلاحيات الكبيرة أو عدم كفاية توجيه الأعمال التي يتم تنفيذها على الارتباطات، والإشراف على تلك الأعمال وفحصها.

أ١٦٩. إضافة إلى التحري عن الأسباب الجذرية لأوجه القصور التي تم التعرف عليها، قد يتحرى المكتب أيضاً عن الأسباب الجذرية للنواتج الإيجابية حيث إن القيام بذلك قد يكشف عن الفرص المتاحة للمكتب من أجل تحسين نظام إدارة الجودة أو زيادة تعزيزه.

الاستجابة لأوجه القصور التي تم التعرف عليها (راجع: الفقرة ٤٢)

أ١٧٠. قد تعتمد طبيعة التصرفات التصحيحية، وتوقيتها ومداها، على عدة عوامل أخرى، من بينها:

- الأسباب الجذرية.
- مدى حدة وانتشار القصور الذي تم التعرف عليه، ومن ثمّ، مدى الاستعجال اللازم لمواجهته.
- فاعلية التصرفات التصحيحية في علاج الأسباب الجذرية، مثل ما إذا كان يلزم على المكتب تطبيق أكثر من تصرف تصحيحي واحد لعلاج الأسباب الجذرية بفاعلية، أو يلزم عليه تطبيق تصرفات تصحيحية كتدابير مؤقتة إلى حين تمكن المكتب من تطبيق تصرفات تصحيحية أكثر فاعلية.

أ١٧١. في بعض الظروف، قد يشتمل التصرف التصحيحي على تحديد أهداف إضافية للجودة، أو قد يتم إضافة أو تعديل مخاطر تتعلق بالجودة أو استجابات لها، بسبب تحديد عدم مناسبتها.

أ١٧٢. عندما يحدد المكتب أن السبب الجذري لأحد أوجه القصور التي تم التعرف عليها يتعلق بمورد قام بتوفيره أحد مقدمي الخدمات، فقد يقوم المكتب أيضاً بما يلي:

- النظر فيما إذا كان سيستمر في استخدام المورد الذي قام بتوفيره مقدم الخدمة.
- نقل الأمر إلى مقدم الخدمة.

ويُعد المكتب مسؤولاً عن علاج تأثير القصور، الذي تم التعرف عليه فيما يتعلق بالمورد الذي قام بتوفيره مقدم الخدمة، على نظام إدارة الجودة واتخاذ التصرف اللازم لمنع تكرار القصور فيما يخص نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب. غير أن المكتب لا يتحمل عادةً مسؤولية تصحيح القصور، الذي تم التعرف عليه، بالنيابة عن مقدم الخدمة أو مسؤولية إجراء المزيد من التحري عن السبب الجذري للقصور، الذي تم التعرف عليه، لدى مقدم الخدمة.

المكتشفات بشأن ارتباط معين (راجع: الفقرة ٤٥)

أ١٧٣. عندما يتم إهمال الإجراءات أو يصدر تقرير غير مناسب، قد تشتمل التصرفات التي يتخذها المكتب على ما يلي:

- التشاور مع الأفراد المعنيين بشأن التصرف المناسب.
- مناقشة الأمر مع إدارة المنشأة أو المكلفين بالحوكمة.
- تنفيذ الإجراءات التي تم إهمالها.

والتصرفات التي يتخذها المكتب في هذا الشأن لا تعفيه من مسؤوليته عن اتخاذ المزيد من التصرفات فيما يتعلق بالمكتشفات في سياق نظام إدارة الجودة، بما في ذلك تقويم المكتشفات للتعرف على أوجه القصور والتحري عن الأسباب الجذرية للقصور الذي تم التعرف عليه، في حال وجوده.

الاتصال الدائم فيما يتعلق بالمتابعة والتصحيح (راجع: الفقرة ٤٦)

أ١٧٤. قد يتم نقل المعلومات التي تتعلق بالمتابعة والتصحيح إلى الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة، على أساس دائم أو بشكل دوري. وقد يستخدم الأفراد هذه المعلومات بطرق متعددة، منها على سبيل المثال:

- كأساس للاتصالات الأخرى التي تتم مع العاملين بشأن أهمية الجودة.
- مساءلة الأفراد عن المهام المسندة إليهم.
- تحديد المخاوف الرئيسية بشأن نظام إدارة الجودة في حينها.

وتوفر هذه المعلومات أيضاً أساساً لتقويم نظام إدارة الجودة، والاستنتاج من هذا التقويم، وفقاً لمتطلبات الفقرتين ٥٣ و٥٤.

متطلبات الشبكة أو خدماتها (راجع: الفقرة ٤٨)

أ١٧٥. في بعض الظروف، قد يكون المكتب منتمياً إلى شبكة. وقد تفرض الشبكات متطلبات بشأن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب أو قد تتيح خدمات أو موارد يختار المكتب تطبيقها أو استخدامها في تصميم نظامه الخاص بإدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله. وقد تهدف هذه المتطلبات أو

الخدمات إلى تعزيز تنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت عبر المكاتب التي تنتمي إلى الشبكة. وسيعتمد مدى قيام الشبكة بتزويد المكتب بأهداف الجودة، ومخاطر الجودة والاستجابات، المشتركة عبر الشبكة على ترتيبات المكتب مع الشبكة.

أمثلة لمتطلبات الشبكات

- متطلبات أن يدرج المكتب ضمن نظامه الخاص بإدارة الجودة أهداف أو مخاطر الجودة المشتركة بين مكاتب الشبكة.
- متطلبات أن يدرج المكتب ضمن نظامه الخاص بإدارة الجودة الاستجابات المشتركة بين مكاتب الشبكة. وقد تشتمل هذه الاستجابات التي تقوم الشبكة بتصميمها على سياسات أو إجراءات تحدد مهام القيادة ومسؤولياتها، بما في ذلك الطريقة المتوقعة لقيام المكتب بإسناد الصلاحيات والمسؤوليات بداخله، أو توزيع الموارد، مثل منهجيات تنفيذ الارتباطات أو تطبيقات تقنية المعلومات التي من تطوير الشبكة.
- متطلبات أن يخضع المكتب لأنشطة المتابعة الخاصة بالشبكة. وقد تتعلق هذه الأنشطة بمتطلبات الشبكة (على سبيل المثال، متابعة تطبيق المكتب لمنهجية الشبكة بشكل مناسب)، أو بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب بوجه عام.

أمثلة لخدمات الشبكات

- الخدمات أو الموارد الاختيارية التي يمكن للمكتب استخدامها في نظامه الخاص بإدارة الجودة أو في تنفيذ الارتباطات، مثل برامج التدريب الاختيارية أو الاستعانة بمراجعين للمكونات أو خبراء من داخل الشبكة أو استخدام مركز لتقديم الخدمات تم إنشاؤه على مستوى الشبكة أو قام بإنشائه مكتب آخر ضمن الشبكة أو مجموعة من المكاتب الأخرى ضمن الشبكة.

أ١٧٦. قد تفرض الشبكة مسؤوليات على المكتب فيما يتعلق بتطبيق متطلبات الشبكة أو خدماتها.

أمثلة لمسؤوليات المكتب فيما يتعلق بتطبيق متطلبات الشبكة أو خدماتها

- مطالبة المكتب بتوفير بنية تحتية أو آليات معينة فيما يتعلق بتقنية المعلومات لدعم أحد تطبيقات تقنية المعلومات التي تقوم الشبكة بتوفيرها والتي يستخدمها المكتب في نظام إدارة الجودة.
- مطالبة المكتب بتقديم تدريب على مستوى المكتب بشأن المنهجية التي تقوم الشبكة بتوفيرها، بما في ذلك عندما يتم تحديث المنهجية.

أ١٧٧. قد يتوصل المكتب إلى فهم متطلبات الشبكة أو خدماتها وفهم مسؤولياته فيما يتعلق بتطبيقها من خلال الاستفسار من الشبكة، أو من خلال الوثائق التي توفرها الشبكة، عن أمور مثل ما يلي:

- حوكمة الشبكة وقيادتها.
- الإجراءات التي تتخذها الشبكة عند تصميم وتطبيق متطلبات الشبكة أو خدماتها، وعند تشغيلها في حال الاقتضاء.
- كيفية تحديد الشبكة، واستجابتها، للتغيرات التي تؤثر على متطلبات الشبكة أو خدماتها أو على المعلومات الأخرى، مثل التغيرات في المعايير المهنية أو المعلومات التي تشير إلى وجود قصور في متطلبات الشبكة أو خدماتها.

كيفية متابعة الشبكة لمدى مناسبة متطلبات الشبكة أو خدماتها، وهو ما قد يتم من خلال أنشطة المتابعة الخاصة بمكاتب الشبكة، وآليات الشبكة لتصحيح أوجه القصور التي تم التعرف عليها.

متطلبات الشبكة أو خدماتها في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب (راجع: الفقرة ٤٩)

أ١٧٨. تُعد خصائص متطلبات الشبكة أو خدماتها إحدى الحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، التي يلزم مراعاتها عند التعرف على مخاطر الجودة وتقييمها.

مثال لمتطلبات الشبكة أو خدماتها التي تنشأ عنها مخاطر الجودة

قد تتطلب الشبكة أن يستخدم المكتب أحد تطبيقات تقنية المعلومات الموحدة عبر الشبكة لقبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط

معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات. وقد ينشأ عن هذا خطر يمس الجودة يتعلق بعدم تناول تطبيق تقنية المعلومات للأمور الواردة في الأنظمة أو اللوائح المحلية التي يلزم على المكتب مراعاتها عند قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.

أ١٧٩. قد يشمل الغرض من متطلبات الشبكة تعزيز تنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت عبر مكاتب الشبكة. وقد تتوقع الشبكة من المكتب تطبيق متطلباتها، ولكن قد يجد المكتب حاجة إلى تكييف متطلبات الشبكة، أو الإضافة إليها، بحيث تكون مناسبة لطبيعة وظروف المكتب وارتباطاته.

أمثلة للحاجة إلى تكييف متطلبات الشبكة أو خدماتها، أو الإضافة إليها

متطلبات الشبكة أو خدماتها	كيفية قيام المكتب بتكييف متطلبات الشبكة أو خدماتها، أو الإضافة إليها
تتطلب الشبكة أن يقوم المكتب بإدراج مخاطر معينة تمس الجودة ضمن نظام إدارة الجودة، بحيث تواجه جميع مكاتب الشبكة تلك المخاطر.	في إطار التعرف على مخاطر الجودة وتقييمها، يقوم المكتب بتضمين مخاطر الجودة التي تتطلبها الشبكة. ويقوم المكتب أيضاً بتصميم وتطبيق استجابات لمواجهة مخاطر الجودة التي تتطلبها الشبكة.
تتطلب الشبكة أن يقوم المكتب بتصميم وتطبيق استجابات معينة.	في إطار تصميم الاستجابات وتطبيقها، يحدد المكتب: • مخاطر الجودة التي تعمل الاستجابات على مواجهتها. • كيفية دمج الاستجابات التي تتطلبها الشبكة في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، في ضوء طبيعة المكتب وظروفه. وقد يشمل هذا إدخال تعديلات على الاستجابات لتعكس طبيعة وظروف المكتب وارتباطاته (على سبيل المثال، إدخال تعديلات على المنهجية لتضمينها أموراً تتعلق بالأنظمة أو اللوائح).
يستعين المكتب بأفراد من المكاتب الأخرى ضمن الشبكة للعمل مراجعين لمكونات المجموعة. وتفرض الشبكة متطلبات لتحقيق درجة عالية من التشارك عبر نظم إدارة الجودة الخاصة بمكاتب الشبكة. وتشتمل متطلبات الشبكة على ضوابط معينة تنطبق على الأفراد الذين يُسند إليهم العمل على المكونات عند مراجعة المجموعات.	يضع المكتب سياسات أو إجراءات تتطلب أن يتأكد فريق الارتباط من مراجع المكون (أي المكتب الآخر ضمن الشبكة) من استيفاء الأفراد الذين يُسند إليهم المكون للضوابط الخاصة المنصوص عليها في متطلبات الشبكة.

أ١٨٠. في بعض الظروف، قد يتعرف المكتب عند قيامه بتكييف متطلبات الشبكة أو خدماتها، أو الإضافة إليها، على تحسينات محتملة على متطلبات الشبكة أو خدماتها وقد يقوم بنقل هذه التحسينات إلى الشبكة.

أنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة على نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب (راجع: الفقرة ٥٠(ج))

أ١٨١. قد تشتمل نتائج أنشطة الشبكة لمتابعة نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب على معلومات مثل:

- وصف لأنشطة المتابعة، بما في ذلك طبيعتها وتوقيتها ومداها؛
- المكتشفات وأوجه القصور التي تم التعرف عليها والملاحظات الأخرى بشأن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب (على سبيل المثال، النواتج الإيجابية أو الفرص المتاحة للمكتب من أجل تحسين نظام إدارة الجودة أو زيادة تعزيزه)؛

- تقويم الشبكة للأسباب الجذرية الخاصة بأوجه القصور التي تم التعرف عليها والتأثير الذي تم تقييمه لأوجه القصور التي تم التعرف عليها والتصرفات التصحيحية الموصى بها.

أنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة عبر مكاتبها (راجع: الفقرة ٥١(ب))

أ١٨٢. قد تكون المعلومات التي يتم الحصول عليها من الشبكة بشأن النتائج الكلية لأنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة عبر نظم إدارة الجودة الخاصة بمكاتبها في صورة تجميع أو تلخيص للمعلومات الموضحة في الفقرة أ١٨١، بما في ذلك الاتجاهات السائدة والمجالات المشتركة لأوجه القصور التي تم التعرف عليها عبر الشبكة، أو النواتج الإيجابية التي يمكن تكرارها عبر الشبكة. وهذه المعلومات قد:

- يستخدمها المكتب:
  - في التعرف على مخاطر الجودة وتقييمها.
  - كجزء من المعلومات الأخرى ذات الصلة التي يقوم المكتب بالنظر فيها عند تحديد ما إذا كانت توجد أوجه قصور في متطلبات الشبكة أو خدماتها التي يستخدمها المكتب في نظامه الخاص بإدارة الجودة.
- يتم نقلها إلى الشركاء المسؤولين عن ارتباطات المجموعات، في سياق النظر في كفاءات وقدرات مراجعي المكونات الذين يتم الاستعانة بهم من مكتب آخر ضمن الشبكة والذين يخضعون للمتطلبات المشتركة الخاصة بالشبكة (على سبيل المثال، أهداف الجودة ومخاطر الجودة والاستجابات المشتركة).

أ١٨٣. في بعض الظروف، قد يحصل المكتب على معلومات من الشبكة عن أوجه القصور التي تم التعرف عليها في نظام إدارة الجودة الخاص بأحد مكاتب الشبكة والذي له تأثير على المكتب. وقد تقوم الشبكة أيضاً بتجميع معلومات من مكاتبها عن نتائج التقصيات الخارجية التي تمت بشأن نظم إدارة الجودة الخاصة بمكاتب الشبكة. وفي بعض الحالات، قد تحظر الأنظمة أو اللوائح في دولة معينة على الشبكة تبادل المعلومات مع المكاتب الأخرى ضمن الشبكة أو قد تقيد نوعية تلك المعلومات التي يتم تبادلها.

أ١٨٤. في الظروف التي لا توفر فيها الشبكة المعلومات المتعلقة بالنتائج الكلية لأنشطة المتابعة التي تنفذها عبر مكاتبها، قد يتخذ المكتب تصرفات أخرى مثل ما يلي:

- مناقشة الأمر مع الشبكة؛
- تحديد أثر ذلك على ارتباطات المكتب، وإعلام فرق الارتباطات بهذا الأثر.

أوجه القصور التي يتعرف عليها المكتب في متطلبات الشبكة أو خدماتها (راجع: الفقرة ٥٢)

أ١٨٥. نظراً لأن متطلبات الشبكة أو خدماتها التي يقوم المكتب باستخدامها تشكّل جزءاً من نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، فإنها تخضع أيضاً لمتطلبات هذا المعيار بشأن المتابعة والتصحيح. وقد تقوم الشبكة أو المكتب، أو كلاهما معاً، بمتابعة متطلبات الشبكة أو خدماتها.

مثال لقيام كل من الشبكة والمكتب بمتابعة متطلبات الشبكة أو خدماتها

قد تتولى الشبكة تنفيذ أنشطة المتابعة على مستوى الشبكة لإحدى المنهجيات المشتركة. ويقوم المكتب أيضاً بمتابعة تطبيق المنهجية من قبل أعضاء فرق الارتباطات من خلال تنفيذ التقصيات عن الارتباطات.

أ١٨٦. عند تصميم التصرفات التصحيحية وتطبيقها لعلاج تأثير القصور الذي تم التعرف عليه في متطلبات الشبكة أو خدماتها، قد يقوم المكتب بما يلي:

- فهم التصرفات التصحيحية المخطط لها من قبل الشبكة، بما في ذلك ما إذا كان المكتب يتحمل أية مسؤوليات عن تطبيق التصرفات التصحيحية؛
- النظر فيما إذا كان يلزم على المكتب اتخاذ تصرفات تصحيحية تكميلية لعلاج القصور الذي تم التعرف عليه والأسباب الجذرية المتعلقة به، على سبيل المثال عندما:

- لا تكون الشبكة قد اتخذت التصرفات التصحيحية المناسبة؛ أو
- تستغرق التصرفات التصحيحية الخاصة بالشبكة بعض الوقت لعلاج القصور الذي تم التعرف عليه بفاعلية.

تقويم نظام إدارة الجودة (راجع: الفقرة ٥٣)

أ١٨٧. قد يحصل الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة على الدعم من أفراد آخرين عند إجراء التقويم. ومع ذلك، يظل الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة مسؤولين ومساءلين عن التقويم.

أ١٨٨. قد يعتمد توقيت إجراء التقويم على ظروف المكتب، وقد يتزامن ذلك مع نهاية السنة المالية للمكتب أو اكتمال دورة المتابعة السنوية.

أ١٨٩. تشمل المعلومات التي توفر الأساس لتقويم نظام إدارة الجودة المعلومات التي يتم نقلها إلى الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة وفقاً للفقرة ٤٦.

أمثلة للتدرج لتوضيح كيفية الحصول على المعلومات التي توفر الأساس لتقويم نظام إدارة الجودة

- في المكاتب الأقل تعقيداً، قد يكون الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة مشاركين بشكل مباشر في آلية المتابعة والتصحيح، ومن ثمّ، سيكونون على دراية بالمعلومات التي تدعم تقويم نظام إدارة الجودة.
- في المكاتب الأكثر تعقيداً، قد يجد الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة حاجة إلى وضع آليات لتجميع المعلومات اللازمة لتقويم نظام إدارة الجودة، وتلخيصها ونقلها.

الاستنتاجات المتعلقة بنظام إدارة الجودة (راجع: الفقرة ٥٤)

أ١٩٠. في سياق هذا المعيار، المقصود من تشغيل النظام ككل هو توفير تأكيد معقول للمكتب بشأن تحقيق أهداف نظام إدارة الجودة. وفي سبيل التوصل إلى استنتاج بشأن نظام إدارة الجودة، قد ينظر الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة فيما يلي، عند استخدام نتائج آلية المتابعة والتصحيح:

- مدى حدة وانتشار أوجه القصور التي تم التعرف عليها، وتأثيرها على تحقيق الأهداف الخاصة بنظام إدارة الجودة؛
- ما إذا كان المكتب قد قام بتصميم وتطبيق تصرفات تصحيحية، وما إذا كانت التصرفات التصحيحية التي تم اتخاذها حتى وقت التقويم تُعد تصرفات فعالة؛
- ما إذا كان تأثير أوجه القصور التي تم التعرف عليها على نظام إدارة الجودة قد تم تصويبه بشكل مناسب، كالنظر مثلاً فيما إذا كان قد تم اتخاذ المزيد من التصرفات وفقاً للفقرة ٤٥.

أ١٩١. قد توجد ظروف تكون فيها أوجه القصور الحادة التي تم التعرف عليها (بما في ذلك أوجه القصور الحادة والمنتشرة التي تم التعرف عليها) قد تم تصحيحها بشكل مناسب وتم تصويب تأثيرها في وقت التقويم. وفي هذه الحالات، قد يستنتج الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة أن نظام إدارة الجودة يوفر تأكيداً معقولاً للمكتب بشأن تحقيق أهداف النظام.

أ١٩٢. قد يكون للقصور الذي تم التعرف عليه تأثير منتشر على تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله، على سبيل المثال عندما:

- يؤثر القصور على مكونات أو جوانب متعددة في نظام إدارة الجودة.
- ينحصر القصور في مكون أو جانب محدد في نظام إدارة الجودة، لكنه مكون أو جانب أساسي في النظام.
- يؤثر القصور على العديد من وحدات عمل المكتب أو مواقعه الجغرافية.
- ينحصر القصور في وحدة عمل واحدة أو موقع جغرافي واحد، لكن الوحدة المتأثرة أو الموقع المتأثر أساسي لعمل المكتب ككل.
- يؤثر القصور على جزء كبير من الارتباطات التي من نوع معين أو طبيعة معينة.

مثال لقصور تم التعرف عليه قد يُعد حاداً لكنه غير منتشر

تعرف المكتب على قصور في أحد فروعه الإقليمية الصغيرة. ويتعلق القصور الذي تم التعرف عليه بعدم الالتزام بالعديد من سياسات أو إجراءات المكتب. وحدد المكتب أن الثقافة السائدة في الفرع الإقليمي، ولاسيّما تصرفات القيادة وسلوكياتها في هذا الفرع الإقليمي التي كانت منصبة على الأولويات المالية، قد أسهمت في ظهور السبب الجذري للقصور الذي تم التعرف عليه. وحدد المكتب أن تأثير القصور الذي تم التعرف عليه:

- حادٌ، لأنه يتعلق بثقافة الفرع الإقليمي والالتزام العام بسياسات أو إجراءات المكتب؛
- غير منتشر، لأنه محدود بالفرع الإقليمي الصغير.

أ١٩٣. قد يستنتج الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة أن نظام إدارة الجودة لا يوفر تأكيداً معقولاً للمكتب بشأن تحقيق أهداف النظام عندما تكون أوجه القصور التي تم التعرف عليها حادة ومنتشرة، ولا تكون التصرفات المتخذة لتصحيح أوجه القصور التي تم التعرف عليها مناسبة، ولا يكون تأثير أوجه القصور التي تم التعرف عليها قد تم تصويبه بشكل مناسب.

مثال لقصور تم التعرف عليه قد يُعد حاداً ومنتشراً

تعرف المكتب على قصور في فرع إقليمي، وهو الفرع الأكبر للمكتب الذي يقدم الدعم المالي والتشغيلي والفني للمنطقة كلها. ويتعلق القصور الذي تم التعرف عليه بعدم الالتزام بالعديد من سياسات أو إجراءات المكتب. وحدد المكتب أن الثقافة السائدة في الفرع الإقليمي، ولاسيّما تصرفات القيادة وسلوكياتها في هذا الفرع الإقليمي التي كانت منصبة على الأولويات المالية، قد أسهمت في ظهور السبب الجذري للقصور الذي تم التعرف عليه. وحدد المكتب أن تأثير القصور الذي تم التعرف عليه:

- حادٌ، لأنه يتعلق بثقافة الفرع الإقليمي والالتزام العام بسياسات أو إجراءات المكتب؛
- منتشرٌ، لأن الفرع الإقليمي هو أكبر فرع ولأنه يقدم الدعم لفروع أخرى عديدة، ولأن عدم الالتزام بسياسات أو إجراءات المكتب ربما كان له تأثير واسع النطاق على الفروع الأخرى.

أ١٩٤. قد يستغرق المكتب بعض الوقت لتصحيح أوجه القصور الحادة والمنتشرة التي تم التعرف عليها. ومع استمرار المكتب في اتخاذ التصرف اللازم لتصحيح أوجه القصور التي تم التعرف عليها، قد يتقلص مدى انتشار أوجه القصور التي تم التعرف عليها وقد يُحدَّد أن أوجه القصور التي تم التعرف عليها لا تزال حادة، ولكنها لم تعد حادة ومنتشرة. وفي هذه الحالات، قد يستنتج الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة أن نظام إدارة الجودة يوفر تأكيداً معقولاً للمكتب بشأن تحقيق أهداف النظام، باستثناء الأمور المتعلقة بأوجه القصور التي تم التعرف عليها التي لها تأثير حاد ولكنه غير منتشر على تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله.

أ١٩٥. لا يتطلب هذا المعيار من المكتب الحصول على تقرير تأكيد مستقل بشأن نظامه الخاص بإدارة الجودة، ولا يمنع المكتب من القيام بذلك.

اتخاذ التصرف العاجل والمناسب والاتصالات الأخرى (راجع: الفقرة ٥٥)

أ١٩٦. عندما يتوصل الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة إلى الاستنتاج الموضح في الفقرة ٥٤(ب) أو ٥٤(ج)، فقد يشتمل التصرف العاجل والمناسب الذي يتخذه المكتب على ما يلي:

- اتخاذ تدابير لدعم تنفيذ الارتباطات، من خلال تخصيص المزيد من الموارد أو تقديم المزيد من التوجيه، وللتأكد من أن التقارير التي يصدرها المكتب مناسبة في ظل الظروف القائمة، إلى حين تصحيح أوجه القصور التي تم التعرف عليها، ونقل تلك التدابير إلى فرق الارتباطات.
- الحصول على مشورة قانونية.

أ١٩٧. في بعض الظروف، قد يكون للمكتب هيئة حاكمة مستقلة تتولى الإشراف غير التنفيذي على المكتب. وفي تلك الظروف، قد تشتمل الاتصالات على نقل معلومات إلى تلك الهيئة الحاكمة المستقلة.

أ١٩٨. أمثلة للظروف التي قد يكون من المناسب فيها للمكتب الاتصال بأطراف خارجية بشأن تقويم نظام إدارة الجودة

- عندما يكون المكتب منتمياً إلى شبكة.
- عندما تستخدم المكاتب الأخرى ضمن الشبكة العمل الذي نفذه المكتب، على سبيل المثال، في حالة مراجعة المجموعات.
- عندما يحدد المكتب أن التقرير الذي أصدره غير مناسب نتيجةً لفشل نظام إدارة الجودة، وتكون هناك حاجة إلى إبلاغ إدارة المنشأة أو المكلفين بالحوكمة فيها.
- عندما تتطلب الأنظمة أو اللوائح اتصال المكتب بإحدى سلطات الإشراف أو الجهات التنظيمية.

تقييمات الأداء (راجع: الفقرة ٥٦)

أ١٩٩. تعزّز تقييمات الأداء الدورية المساءلة. وعند النظر في أداء الفرد، قد يأخذ المكتب في الحسبان:

- نتائج أنشطة المتابعة الخاصة بالمكتب فيما يخص الجوانب من نظام إدارة الجودة التي تتعلق بمسؤولية الفرد. وفي بعض الظروف، قد يحدد المكتب مستهدفات للفرد ويقيس نتائج أنشطة المتابعة بالمقارنة مع تلك المستهدفات.
- التصرفات التي اتخذها الفرد استجابة لأوجه القصور التي تم التعرف عليها التي تتعلق بمسؤولية ذلك الفرد، بما في ذلك حسن توقيت تلك التصرفات وفاعليتها.

أمثلة للتدرج لتوضيح كيفية إجراء المكتب لتقييمات الأداء

- في المكاتب الأقل تعقيداً، قد يقوم المكتب بتكليف مقدم خدمة لتنفيذ التقييم، أو قد توفر نتائج أنشطة المتابعة الخاصة بالمكتب مؤشراً على أداء الفرد.
- في المكاتب الأكثر تعقيداً، قد يتولى تنفيذ تقييمات الأداء عضو مستقل غير تنفيذي في الهيئة الحاكمة للمكتب، أو لجنة خاصة تشرف عليها الهيئة الحاكمة.

أ٢٠٠. قد تتم الإثابة على التقييم الإيجابي للأداء من خلال الأجور والترقيات والحوافز الأخرى التي تركز على التزام الفرد بالجودة، وتعزز المساءلة. ومن جهة أخرى، قد يتخذ المكتب تصرفات تصحيحية لعلاج التقييم السلبي للأداء الذي قد يؤثر على تحقيق المكتب لأهداف الجودة.

اعتبارات خاصة بالقطاع العام

أ٢٠١. في حالة القطاع العام، قد لا يكون من الممكن عملياً تنفيذ تقييم لأداء الأفراد المسند إليهم المسؤولية والمساءلة النهائية عن نظام إدارة الجودة، أو اتخاذ تصرفات لعلاج نتائج تقييم الأداء، نظراً لطبيعة منصب الفرد. ومع ذلك، قد يستمر إجراء تقييمات الأداء للأفراد الآخرين في المكتب المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن الجوانب الخاصة بنظام إدارة الجودة.

التوثيق (راجع: الفقرات ٥٧–٥٩)

أ٢٠٢. يوفر التوثيق أدلة على التزام المكتب بهذا المعيار، إضافة إلى الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة. وقد تكون له فائدة أيضاً في تدريب العاملين وفرق الارتباطات وضمان الحفاظ على المعرفة المؤسسية وتوفير سجل بأسس القرارات التي اتخذها المكتب بشأن نظامه الخاص بإدارة الجودة. وليس من الضروري أو العملي للمكتب توثيق كل أمر تم النظر فيه، أو كل حكم تم اتخاذه، بشأن نظام إدارة الجودة. وقد يثبت المكتب التزامه بهذا المعيار أيضاً من خلال مكون المعلومات والاتصالات، أو الوثائق أو المواد الكتابية الأخرى، أو تطبيقات تقنية المعلومات التي تُعد جزءاً أساسياً من مكونات نظام إدارة الجودة.

أ٢٠٣. قد يأخذ التوثيق شكل أدلة إرشادية وقوائم تحقق ونماذج كتابية ذات صفة رسمية، أو قد يتم بصورة غير رسمية (على سبيل المثال، مراسلات إلكترونية أو منشورات على المواقع الإلكترونية)، أو قد يتم الاحتفاظ به في تطبيقات تقنية المعلومات أو النماذج الرقمية الأخرى (على سبيل المثال، في قواعد البيانات). وتشمل العوامل التي قد تؤثر على أحكام المكتب فيما يتعلق بشكل التوثيق، ومحتواه ومداه، بما في ذلك عدد مرات تحديث التوثيق، ما يلي:

- مدى تعقيد المكتب وعدد فروعه؛
- طبيعة ومدى تعقيد ممارسات المكتب وهيكله التنظيمي؛
- طبيعة الارتباطات التي ينفذها المكتب وطبيعة المنشآت التي يتم تنفيذ الارتباطات لصالحها؛
- طبيعة الأمر الذي يتم توثيقه ومدى تعقيده، مثل ما إذا كان يتعلق بأحد جوانب نظام إدارة الجودة التي حدث فيها تغيير أو أحد المجالات التي ترتفع فيها مخاطر الجودة، ومدى تعقيد الأحكام المتعلقة بهذا الأمر؛
- معدل ومدى التغييرات في نظام إدارة الجودة.

في المكاتب الأقل تعقيداً، قد لا يكون من الضروري إجراء توثيق لدعم الأمور التي تم الاتصال بشأنها لأن طرق الاتصال غير الرسمية قد تكون فعالة. ومع ذلك، فقد يحدد المكتب الأقل تعقيداً أنه من المناسب توثيق هذه الاتصالات لتوفير أدلة على حدوثها.

أ٢٠٤. في بعض الحالات، قد تفرض سلطة إشراف خارجية متطلبات بشأن التوثيق، سواءً بشكل رسمي أو غير رسمي، على سبيل المثال، نتيجة للمكتشفات من التقصيات الخارجية. وقد تشتمل المتطلبات المسلكية ذات الصلة أيضاً على متطلبات خاصة تتناول التوثيق، فعلى سبيل المثال، يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة توثيق أمور معينة، من بينها مواقف معينة تتعلق بتضارب المصالح وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح والاستقلال.

أ٢٠٥. لا يتعين على المكتب توثيق نظره في كل حالة أو حدث أو ظرف أو تصرف، تم اتخاذه أو لم يتم اتخاذه، فيما يتعلق بكل هدف من أهداف الجودة، أو كل خطر من المخاطر التي قد تنشأ عنها مخاطر تتعلق بالجودة. ومع ذلك، فعند توثيق مخاطر الجودة وكيفية مواجهة استجابات المكتب لمخاطر الجودة، فقد يقوم المكتب بتوثيق أسباب التقييم الممنوح لمخاطر الجودة (أي الحدوث المعتبر للخطر وتأثيره المعتبر على تحقيق هدف واحد أو أكثر من أهداف الجودة)، لدعم الاتساق في تطبيق الاستجابات وعملها.

أ٢٠٦. قد يقوم بتنفيذ أعمال التوثيق الشبكة أو المكاتب الأخرى ضمن الشبكة أو الهياكل أو الجهات الأخرى داخل الشبكة.

المعيار الدولي لإدارة الجودة (٢): فحوصات جودة الارتباطات

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي لإدارة الجودة (٢)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان الإضافات أو التعديلات التالية:

- إضافة حواشي فيما يتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، متى وردت إشارة إلى "ميثاق سلوك وآداب المهنة" في المعيار فإنه يعني "ميثاق سلوك وآداب المهنة المعتمد من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين".
- إضافة متطلب في تعريف فاحص جودة الارتباط الوارد في الفقرة ١٣(ب)، بشأن عبارة "فرد آخر في المكتب" بحيث لا تقل الدرجة الوظيفية لذلك الفرد عن مستوى المدير.

المعيار الدولي لإدارة الجودة (٢)

فحوصات جودة الارتباطات

(يسري هذا المعيار على ارتباطات مراجعة وفحص القوائم المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢٢ أو بعد ذلك التاريخ؛ ويسري على ارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢٢ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١-٤
نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب ودور فحوصات جودة الارتباطات	٥-٩
اختصاص هذا المعيار	١٠
تاريخ السريان	١١
الهدف	١٢
التعريفات	١٣
المتطلبات	
تطبيق المتطلبات ذات الصلة والالتزام بها	١٤-١٦
تعيين فاحصي جودة الارتباطات وأهليتهم	١٧-٢٣
تنفيذ فحص جودة الارتباط	٢٤-٢٧
التوثيق	٢٨-٣٠
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
تعيين فاحصي جودة الارتباطات وأهليتهم	أ١–أ٢٤
تنفيذ فحص جودة الارتباط	أ٢٥–أ٤٩
التوثيق	أ٥٠–أ٥٣

ينبغي قراءة معيار إدارة الجودة (٢) "فحوصات جودة الارتباطات" جنباً إلى جنب مع معيار إدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار ما يلي:

(أ) تعيين فاحص جودة الارتباط وأهليته؛

(ب) مسؤوليات فاحص جودة الارتباط فيما يتعلق بتنفيذ فحص جودة الارتباط وتوثيقه.

٢. ينطبق هذا المعيار على جميع الارتباطات التي يتعين إجراء فحص لجودتها وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١).[١] وينبني هذا المعيار على افتراض أساس بأن المكتب يخضع لمعيار إدارة الجودة (١) أو لمتطلبات وطنية مساوية على الأقل لمتطلبات ذلك المعيار. ويُقرأ هذا المعيار جنباً إلى جنب مع المتطلبات المسلكية ذات الصلة.

٣. يُعد فحص جودة الارتباط الذي يتم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار إحدى الاستجابات المحددة التي يقوم المكتب بتصميمها وتطبيقها وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١).[٢] ويتولى فاحص جودة الارتباط تنفيذ فحص الجودة على مستوى الارتباطات بالنيابة عن المكتب.

التدرج

٤. تختلف طبيعة إجراءات فاحص جودة الارتباط التي يتطلبها هذا المعيار، ويختلف توقيتها ومداها، تبعاً لطبيعة وظروف الارتباط أو المنشأة. فعلى سبيل المثال، من المرجح أن تكون إجراءات فاحص جودة الارتباط أقل شمولاً للارتباطات التي تقل فيها الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط.

نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب ودور فحوصات جودة الارتباطات

٥. يحدد معيار إدارة الجودة (١) مسؤوليات المكتب عن نظام إدارة الجودة ويتطلب من المكتب تصميم استجابات وتطبيقها لمواجهة مخاطر الجودة بطريقة تعتمد على أسباب التقييمات الممنوحة لمخاطر الجودة، وبطريقة تستجيب لتلك الأسباب.[٣] وتشتمل الاستجابات المحددة الواردة في معيار إدارة الجودة (١) على وضع سياسات أو إجراءات تتناول فاحصي جودة الارتباطات وفقاً لهذا المعيار.

٦. يتولى المكتب مسؤولية تصميم نظام إدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله. ووفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)، فإن هدف المكتب هو تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، فيما يخص ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة التي ينفذها المكتب، بحيث يوفر هذا النظام للمكتب تأكيداً معقولاً بشأن ما يلي:

(أ) وفاء المكتب والعاملين فيه بمسؤولياتهم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وتنفيذهم للارتباطات وفقاً لهذه المعايير والمتطلبات؛

(ب) مناسبة تقارير الارتباطات الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات في ظل الظروف القائمة.[٤]

٧. وفقاً لما هو موضح في معيار إدارة الجودة (١)،[٥] يُعد تنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحو ثابت مما يخدم المصلحة العامة. وتتحقق جودة الارتباطات من خلال التخطيط للارتباطات وتنفيذها وإعداد التقارير عنها وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة. ويستلزم تحقيق أهداف تلك المعايير، والالتزام بمتطلبات الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، ممارسة الحكم المهني، وأيضاً ممارسة نزعة الشك المهني في حال انطباقها على نوع الارتباط.

---

[١] معيار إدارة الجودة (١) (المعروف سابقاً باسم معيار رقابة الجودة (١)) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، الفقرة ٣٤(و)

[٢] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٣٤(و)

[٣] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٢٦

[٤] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١٤

[٥] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١٥

٨. يُعد فحص جودة الارتباط تقويماً موضوعياً للأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءً على هذه الأحكام. ويجري فاحص جودة الارتباط تقويمه للأحكام المهمة في سياق المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة. ومع ذلك، ليس المقصود من فحص جودة الارتباط أن يكون تقويماً لالتزام الارتباط بكامله بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، أو بسياسات أو إجراءات المكتب.

٩. لا يُعد فاحص جودة الارتباط عضواً في فريق الارتباط. ولا يغير تنفيذ فحص جودة الارتباط من مسؤوليات الشريك عن إدارة الجودة وتحقيقها في الارتباط الذي يكون مسؤولاً عنه، أو عن توجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم. ولا يتعين على فاحص جودة الارتباط الحصول على أدلة لدعم الرأي أو الاستنتاج الخاص بالارتباط، ولكن قد يحصل فريق الارتباط على المزيد من الأدلة استجابةً للأمور التي تم إثارتها أثناء فحص جودة الارتباط.

اختصاص هذا المعيار

١٠. يحتوي هذا المعيار على هدف المكتب من اتباع هذا المعيار، وعلى متطلبات تهدف إلى تمكين المكتب وفاحص جودة الارتباط من تحقيق ذلك الهدف المحدد. ويحتوي كذلك على إرشادات ذات صلة في شكل مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى، وعلى مقدمة توفر سياقاً ذا صلة بالفهم السليم للمعيار، وعلى تعريفات. ويشرح معيار إدارة الجودة (١)[٦] المقصود بمصطلحات الهدف والمتطلبات والمواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى والمقدمة والتعريفات.

تاريخ السريان

١١. يسري هذا المعيار على:

(أ) ارتباطات مراجعة وفحص القوائم المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢٢ أو بعد ذلك التاريخ؛

(ب) ارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢٢ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

١٢. يهدف المكتب، من خلال تعيين فاحص مؤهل لجودة الارتباط، إلى تنفيذ تقويم موضوعي للأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءً على هذه الأحكام.

التعريفات

١٣. لأغراض هذا المعيار، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة أدناه:

(أ) فحص جودة الارتباط – تقويم موضوعي، يقوم بتنفيذه فاحص جودة الارتباط ويتم الانتهاء منه في تاريخ تقرير الارتباط أو قبله، يتناول الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءً على هذه الأحكام.

(ب) فاحص جودة الارتباط – شريك، أو فرد آخر في المكتب، أو فرد خارجي، يعينه المكتب لتنفيذ فحص جودة الارتباط.

(ج) المتطلبات المسلكية ذات الصلة – مبادئ سلوك وآداب المهنة والمتطلبات المسلكية التي تنطبق على المحاسب المهني عند قيامه بتنفيذ فحص جودة الارتباط. وتتألف المتطلبات المسلكية ذات الصلة عادةً من النصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة) فيما يتعلق بارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً. (راجع: الفقرات أ١٢-أ١٥)

[٦] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرات ١٢ وأ٦-أ٩

المتطلبات

تطبيق المتطلبات ذات الصلة والالتزام بها

١٤. يجب أن يتوفر لدى المكتب ولدى فاحص جودة الارتباط فهم لهذا المعيار، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم هدف هذا المعيار وتطبيق متطلباته، ذات الصلة بهم، بالشكل الصحيح.

١٥. يجب على المكتب أو على فاحص جودة الارتباط، حسب الاقتضاء، الالتزام بكل متطلب من متطلبات هذا المعيار، ما لم يكن المتطلب غير ذي صلة في ظل ظروف الارتباط.

١٦. من المتوقع أن يوفر التطبيق السليم للمتطلبات أساساً كافياً لتحقيق هدف هذا المعيار. ولكن إذا حدد المكتب أو فاحص جودة الارتباط أن تطبيق المتطلبات ذات الصلة لا يوفر أساساً كافياً لتحقيق هدف هذا المعيار، فيجب على المكتب أو على فاحص جودة الارتباط، حسب الاقتضاء، اتخاذ المزيد من التصرفات لتحقيق الهدف.

تعيين فاحصي جودة الارتباطات وأهليتهم

١٧. يجب على المكتب أن يضع سياسات أو إجراءات تتطلب إسناد المسؤولية عن تعيين فاحصي جودة الارتباطات إلى أفراد يحظون بالكفاءات والقدرات والصلاحيات المناسبة داخل المكتب للوفاء بتلك المسؤولية. ويجب أن تتطلب تلك السياسات أو الإجراءات من هؤلاء الأفراد القيام بتعيين فاحص جودة الارتباط. (راجع: الفقرات أ١–أ٣)

١٨ يجب على المكتب أن يضع سياسات أو إجراءات تنص على ضوابط الأهلية الخاصة بمن سيتم تعيينه فاحصاً لجودة الارتباط. ويجب أن تشترط تلك السياسات أو الإجراءات ألا يكون فاحص جودة الارتباط عضواً في فريق الارتباط، وأن: (راجع: الفقرة أ٤)

(أ) يحظى بالكفاءات والقدرات، بما في ذلك الوقت الكافي، والصلاحيات المناسبة لتنفيذ فحص جودة الارتباط؛ (راجع: الفقرات أ٥–أ١١)

(ب) يلتزم بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك ما يتعلق بالتهديدات التي تمس موضوعية فاحص جودة الارتباط واستقلاله؛ (راجع: الفقرات أ١٢-أ١٥)

(ج) يلتزم بأحكام الأنظمة واللوائح، إن وجدت، ذات الصلة بأهلية فاحص جودة الارتباط. (راجع: الفقرة أ١٦)

١٩. يجب أن تتناول أيضاً سياسات أو إجراءات المكتب التي يتم وضعها وفقاً للفقرة ١٨(ب) التهديدات التي تمس الموضوعية والتي تنشأ عن تعيين فرد فاحصاً لجودة أحد الارتباطات بعد أن كان هو الشريك المسؤول عن الارتباط. ويجب أن تحدد تلك السياسات أو الإجراءات فترة ابتعاد قوامها سنتان، أو مدة أطول إذا اقتضت ذلك المتطلبات المسلكية ذات الصلة، قبل أن يستطيع الشريك المسؤول عن الارتباط تولي مهام فاحص جودة الارتباط. (راجع: الفقرتين أ١٧، أ١٨)

٢٠. يجب على المكتب أن يضع سياسات أو إجراءات تنص على ضوابط الأهلية الخاصة بالأفراد الذين يقومون بتقديم الدعم لفاحص جودة الارتباط. ويجب أن تشترط تلك السياسات أو الإجراءات ألا يكون هؤلاء الأفراد أعضاءً في فريق الارتباط، وأن:

(أ) يحظوا بالكفاءات والقدرات، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ المهام المسندة إليهم؛ (راجع: الفقرة أ١٩)

(ب) يلتزموا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك ما يتعلق بالتهديدات التي تمس موضوعيتهم واستقلالهم وأن يلتزموا كذلك، عند الاقتضاء، بأحكام الأنظمة واللوائح. (راجع: الفقرتين أ٢٠، أ٢١)

٢١. يجب على المكتب أن يضع سياسات أو إجراءات:

(أ) تتطلب من فاحص جودة الارتباط تحمل المسؤولية العامة عن تنفيذ فحص جودة الارتباط؛

(ب) تتناول مسؤولية فاحص جودة الارتباط عن تحديد طبيعة وتوقيت ومدى توجيهه للأفراد الذين يقومون بتقديم الدعم أثناء الفحص، وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم. (راجع: الفقرة أ٢٢)

إضعاف أهلية فاحص جودة الارتباط لتنفيذ فحص جودة الارتباط

٢٢. يجب على المكتب أن يضع سياسات أو إجراءات تتناول الظروف التي تضعف فيها أهلية فاحص جودة الارتباط لتنفيذ فحص جودة الارتباط والتصرفات المناسبة التي سيقوم المكتب باتخاذها، بما في ذلك آلية تحديد وتعيين فاحص بديل في تلك الظروف. (راجع: الفقرة أ٢٣)

٢٣. عندما يصبح فاحص جودة الارتباط على علم بظروف تضعف أهليته، يجب عليه إشعار الفرد المعني داخل المكتب والقيام بما يلي: (راجع: الفقرة أ٢٤)

(أ) رفض تعيينه لتنفيذ فحص جودة الارتباط إذا لم يكن قد شرع في تنفيذه؛ أو

(ب) التوقف عن تنفيذ فحص جودة الارتباط إذا كان قد شرع في تنفيذه.

تنفيذ فحص جودة الارتباط

٢٤. يجب على المكتب أن يضع سياسات أو إجراءات بشأن تنفيذ فحص جودة الارتباط تتناول ما يلي:

(أ) مسؤوليات فاحص جودة الارتباط عن تنفيذ الإجراءات وفقاً للفقرتين ٢٥ و٢٦ في الأوقات المناسبة أثناء الارتباط لتوفير أساس مناسب لإجراء تقويم موضوعي للأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءً على هذه الأحكام؛

(ب) مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بفحص جودة الارتباط، بما في ذلك منعه من تأريخ تقرير الارتباط إلى حين استلامه إشعاراً من فاحص جودة الارتباط وفقاً للفقرة ٢٧ يفيد بانتهائه من فحص جودة الارتباط؛ (راجع: الفقرتين أ٢٥، أ٢٦)

(ج) الظروف التي ينشأ فيها تهديد يمس موضوعية فاحص جودة الارتباط نتيجة لطبيعة ومدى مناقشات فريق الارتباط مع فاحص جودة الارتباط بشأن الأحكام المهمة، والتصرفات المناسبة التي سيتم اتخاذها في هذه الظروف. (راجع: الفقرة أ٢٧)

٢٥. عند تنفيذ فحص جودة الارتباط، يجب على فاحص جودة الارتباط: (راجع: الفقرات أ٢٨–أ٣٣)

(أ) قراءة وفهم المعلومات التي قام بنقلها: (راجع: الفقرة أ٣٤)

(١) فريق الارتباط بشأن طبيعة وظروف الارتباط والمنشأة؛

(٢) المكتب فيما يتعلق بآلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب، ولاسيّما أوجه القصور التي تم التعرف عليها التي قد تتعلق أو قد تؤثر على المجالات التي انطوت على أحكام مهمة من جانب فريق الارتباط.

(ب) مناقشة الشريك المسؤول عن الارتباط، وعند الاقتضاء، الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط، بشأن الأمور المهمة والأحكام المهمة التي تم اتخاذها عند التخطيط للارتباط وتنفيذه والتقرير عنه. (راجع: الفقرات أ٣٥–أ٣٨)

(ج) بناءً على المعلومات التي تم الحصول عليها في الفقرتين (أ) و(ب)، فحص وثائق مختارة من توثيق أعمال الارتباط فيما يتعلق بالأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط وتقويم: (راجع: الفقرات أ٣٩–أ٤٣)

(١) أساس اتخاذ تلك الأحكام المهمة، بما في ذلك ممارسة فريق الارتباط لنزعة الشك المهني في حال انطباقها على نوع الارتباط؛

(٢) ما إذا كان توثيق أعمال الارتباط يدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛

(٣) ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها مناسبة.

(د) فيما يخص مراجعة القوائم المالية، تقويم الأساس الذي استند إليه الشريك المسؤول عن الارتباط في تحديده للوفاء بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال. (راجع: الفقرة أ٤٤)

(هـ) تقويم ما إذا كانت قد جرت مشاورات مناسبة بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل أو الأمور التي انطوت على اختلاف في الآراء والاستنتاجات الناشئة عن تلك المشاورات. (راجع: الفقرة أ٤٥)

(و) فيما يخص مراجعة القوائم المالية، تقويم الأساس الذي استند إليه الشريك المسؤول عن الارتباط في تحديده لكفاية ومناسبة مشاركته طوال ارتباط المراجعة مما وفر له الأساس لتحديد مناسبة الأحكام المهمة التي تم اتخاذها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، في ضوء طبيعة الارتباط وظروفه. (راجع: الفقرة أ٤٦)

(ز) فحص:

(١) القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها، فيما يخص مراجعة القوائم المالية، بما في ذلك وصف الأمور الرئيسة للمراجعة، في حال وجودها؛ أو (راجع: الفقرة أ٤٧)

(٢) القوائم المالية أو المعلومات المالية وتقرير الارتباط بشأنها، فيما يخص ارتباطات الفحص؛ أو (راجع: الفقرة أ٤٧)

(٣) تقرير الارتباط، وعند الاقتضاء، معلومات الموضوع، فيما يخص ارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة. (راجع: الفقرة أ٤٨)

٢٦. يجب على فاحص جودة الارتباط إشعار الشريك المسؤول عن الارتباط إذا كانت لدى فاحص جودة الارتباط مخاوف بشأن عدم مناسبة الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط، أو الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءً على هذه الأحكام. وفي حال عدم علاج هذه المخاوف على نحوٍ يحوز على رضا فاحص جودة الارتباط، فيجب على فاحص جودة الارتباط إشعار الفرد المعني في المكتب بعدم إمكانية إتمام فحص جودة الارتباط. (راجع: الفقرة أ٤٩)

الانتهاء من فحص جودة الارتباط

٢٧. يجب على فاحص جودة الارتباط تحديد ما إذا كان قد تم الوفاء بمتطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بتنفيذ فحص جودة الارتباط، وما إذا كان قد تم الانتهاء من فحص جودة الارتباط. وإذا كانت الحال كذلك، يجب على فاحص جودة الارتباط إشعار الشريك المسؤول عن الارتباط بالانتهاء من فحص جودة الارتباط.

التوثيق

٢٨. يجب على المكتب أن يضع سياسات أو إجراءات تتطلب من فاحص جودة الارتباط تحمل المسؤولية عن توثيق فحص جودة الارتباط. (راجع: الفقرة أ٥٠)

٢٩. يجب على المكتب أن يضع سياسات أو إجراءات تتطلب توثيق فحص جودة الارتباط وفقاً للفقرة ٣٠، وإدراج ذلك التوثيق ضمن توثيق أعمال الارتباط.

٣٠. يجب على فاحص جودة الارتباط التأكد من توثيق فحص جودة الارتباط بما يكفي لتمكين أي محاسب قانوني خبير، لم تكن له صلة في السابق بالارتباط، من فهم طبيعة الإجراءات التي نفذها فاحص جودة الارتباط، وفهم توقيتها ومداها، وعند الاقتضاء، فهم الأفراد الذين قاموا بتقديم الدعم للفاحص والاستنتاجات التي تم التوصل إليها أثناء تنفيذ الفحص. ويجب على فاحص جودة الارتباط التأكد أيضاً من أن توثيق فحص جودة الارتباط يشتمل على ما يلي: (راجع: الفقرات أ٥١–أ٥٣)

(أ) اسم فاحص جودة الارتباط وأسماء الأفراد الذين قاموا بدعمه في تنفيذ فحص جودة الارتباط؛

(ب) تحديد وثائق أعمال الارتباط التي تم فحصها؛

(ج) الأساس الذي استند إليه فاحص جودة الارتباط في تحديده للأمور الواردة في الفقرة ٢٧؛

(د) الإشعارات المطلوبة وفقاً للفقرتين ٢٦ و٢٧؛

(هـ) تاريخ الانتهاء من فحص جودة الارتباط.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تعيين فاحصي جودة الارتباطات وأهليتهم

إسناد المسؤولية عن تعيين فاحصي جودة الارتباطات (راجع: الفقرة ١٧)

أ١. قد تشمل الكفاءات والقدرات ذات الصلة بقدرة الفرد على الوفاء بمسؤولية تعيين فاحص جودة الارتباط المعرفة المناسبة بما يلي:

- مسؤوليات فاحص جودة الارتباط؛
- الضوابط الواردة في الفقرتين ١٨ و١٩ بشأن أهلية فاحصي جودة الارتباطات؛
- طبيعة وظروف الارتباط أو المنشأة التي تخضع لفحص جودة الارتباط، بما في ذلك تكوين فريق الارتباط.

أ٢. قد تنص سياسات أو إجراءات المكتب على ألا يكون المسؤول عن تعيين فاحصي جودة الارتباطات عضواً في فريق الارتباط الذي سيتم تنفيذ الفحص له. ولكن في ظروف معينة (على سبيل المثال، في حالة المكاتب الأصغر أو المحاسب القانوني الفرد)، قد لا يكون من الممكن عملياً لفرد آخر خلاف الأعضاء في فريق الارتباط تعيين فاحص جودة الارتباط.

أ٣. قد يحدد المكتب أكثر من فرد واحد مسؤول عن تعيين فاحصي جودة الارتباطات. فعلى سبيل المثال، قد تنص سياسات أو إجراءات المكتب على آليات مختلفة لتعيين فاحصي الجودة في ارتباطات مراجعة المنشآت المدرجة وارتباطات مراجعة المنشآت غير المدرجة أو غيرها من الارتباطات، مع اختلاف المسؤولين عن كل آلية.

أهلية فاحص جودة الارتباط (راجع: الفقرة ١٨)

أ٤. في بعض الظروف، على سبيل المثال في حالة المكاتب الأصغر أو المحاسب القانوني الفرد، قد لا يوجد شريك أو أي فرد آخر مؤهل داخل المكتب لتنفيذ فحص جودة الارتباط. وفي هذه الظروف، قد يتعاقد المكتب مع أفراد من خارجه، أو قد يحصل على خدمات من هؤلاء الأفراد، لتنفيذ فحص جودة الارتباط. وقد يكون الفرد الذي من خارج المكتب شريكاً أو موظفاً في مكتب ضمن الشبكة، أو في كيان أو جهة داخل الشبكة التي يتبعها المكتب، أو لدى مقدم خدمة. وعند الاستعانة بمثل هؤلاء الأفراد، تنطبق النصوص الواردة في معيار إدارة الجودة (١) التي تتناول متطلبات الشبكة أو خدماتها أو مقدمي الخدمات.

ضوابط الأهلية الخاصة بفاحص جودة الارتباط

الكفاءات والقدرات، بما في ذلك الوقت الكافي (راجع: الفقرة ١٨(أ))

أ٥. يوضح معيار إدارة الجودة (١) الخصائص المتعلقة بالكفاءة، بما في ذلك تكامل وتطبيق الكفاءات الفنية، والمهارات المهنية، والآداب والقيم والمواقف السلوكية المهنية.[٧] ومن بين الأمور التي قد يقوم المكتب بمراعاتها عند تحديد امتلاك الفرد للكفاءات اللازمة لتنفيذ فحص جودة الارتباط، على سبيل المثال، ما يلي:

- فهم المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة وفهم سياسات أو إجراءات المكتب ذات الصلة بالارتباط؛
- المعرفة بالصناعة التي تعمل فيها المنشأة؛
- فهم الارتباطات ذات الطبيعة والتعقيد المشابه، والخبرة ذات الصلة بتلك الارتباطات؛
- فهم مسؤوليات فاحص جودة الارتباط أثناء تنفيذ فحص جودة الارتباط وتوثيقه، وهو ما قد يتم اكتسابه أو تعزيزه عن طريق الحصول على الدورات التدريبية ذات الصلة من المكتب.

أ٦. قد تكون الحالات أو الأحداث أو الظروف أو التصرفات، التي تم اتخاذها أو لم يتم اتخاذها، التي قام المكتب بمراعاتها عند تحديده أن إجراء فحص لجودة أحد الارتباطات يُعد استجابة مناسبة لمواجهة خطر واحد أو أكثر من مخاطر الجودة،[٨] من بين الاعتبارات المهمة عند تحديد المكتب للكفاءات والقدرات اللازمة لتنفيذ فحص الجودة لذلك الارتباط. ومن أمثلة الاعتبارات الأخرى التي قد يأخذها المكتب في الحسبان عند

---

[٧] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة أ٨٨

[٨] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة أ١٣٤

تحديد ما إذا كان فاحص جودة الارتباط يحظى بالكفاءات والقدرات اللازمة، بما في ذلك الوقت الكافي اللازم، لتقويم الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءً على هذه الأحكام، ما يلي:

- طبيعة المنشأة.
- مدى التخصص أو التعقيد في الصناعة أو البيئة التنظيمية التي تعمل فيها المنشأة.
- مدى تعلق الارتباط بأمور تتطلب خبرة متخصصة (على سبيل المثال، فيما يتعلق بتقنية المعلومات أو مجالات المحاسبة أو المراجعة المتخصصة)، أو خبرة علمية أو هندسية، كتلك التي قد تكون ضرورية لارتباطات تأكيد معينة. انظر أيضاً الفقرة أ١٩.

أ٧. عند تقويم كفاءات وقدرات الفرد الذي قد يتم تعيينه فاحصاً لجودة الارتباط، قد تكون أيضاً المكتشفات الناشئة من أنشطة المتابعة الخاصة بالمكتب (على سبيل المثال، المكتشفات من التقصي عن الارتباطات التي كان فيها الفرد عضواً في فريق الارتباط أو فاحصاً لجودة الارتباط) أو نتائج التقصيات الخارجية من بين الاعتبارات ذات الصلة.

أ٨. يؤثر الافتقار إلى الكفاءات أو القدرات المناسبة على قدرة فاحص جودة الارتباط على ممارسة الحكم المهني المناسب أثناء تنفيذ الفحص. فعلى سبيل المثال، عندما يفتقر فاحص جودة الارتباط إلى الخبرة ذات الصلة بالصناعة، فإنه قد لا يحظى بالقدرة أو الثقة اللازمة لتقويم الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط، ونقدها متى كان ذلك مناسباً، وكذلك نزعة الشك المهني التي مارسها فريق الارتباط، بشأن أحد أمور المحاسبة أو المراجعة المعقدة الخاصة بالصناعة.

الصلاحيات المناسبة (راجع: الفقرة ١٨(أ))

أ٩. تساعد التصرفات التي يتم اتخاذها على مستوى المكتب في إرساء الصلاحيات التي يحظى بها فاحص جودة الارتباط. فعلى سبيل المثال، عن طريق خلق ثقافة تحترم الدور الذي يقوم به فاحص جودة الارتباط، يقل احتمال تعرض فاحص جودة الارتباط للضغط من قبل الشريك المسؤول عن الارتباط أو غيره من العاملين للتأثير بصورة غير ملائمة على النتيجة النهائية التي يتوصل إليها فاحص جودة الارتباط. وفي بعض الحالات، قد تتعزز صلاحيات فاحص جودة الارتباط عن طريق سياسات أو إجراءات المكتب للتعامل مع الاختلاف في الآراء، والتي قد تشتمل على تصرفات قد يتخذها فاحص جودة الارتباط عند حدوث خلاف بينه وبين فريق الارتباط.

أ١٠. قد تتقلص صلاحيات فاحص جودة الارتباط عندما:

- تعزز الثقافة داخل المكتب احترام صلاحيات العاملين في المستويات العليا ضمن الهيكل الهرمي للمكتب فحسب.
- يكون فاحص جودة الارتباط تابعاً في التسلسل الإداري للشريك المسؤول عن الارتباط، على سبيل المثال عندما يشغل الشريك المسؤول عن الارتباط منصباً قيادياً داخل المكتب أو عندما يكون مسؤولاً عن تحديد أجر فاحص جودة الارتباط.

اعتبارات خاصة بالقطاع العام

أ١١. في القطاع العام قد يقوم المراجع (على سبيل المثال، المراجع العمومي، أو فرد آخر مؤهل تأهيلاً مناسباً يتم تعينه نيابةً عن المراجع العمومي) بدور يعادل دور الشريك المسؤول عن الارتباط، مع تحمل هذا المراجع للمسؤولية الكاملة عن عمليات المراجعة في القطاع العام. وفي مثل هذه الظروف، قد يتضمن اختيار فاحص جودة الارتباط مراعاة الحاجة إلى الاستقلال وقدرة فاحص جودة الارتباط على تقديم تقويم موضوعي.

المتطلبات المسلكية ذات الصلة (راجع: الفقرتين ١٣(ج)، ١٨(ب))

أ١٢. قد تختلف المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق عند إجراء فحص لجودة الارتباط، بناءً على طبيعة وظروف الارتباطات أو المنشأة. وقد لا تنطبق نصوص عديدة في المتطلبات المسلكية ذات الصلة إلا على المحاسبين المهنيين الأفراد، مثل فاحص جودة الارتباط، وليس على المكتب في حد ذاته.

أ١٣. قد تشتمل المتطلبات المسلكية ذات الصلة على متطلبات خاصة للاستقلال تنطبق على المحاسبين المهنيين الأفراد، مثل فاحص جودة الارتباط. وقد تشتمل المتطلبات المسلكية ذات الصلة أيضاً على نصوص تتناول التهديدات التي تمس الاستقلال والتي يتسبب فيها طول العلاقة مع عميل المراجعة أو التأكيد. ويُعد تطبيق أي من هذه النصوص التي تتناول طول العلاقة مع العميل أمراً مختلفاً عن فترة الابتعاد التي تتطلبها الفقرة ١٩، ولكن قد يلزم مراعاة هذه النصوص عند تطبيق تلك الفقرة.

التهديدات التي تمس موضوعية فاحص جودة الارتباط

أ١٤. قد تنشأ التهديدات التي تمس موضوعية فاحص جودة الارتباط عن مجموعة واسعة من الحقائق والظروف. فعلى سبيل المثال:

- قد ينشأ تهديد الفحص الذاتي عندما يكون فاحص جودة الارتباط قد شارك في السابق في أحكام مهمة اتخذها فريق الارتباط، ولاسيّما بصفته الشريك المسؤول عن الارتباط أو غيره من أعضاء فريق الارتباط.
- قد ينشأ تهديد الألفة مع العميل أو تهديد المصلحة الشخصية عندما يكون فاحص جودة الارتباط أحد أفراد الأسرة المقربين أو المباشرين للشريك المسؤول عن الارتباط أو غيره من أعضاء فريق الارتباط، أو من خلال العلاقات الشخصية الوثيقة مع أعضاء فريق الارتباط.
- قد ينشأ تهديد الترهيب عند ممارسة ضغوط فعلية أو متصورة على فاحص جودة الارتباط (على سبيل المثال، عندما يكون الشريك المسؤول عن الارتباط فرداً عدائياً أو مسيطراً، أو عندما يكون فاحص جودة الارتباط تابعاً في التسلسل الإداري للشريك المسؤول عن الارتباط).

أ١٥. قد تشتمل المتطلبات المسلكية ذات الصلة على متطلبات وإرشادات للتعرف على التهديدات التي تمس الموضوعية، وتقويمها ومواجهتها. وعلى سبيل المثال، يقدم الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة إرشادات خاصة، من بينها أمثلة لما يلي:

- الظروف التي قد تنشأ فيها تهديدات تمس الموضوعية عند تعيين محاسب مهني فاحصاً لجودة الارتباط؛
- العوامل ذات الصلة عند تقويم مستوى تلك التهديدات؛
- التصرفات، بما فيها التدابير الوقائية، التي قد تقوم بمواجهة تلك التهديدات.

الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة بأهلية فاحص جودة الارتباط (راجع: الفقرة ١٨(ج))

أ١٦. قد تفرض الأنظمة أو اللوائح متطلبات إضافية بشأن أهلية فاحص جودة الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد يكون لزاماً على فاحص جودة الارتباط في بعض الدول استيفاء مؤهلات معينة أو الحصول على ترخيص حتى يتسنى له تنفيذ فحص جودة الارتباط.

فترة الابتعاد التي يقضيها الفرد بعد عمله في السابق شريكاً مسؤولاً عن الارتباط (راجع: الفقرة ١٩)

أ١٧. في الارتباطات المتكررة، لا تختلف في الغالب الأمور التي يتم اتخاذ الأحكام المهمة بشأنها. ولذلك، قد تستمر الأحكام المهمة التي تم اتخاذها في الفترات السابقة في التأثير على أحكام فريق الارتباط في الفترات اللاحقة. وتتأثر تبعاً لذلك قدرة فاحص جودة الارتباط على إجراء تقويم موضوعي للأحكام المهمة عندما يكون قد شارك في السابق في اتخاذ تلك الأحكام بصفته الشريك المسؤول عن الارتباط. ومن المهم في مثل هذه الظروف اتخاذ تدابير وقائية مناسبة للحد من التهديدات التي تمس الموضوعية، وبخاصة تهديد الفحص الذاتي، إلى مستوى يمكن قبوله. وبناءً عليه، يتطلب هذا المعيار من المكتب وضع سياسات أو إجراءات تحدد فترة ابتعاد يُحظر خلالها تعيين الشريك المسؤول عن الارتباط فاحصاً لجودة الارتباط.

أ١٨. قد تتناول سياسات أو إجراءات المكتب أيضاً ما إذا كان تحديد فترة ابتعاد يُعد تصرفاً مناسباً لفرد آخر خلاف الشريك المسؤول عن الارتباط قبل أن يصبح ذلك الفرد مؤهلاً لتعيينه فاحصاً للجودة في ذلك الارتباط. وفي هذا الشأن، قد يأخذ المكتب في الحسبان طبيعة دور ذلك الفرد ومشاركته السابقة في الأحكام المهمة التي تم اتخاذها بشأن الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد يحدد المكتب أن الشريك المسؤول عن تنفيذ إجراءات المراجعة على المعلومات المالية الخاصة بمكون في ارتباط لمراجعة إحدى المجموعات، قد لا يكون مؤهلاً لتعيينه فاحصاً لجودة ارتباط المجموعة بسبب مشاركة ذلك الشريك المسؤول عن المراجعة في اتخاذ الأحكام المهمة التي أثرت على ارتباط مراجعة المجموعة.

الظروف التي يستعين فيها فاحص جودة الارتباط بمساعدين (راجع: الفقرتين ٢٠، ٢١)

أ١٩. في ظروف معينة، قد يكون من المناسب دعم فاحص جودة الارتباط بفرد أو فريق من أفراد يحظون بالخبرات المناسبة. فعلى سبيل المثال، قد تكون المعرفة أو المهارات أو الخبرات شديدة التخصص مفيدة لفهم معاملات معينة قامت المنشأة بإجرائها، لأجل مساعدة فاحص جودة الارتباط في تقويم الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط فيما يتعلق بتلك المعاملات.

أ٢٠. قد تفيد الإرشادات الواردة في الفقرة أ١٤ المكتب عند وضع السياسات أو الإجراءات الخاصة بمواجهة التهديدات التي تمس موضوعية الأفراد الذين يدعمون فاحص جودة الارتباط.

أ٢١. عند دعم فاحص جودة الارتباط بفرد من خارج المكتب، يمكن النص على مسؤوليات المساعد، بما في ذلك ما يتعلق بالالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، في العقد أو غيره من الاتفاقات التي يتم إبرامها بين المكتب والمساعد.

أ٢٢. قد تشتمل سياسات أو إجراءات المكتب على مسؤوليات فاحص جودة الارتباط بشأن ما يلي:

- النظر فيما إذا كان المساعدون يفهمون التعليمات التي تصدر لهم وما إذا كان العمل يتم تنفيذه وفقاً للمنهج المخطط لتنفيذ فحص جودة الارتباط؛
- معالجة الأمور التي يثيرها المساعدون، والنظر في أهميتها وتعديل المنهج المخطط، تبعاً لذلك.

إضعاف أهلية فاحص جودة الارتباط لتنفيذ فحص جودة الارتباط (راجع: الفقرتين ٢٢، ٢٣)

أ٢٣. تشمل العوامل التي قد تكون ذات صلة بنظر المكتب فيما إذا كانت أهلية فاحص جودة الارتباط قد ضعفت لتنفيذ فحص جودة الارتباط ما يلي:

- ما إذا كانت قد حدثت تغيرات في ظروف الارتباط أدت إلى أن فاحص جودة الارتباط لم يعد يحظى بالكفاءات والقدرات المناسبة لتنفيذ الفحص؛ أو
- ما إذا كانت التغيرات في المسؤوليات الأخرى لفاحص جودة الارتباط تشير إلى أنه لم يعد يملك الوقت الكافي لتنفيذ الفحص؛ أو
- الإشعار الذي يتم استلامه من فاحص جودة الارتباط وفقاً للفقرة ٢٣.

أ٢٤. في الظروف التي تضعف فيها أهلية فاحص جودة الارتباط لتنفيذ فحص جودة الارتباط، قد تنص سياسات أو إجراءات المكتب على آلية لاستبداله بأفراد مؤهلين. وقد تتناول سياسات أو إجراءات المكتب أيضاً مسؤولية الفرد الذي يتم تعيينه ليحل محل فاحص جودة الارتباط بشأن تنفيذ ما يكفي من الإجراءات للوفاء بمتطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بتنفيذ فحص جودة الارتباط. وقد تتناول هذه السياسات أو الإجراءات أيضاً الحاجة إلى التشاور في ظل هذه الظروف.

تنفيذ فحص جودة الارتباط (راجع: الفقرات ٢٤–٢٧)

مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بفحص جودة الارتباط (راجع: الفقرة ٢٤(ب))

أ٢٥. يحدد معيار المراجعة (٢٢٠) المعدل[٩] المتطلبات الخاصة بالشريك المسؤول عن الارتباط في ارتباطات المراجعة التي يتعين إجراء فحص لجودتها، بما في ذلك:

- التأكد من تعيين فاحص لجودة الارتباط؛
- التعاون مع فاحص جودة الارتباط وإحاطة الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط بمسؤوليتهم عن القيام بذلك؛
- مناقشة الأمور المهمة والأحكام المهمة التي تنشأ أثناء ارتباط المراجعة، بما في ذلك تلك التي يتم التعرف عليها أثناء فحص جودة الارتباط، مع فاحص جودة الارتباط؛
- عدم تأريخ تقرير المراجع إلى حين الانتهاء من فحص جودة الارتباط.

أ٢٦. يحدد معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)[١٠] أيضاً متطلبات للشريك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بفحص جودة الارتباط.

---

[٩] معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدَّث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٣٦

[١٠] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) "ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية"، الفقرة ٣٦

المناقشات بين فاحص جودة الارتباط وفريق الارتباط (راجع: الفقرة ٢٤(ج))

أ٢٧. قد تساعد الاتصالات المتكررة طوال الارتباط بين فريق الارتباط وفاحص جودة الارتباط في تيسير الفحص الفعّال لجودة الارتباط في الوقت المحدد. ولكن قد ينشأ عن ذلك تهديد لموضوعية فاحص جودة الارتباط بناءً على توقيت ومدى المناقشات التي جرت مع فريق الارتباط بشأن الأحكام المهمة. وقد تنص سياسات أو إجراءات المكتب على التصرفات التي سيقوم باتخاذها فاحص جودة الارتباط أو فريق الارتباط لتجنب المواقف التي يتخذ فيها فاحص جودة الارتباط، أو قد يبدو أنه يتخذ فيها، قرارات بالنيابة عن فريق الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد يطلب المكتب في هذه الظروف التشاور بشأن هذه الأحكام المهمة مع العاملين الآخرين ذوي الصلة وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بالتشاور.

الإجراءات التي يقوم بتنفيذها فاحص جودة الارتباط (راجع: الفقرات ٢٥–٢٧)

أ٢٨. قد تحدد سياسات أو إجراءات المكتب طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي يقوم فاحص جودة الارتباط بتنفيذها وقد تشدد أيضاً على أهمية ممارسة فاحص جودة الارتباط للحكم المهني أثناء تنفيذ الفحص.

أ٢٩. قد يعتمد توقيت الإجراءات التي يقوم فاحص جودة الارتباط بتنفيذها على طبيعة وظروف الارتباط أو المنشأة، بما في ذلك طبيعة الأمور الخاضعة للفحص. ويسمح الفحص الذي يجريه فاحص جودة الارتباط في حينه للوثائق الخاصة بتوثيق أعمال الارتباط طوال مراحل الارتباط جميعها (على سبيل المثال، التخطيط والتنفيذ وإعداد التقرير) بحل الأمور على الفور على نحو يحوز على رضا فاحص جودة الارتباط، في تاريخ تقرير الارتباط أو قبله. فعلى سبيل المثال، قد يقوم فاحص جودة الارتباط بتنفيذ الإجراءات المتعلقة بالاستراتيجية العامة للارتباط وخطة الارتباط عند الانتهاء من مرحلة التخطيط. وقد يؤدي أيضاً تنفيذ فحص جودة الارتباط في حينه إلى تعزيز ممارسة فريق الارتباط للحكم المهني، وأيضاً ممارسة نزعة الشك المهني في حال انطباقها على نوع الارتباط، أثناء التخطيط للارتباط وتنفيذه.

أ٣٠. قد تعتمد طبيعة ومدى الإجراءات التي ينفذها فاحص جودة الارتباط فيما يخص ارتباط محدد على عوامل، من بينها ما يلي:

- أسباب التقييمات الممنوحة لمخاطر الجودة،[١١] ومثال ذلك، تنفيذ الارتباطات لمنشآت تعمل في صناعات ناشئة أو لمنشآت ذات معاملات معقدة.
- أوجه القصور التي تم التعرف عليها، والتصرفات التصحيحية لعلاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها، فيما يتعلق بآلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب، وأي إرشادات ذات صلة صادرة عن المكتب، مما قد يشير إلى المجالات التي يلزم على فاحص جودة الارتباط تنفيذ إجراءات أكثر شمولاً بشأنها.
- مدى تعقيد الارتباط.
- طبيعة المنشأة وحجمها، بما في ذلك ما إذا كانت منشأة مدرجة.
- المكتشفات ذات الصلة بالارتباط، مثل نتائج التقصيات التي نفذتها سلطة إشراف خارجية في فترة سابقة، أو المخاوف الأخرى التي تمت إثارتها بشأن جودة عمل فريق الارتباط.
- المعلومات التي تم الحصول عليها من مرحلة قبول المكتب للعلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.
- فيما يخص ارتباطات التأكيد، تعرف فريق الارتباط على مخاطر التحريف الجوهري التي ينطوي عليها الارتباط، وتقييمه لتلك المخاطر واستجاباته لها.
- ما إذا كان أعضاء فريق الارتباط قد تعاونوا مع فاحص جودة الارتباط. وقد تتناول سياسات أو إجراءات المكتب التصرفات التي يتخذها فاحص جودة الارتباط عندما لا يتعاون معه فريق الارتباط، مثل إحاطة الفرد المعني داخل المكتب حتى يمكن اتخاذ التصرف المناسب لحل المشكلة.

أ٣١. قد توجد حاجة لتغيير طبيعة إجراءات فاحص جودة الارتباط، وتغيير توقيتها ومداها، بناءً على الظروف التي تتم مواجهتها أثناء تنفيذ فحص جودة الارتباط.

---

[١١] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة أ٤٩

اعتبارات خاصة بمراجعة المجموعات

أ٣٢. قد ينطوي تنفيذ فحص جودة الارتباط فيما يخص مراجعة القوائم المالية للمجموعات على اعتبارات إضافية للفرد الذي يتم تعيينه فاحصاً لجودة ارتباط مراجعة المجموعة، وذلك بناءً على حجم المجموعة ومدى تعقيدها. وتقتضي الفقرة ٢١(أ) أن تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب من فاحص جودة الارتباط تحمل المسؤولية العامة عن تنفيذ فحص جودة الارتباط. وفي سبيل ذلك، ففيما يخص مراجعة المجموعات الكبيرة والأكثر تعقيداً، قد يجد فاحص جودة ارتباط المجموعة حاجة إلى مناقشة الأمور المهمة والأحكام المهمة مع الأعضاء الرئيسيين في فريق الارتباط بخلاف فريق ارتباط المجموعة (على سبيل المثال، المسؤولين عن تنفيذ إجراءات المراجعة على المعلومات المالية لأحد المكونات). وفي هذه الظروف، قد يقوم أفراد بتقديم الدعم لفاحص جودة الارتباط وفقاً للفقرة ٢٠. وقد تفيد الإرشادات الواردة في الفقرة أ٢٢ فاحص جودة الارتباط عندما يستعين بمساعدين في فحص الجودة الخاص بمراجعة المجموعات.

أ٣٣. في بعض الحالات، قد يتم تعيين فاحص جودة لارتباط خاص بمراجعة إحدى المنشآت أو وحدات العمل التي تُعد جزءاً من مجموعة، على سبيل المثال، عندما يتعين إجراء مثل هذه المراجعة بموجب الأنظمة أو اللوائح أو لأي أسباب أخرى. وفي هذه الظروف، قد يساعد الاتصال بين فاحص جودة الارتباط الخاص بمراجعة المجموعة وفاحص جودة الارتباط الخاص بمراجعة تلك المنشأة أو وحدة العمل، فاحص جودة ارتباط المجموعة في الوفاء بمسؤولياته وفقاً للفقرة ٢١(أ). وقد تكون هذه هي الحال، على سبيل المثال، عندما يتم تحديد المنشأة أو وحدة العمل باعتبارها مكوناً لأغراض مراجعة المجموعة وتكون هناك أحكام مهمة فيما يتعلق بمراجعة المجموعة قد تم اتخاذها على مستوى المكونات.

المعلومات التي قام بنقلها فريق الارتباط والمكتب (راجع: الفقرة ٢٥(أ))

أ٣٤. قد يساعد التوصل إلى فهم للمعلومات التي يقوم بنقلها فريق الارتباط والمكتب وفقاً للفقرة ٢٥(أ) فاحص جودة الارتباط في فهم الأحكام المهمة التي يمكن توقعها للارتباط. وقد يوفر مثل هذا الفهم أيضاً لفاحص جودة الارتباط أساساً للمناقشات التي تتم مع فريق الارتباط بشأن الأمور المهمة والأحكام المهمة التي تم اتخاذها أثناء التخطيط للارتباط وتنفيذه والتقرير عنه. فعلى سبيل المثال، قد يتعلق أحد أوجه القصور التي قام المكتب بالتعرف عليه بالأحكام المهمة التي اتخذتها فرق الارتباطات الأخرى فيما يخص تقديرات محاسبية معينة لصناعة بعينها. وعندما تكون هذه هي الحال، فقد تكون هذه المعلومات ذات صلة بالأحكام المهمة التي تم اتخاذها في الارتباط فيما يخص تلك التقديرات المحاسبية، مما قد يوفر لفاحص جودة الارتباط أساساً للمناقشات التي تتم مع فريق الارتباط وفقاً للفقرة ٢٥(ب).

الأمور المهمة والأحكام المهمة (راجع: الفقرتين ٢٥(ب)، ٢٥(ج))

أ٣٥. فيما يخص مراجعة القوائم المالية، يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدَّث)[١٢] من الشريك المسؤول عن الارتباط فحص وثائق أعمال المراجعة التي تتعلق بالأمور المهمة[١٣] والأحكام المهمة، بما في ذلك تلك التي تتعلق بالأمور الصعبة أو المثيرة للجدل التي تم التعرف عليها أثناء الارتباط، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

أ٣٦. فيما يخص مراجعة القوائم المالية، يقدم معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدَّث)[١٤] أمثلة للأمور المهمة التي قد يتعرف عليها الشريك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بالاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة الخاصة بإجراء الارتباط وفيما يتعلق بتنفيذ الارتباط والاستنتاجات العامة التي توصل إليها فريق الارتباط.

أ٣٧. فيما يخص الارتباطات الأخرى خلاف مراجعة القوائم المالية، قد تعتمد الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط على طبيعة وظروف الارتباط أو المنشأة. فعلى سبيل المثال، في ارتباط التأكيد الذي يتم تنفيذه وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، قد ينطوي عمل فريق الارتباط على حكم مهم، أو قد يتطلب حكماً مهماً، عند تحديد ما إذا كانت الضوابط التي سيتم تطبيقها عند إعداد معلومات الموضوع مناسبة للارتباط.

أ٣٨. عند فحص جودة الارتباط، قد يصبح فاحص جودة الارتباط على علم بمجالات أخرى كان من المتوقع أن يتخذ فريق الارتباط أحكاماً مهمة بشأنها مما قد يستدعي الحصول على المزيد من المعلومات بشأن إجراءات فريق الارتباط التي تم تنفيذها أو أساس الاستنتاجات التي تم التوصل إليها. وفي تلك الظروف، قد تؤدي المناقشات التي تتم مع فاحص جودة الارتباط إلى استنتاج فريق الارتباط لضرورة تنفيذ المزيد من الإجراءات.

---

[١٢] معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدَّث)، الفقرة ٣١

[١٣] معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرة ٨(ج)

[١٤] معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدَّث)، الفقرة أ٩٢

أ٣٩. تساعد المعلومات التي يتم الحصول عليها وفقاً للفقرتين ٢٥(أ) و٢٥(ب)، وفحص وثائق أعمال الارتباط المختارة، فاحص جودة الارتباط في تقويم الأساس الذي استند إليه فريق الارتباط في اتخاذ الأحكام المهمة. ومن أمثلة الاعتبارات الأخرى التي قد تكون ذات صلة بالتقويم الذي يجريه فاحص جودة الارتباط، ما يلي:

- الانتباه الدائم للتغيرات في طبيعة وظروف الارتباط أو المنشأة التي قد تؤدي إلى تغيرات في الأحكام المهمة التي يتخذها فريق الارتباط؛
- التزام عدم الانحياز عند تقويم ردود فريق الارتباط؛
- متابعة أوجه عدم الاتساق التي تم التعرف عليها عند فحص وثائق أعمال الارتباط، أو الردود غير المتسقة من فريق الارتباط على الأسئلة المتعلقة بالأحكام المهمة التي تم اتخاذها.

أ٤٠. قد تنص سياسات أو إجراءات المكتب على وثائق أعمال الارتباط التي سيقوم فاحص جودة الارتباط بفحصها. وقد تشير تلك السياسات أو الإجراءات أيضاً إلى ممارسة فاحص جودة الارتباط للحكم المهني عند اختياره لوثائق أعمال الارتباط الإضافية التي سيتم فحصها فيما يتعلق بالأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط.

أ٤١. قد تدعم المناقشات المتعلقة بالأحكام المهمة مع الشريك المسؤول عن الارتباط، وعند الاقتضاء، مع الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط، إلى جانب التوثيق الذي أعده فريق الارتباط، فاحص جودة الارتباط في تقويم ممارسة فريق الارتباط لنزعة الشك المهني، في حال انطباقها على الارتباط، فيما يتعلق بتلك الأحكام المهمة.

أ٤٢. فيما يخص مراجعة القوائم المالية، يقدم معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدَّث)[١٥] أمثلة لمعوقات ممارسة نزعة الشك المهني على مستوى الارتباطات، وتحيزات المراجع غير المقصودة التي قد تعيق ممارسة نزعة الشك المهني، والتصرفات الممكنة التي قد يتخذها فريق الارتباط للتخفيف من معوقات ممارسة نزعة الشك المهني على مستوى الارتباطات.

أ٤٣. فيما يخص مراجعة القوائم المالية، تقدم أيضاً المتطلبات والمواد التطبيقية ذات الصلة في معيار المراجعة (٣١٥) (المُحدَّث في عام ٢٠١٩)[١٦] ومعيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث)[١٧] ومعايير المراجعة الأخرى أمثلة لمجالات المراجعة التي يمارس فيها المراجع نزعة الشك المهني، أو أمثلة للحالات التي قد يساعد فيها التوثيق المناسب في توفير أدلة بشأن كيفية ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني. وقد تدعم هذه الإرشادات أيضاً فاحص جودة الارتباط في تقويم ممارسة فريق الارتباط لنزعة الشك المهني.

ما إذا كانت المتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال قد تم الوفاء بها (راجع: الفقرة ٢٥(د))

أ٤٤. يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدَّث)[١٨] من الشريك المسؤول عن الارتباط، قبل تأريخ تقرير المراجع، تحمل المسؤولية لتحديد ما إذا كانت المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، قد تم الوفاء بها.

ما إذا كانت قد جرت مشاورات بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل أو الأمور التي انطوت على اختلاف في الآراء (راجع: الفقرة ٢٥(هـ))

أ٤٥. يتناول معيار إدارة الجودة (١)[١٩] التشاور بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل والاختلاف في الآراء داخل فريق الارتباط، أو بين فريق الارتباط وفاحص جودة الارتباط أو الأفراد الذين يتولون تنفيذ الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.

كفاية ومناسبة مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط في الارتباط (راجع: الفقرة ٢٥(و))

أ٤٦. يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدَّث)[٢٠] من الشريك المسؤول عن الارتباط أن يحدد، قبل تأريخ تقرير المراجع، أن مشاركته كانت كافية ومناسبة طوال ارتباط المراجعة مما وفر له الأساس لتحديد مناسبة الأحكام المهمة التي تم اتخاذها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، في

---

[١٥] معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدَّث)، الفقرات أ٣٤-أ٣٦

[١٦] معيار المراجعة (٣١٥) (المُحدَّث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"، الفقرة أ٢٣٨

[١٧] معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"، الفقرة أ١١

[١٨] معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدَّث)، الفقرة ٢١

[١٩] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرات ٣١(د) و٣١(هـ) وأ٧٩-أ٨٢

[٢٠] معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدَّث)، الفقرة ٤٠(أ)

ضوء طبيعة الارتباط وظروفه. ويشير معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدَّث)[٢١] أيضاً إلى إمكانية توثيق مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط بطرق مختلفة. وقد تدعم المناقشات مع فريق الارتباط، وفحص ذلك التوثيق، تقويم فاحص جودة الارتباط للأساس الذي استند إليه الشريك المسؤول عن الارتباط في تحديده لكفاية ومناسبة مشاركته.

فحص القوائم المالية وتقارير الارتباطات (راجع: الفقرة ٢٥(ز))

أ٤٧. فيما يخص مراجعة القوائم المالية، قد يشتمل الفحص الذي يجريه فاحص جودة الارتباط للقوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها على النظر فيما إذا كان عرض والإفصاح عن الأمور المتعلقة بالأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط متسقاً مع فهم فاحص جودة الارتباط لتلك الأمور بناءً على فحصه لوثائق أعمال الارتباط المختارة، ومناقشاته مع فريق الارتباط. وعند فحص القوائم المالية، قد يصبح فاحص جودة الارتباط على علم أيضاً بمجالات أخرى كان من المتوقع أن يتخذ فريق الارتباط أحكاماً مهمة بشأنها مما قد يستدعي الحصول على المزيد من المعلومات بشأن إجراءات فريق الارتباط أو استنتاجاته. وتنطبق الإرشادات الواردة في هذه الفقرة أيضاً على ارتباطات الفحص، والتقارير المتعلقة بها.

أ٤٨. فيما يخص ارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة، قد يشتمل الفحص الذي يجريه فاحص جودة الارتباط لتقرير الارتباط، وعند الاقتضاء لمعلومات الموضوع، على اعتبارات مشابهة لتلك الموضحة في الفقرة أ٤٧ (على سبيل المثال، ما إذا كان عرض أو الإفصاح عن الأمور المتعلقة بالأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط متسقاً مع الفهم الذي توصل إليه فاحص جودة الارتباط بناءً على الإجراءات التي قام بتنفيذها فيما يتعلق بالفحص).

مخاوف فاحص جودة الارتباط التي لم يتم علاجها (راجع: الفقرة ٢٦)

أ٤٩. قد تحدد سياسات أو إجراءات المكتب الأفراد الذين يتم إشعارهم داخل المكتب إذا كانت لدى فاحص جودة الارتباط مخاوف لم يتم علاجها بشأن عدم مناسبة الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط، أو الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءً على هذه الأحكام. وقد يكون من بين هؤلاء الأفراد الفرد المسند إليه مسؤولية تعيين فاحصي جودة الارتباطات. وبخصوص تلك المخاوف التي لم يتم علاجها، قد تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب أيضاً إجراء مشاورات داخل المكتب أو خارجه (على سبيل المثال، مع جهة مهنية أو تنظيمية).

التوثيق (راجع: الفقرات ٢٨–٣٠)

أ٥٠. تتناول الفقرات ٥٧ إلى ٦٠ من معيار إدارة الجودة (١) توثيق المكتب لنظامه الخاص بإدارة الجودة. ولذلك، يخضع فحص جودة الارتباط الذي يتم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار لمتطلبات التوثيق الواردة في معيار إدارة الجودة (١).

أ٥١. يعتمد شكل التوثيق الخاص بفحص جودة الارتباط، ومحتواه ومداه، على عوامل مثل:

- طبيعة الارتباط ومدى تعقيده؛
- طبيعة المنشأة؛
- طبيعة الأمور الخاضعة لفحص جودة الارتباط، ومدى تعقيدها؛
- مدى وثائق أعمال الارتباط التي تم فحصها.

أ٥٢. قد يُوثَّق تنفيذ فحص جودة الارتباط، والإشعار بالانتهاء منه، بعدة طرق. وعلى سبيل المثال، قد يوثق فاحص جودة الارتباط فحص وثائق أعمال الارتباط إلكترونياً في تطبيق تقنية المعلومات الخاص بتنفيذ الارتباط. أو قد يوثق فاحص جودة الارتباط الفحص من خلال مذكرة. وقد تُوثَّق أيضاً إجراءات فاحص جودة الارتباط بطرق أخرى، على سبيل المثال، في المحاضر الخاصة بمناقشات فريق الارتباط التي كان فاحص جودة الارتباط حاضراً فيها.

أ٥٣. تتطلب الفقرة ٢٤(ب) أن تمنع سياسات أو إجراءات المكتب الشريك المسؤول عن الارتباط من تأريخ تقرير الارتباط إلى حين الانتهاء من فحص جودة الارتباط، ويشمل ذلك حل الأمور التي أثارها فاحص جودة الارتباط. وشريطة استيفاء جميع المتطلبات الخاصة بتنفيذ فحص جودة

[٢١] معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدَّث)، الفقرة أ١١٨

الارتباط، يمكن وضع توثيق الفحص في صورته النهائية بعد تاريخ تقرير الارتباط، ولكن قبل جمع ملف الارتباط النهائي. ومع ذلك، فقد تنص سياسات أو إجراءات المكتب على ضرورة وضع التوثيق الخاص بفحص جودة الارتباط في صورته النهائية في تاريخ تقرير الارتباط أو قبله.

معيار المراجعة (٢٠٠): الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٢٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٢٠٠)

الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة
وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية

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

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١-٢
مراجعة القوائم المالية	٣-٩
تاريخ السريان	١٠
الأهداف العامة للمراجع	١١-١٢
التعريفات	١٣
المتطلبات	
المتطلبات المسلكية المتعلقة بمراجعة القوائم المالية	١٤
نزعة الشك المهني	١٥
الحكم المهني	١٦
كفاية أدلة المراجعة المناسبة وخطر المراجعة	١٧
القيام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة	١٨-٢٤
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
مراجعة القوائم المالية	أ١-أ١٣
التعريفات	أ١٤-أ١٦
المتطلبات المسلكية المتعلقة بمراجعة القوائم المالية	أ١٧-أ٢٠
نزعة الشك المهني	أ٢١-أ٢٥
الحكم المهني	أ٢٦-أ٣٠
كفاية أدلة المراجعة المناسبة وخطر المراجعة	أ٣١-أ٥٧
القيام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة	أ٥٨-أ٨٣

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار المسؤوليات العامة للمراجع المستقل عند القيام بمراجعة القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة.(*) وعلى وجه التحديد، يوضح المعيار الأهداف العامة للمراجع المستقل، ويشرح طبيعة ونطاق المراجعة المصممة لتمكين المراجع المستقل من تحقيق تلك الأهداف. ويوضح المعيار أيضاً نطاق معايير المراجعة واختصاصها وهيكلها، ويتضمن المتطلبات المحدِّدة للمسؤوليات العامة للمراجع المستقل المنطبقة على جميع أعمال المراجعة، بما في ذلك الالتزام بمراعاة معايير المراجعة. وستتم الإشارة إلى المراجع المستقل فيما بعد بلفظ "المراجع".

٢. تمت صياغة معايير المراجعة في سياق قيام المراجع بمراجعة القوائم المالية. ويلزم تكييف هذه المعايير حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة عند تطبيقها على أعمال مراجعة المعلومات المالية التاريخية الأخرى. ولا تتناول معايير المراجعة مسؤوليات المراجع التي قد توجد في نظام أو لائحة أو غير ذلك فيما يتعلق، على سبيل المثال، بطرح الأوراق المالية للاكتتاب العام. وقد تختلف مثل هذه المسؤوليات عن تلك المحددة في معايير المراجعة. وبناءً عليه، وعلى الرغم من أن المراجع قد يجد في معايير المراجعة أموراً معِينة له في مثل هذه الظروف، فإنه من مسؤوليته ضمان الالتزام بجميع الواجبات النظامية أو التنظيمية أو المهنية ذات الصلة.

مراجعة القوائم المالية

٣. يتمثل الغرض من المراجعة في تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في القوائم المالية. ويتحقق ذلك من خلال إبداء المراجع لرأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وفي حالة معظم الأُطر ذات الغرض العام، يتعلق ذلك الرأي بمّا إذا كانت القوائم المالية معروضة بصورة عادلة، من جميع الجوانب الجوهرية، أو ما إذا كانت تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً للإطار. وتمكّن المراجعة، التي يتم تنفيذها وفقاً لمعايير المراجعة والمتطلبات المسلكية ذات الصلة، المراجع من تكوين ذلك الرأي. (راجع: الفقرة أ١)

٤. القوائم المالية التي تخضع للمراجعة هي تلك القوائم الخاصة بالمنشأة، التي أعدتها إدارة المنشأة(**) تحت إشراف المكلفين بالحوكمة. ولا تفرض معايير المراجعة مسؤوليات على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة ولا تلغي الأنظمة واللوائح التي تحكم مسؤولياتهم. ومع ذلك، فإن المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة تُنفذ على افتراض أساس بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقروا بمسؤوليات معينة ضرورية للقيام بالمراجعة. ولا تعفي مراجعة القوائم المالية الإدارة أو المكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم. (راجع: الفقرات أ٢–أ١١)

٥. تتطلب معايير المراجعة من المراجع أن يؤسس رأيه على تأكيد معقول يصل إليه بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع. ويتم الوصول إليه عندما يحصل المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة (وهو خطر إبداء المراجع لرأي غير مناسب عندما تكون القوائم المالية محرّفة بشكل جوهري) إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. ومع ذلك، فإن التأكيد المعقول ليس مستوى تأكيد مطلق، نظراً لوجود قيود ملازمة للمراجعة يترتب عليها اتصاف معظم أدلة المراجعة، التي يستخلص منها المراجع استنتاجاته ويؤسس عليها رأيه، بأنها أدلة مقنعة وليست قطعية. (راجع: الفقرات أ٣١–أ٥٧)

٦. يطبق المراجع مفهوم الأهمية النسبية عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها، وعند تقويم تأثير التحريفات المكتشفة على المراجعة وتأثير التحريفات غير المصححة، إن وجدت، على القوائم المالية.[١] وبصفة عامة، تُعد التحريفات، بما في ذلك الإغفالات، جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية. ويتم إصدار الأحكام بخصوص الأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة به، وتتأثر تلك الأحكام بتقدير المراجع لاحتياجات

---

* يعني مصطلح معايير المراجعة - أينما يرد - المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة للتطبيق في المملكة العربية السعودية، وفقاً لوثيقة الاعتماد الصادرة من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، والتي تتضمن بعض الإضافات الضرورية لتكييف تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في المملكة العربية السعودية، ولكنها لم تغير من متطلباتها. وتبعاً لذلك فقد تم إدخال تعديل محدود على ترجمة نصوص المعايير بالقدر اللازم لتكييف تطبيقها في ظل البيئة النظامية للمملكة.

** يقصد بمصطلح الإدارة في جميع معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، الجهة أو الشخص المسؤول عن إعداد القوائم المالية سواء بموجب نظام أو لائحة منطبقة أو بموجب النظام الأساسي للمنشأة محل المراجعة.

[١] معيار المراجعة (٣٢٠) *"الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"* ومعيار المراجعة (٤٥٠) *"تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"*.

مستخدمي القوائم المالية من المعلومات المالية، وبحجم أو طبيعة التحريف أو بكلهما. ويتناول رأي المراجع القوائم المالية ككل، ولذلك فإنه لا يعد مسؤولاً عن اكتشاف التحريفات التي لا تعد جوهرية للقوائم المالية ككل.

٧. تشتمل معايير المراجعة على الأهداف والمتطلبات والمواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، المصممة لدعم المراجع في الوصول إلى تأكيد معقول. وتتطلب معايير المراجعة أن يمارس المراجع الحكم المهني، وأن يحافظ على نزعة الشك المهني طوال عملية التخطيط للمراجعة وتنفيذها، وتتطلب منه القيام بأمور أخرى من بينها:

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، بناءً على فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة.
- الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حول ما إذا كانت توجد تحريفات جوهرية، وذلك من خلال تصميم استجابات مناسبة، وتطبيقها، لمواجهة المخاطر المُقيّمة.
- تكوين رأي في القوائم المالية بناءً على الاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.

٨. سيعتمد شكل الرأي الذي يبديه المراجع على إطار التقرير المالي المنطبق وأي أنظمة أو لوائح منطبقة. (راجع: الفقرتين أ١٢، أ١٣)

٩. قد تكون على المراجع أيضاً مسؤوليات أخرى تتعلق بالتواصل والتقرير تجاه المستخدمين أو الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو أطراف خارج المنشأة، فيما يتعلق بالأمور الناتجة عن المراجعة. وهذه المسؤوليات قد تحددها معايير المراجعة أو الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.[٢]

تاريخ السريان

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

الأهداف العامة للمراجع

١١. تتمثل الأهداف العامة للمراجع عند مراجعة القوائم المالية فيما يلي:

(أ) الوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، مما يمكّن المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛

(ب) إعداد تقرير عن القوائم المالية، والإبلاغ حسبما تتطلبه معايير المراجعة، وفقاً للنتائج التي توصل إليها المراجع.

١٢. في جميع الحالات التي لا يمكن الوصول فيها إلى تأكيد معقول، وفي الظروف التي يكون فيها إبداء رأي متحفظ في تقرير المراجع غير كافٍ لأغراض تقديم التقرير إلى مستخدمي القوائم المالية المستهدفين، فإن معايير المراجعة تتطلب أن يمتنع المراجع عن إبداء الرأي، أو أن ينسحب من الارتباط (أو يستقيل منه)[٣]، عندما يكون الانسحاب ممكناً وفقاً للأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

التعريفات

١٣. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة أدناه:

(أ) إطار التقرير المالي المنطبق: إطار التقرير المالي الذي تقره الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لإعداد القوائم المالية والذي يكون مقبولاً في ضوء طبيعة المنشأة والهدف من القوائم المالية، أو هو ذلك الإطار الذي تفرضه الأنظمة أو اللوائح.

ويُستخدم مصطلح "إطار العرض العادل" للإشارة إلى إطار تقرير مالي يتطلب الالتزام بمتطلبات هذا الإطار إضافة إلى ما يلي:

(١) يقرّ، صراحةً أو ضمناً، أنه لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية، قد يكون من الضروري للإدارة أن تقدم إفصاحات تتعدى تلك المطلوبة على وجه التحديد بموجب الإطار؛ أو

---

[٢] انظر على سبيل المثال معيار المراجعة (٢٦٠) *"الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"*؛ ومعيار المراجعة (٢٤٠) *"مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"*، الفقرة ٤٤.

[٣] في معايير المراجعة، يستخدم مصطلح "الانسحاب" فقط.

(٢) يقرّ صراحةً أنه قد يكون من الضروري للإدارة الخروج عن متطلب من متطلبات الإطار لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية. ومن المتوقع ألا يكون مثل هذا الخروج ضرورياً إلا في ظروف نادرة للغاية.

ويستخدم مصطلح "إطار الالتزام" للإشارة إلى إطار تقرير مالي يتطلب الالتزام بمتطلبات الإطار، لكنه لا يحتوي على الإقرارات الواردة في البندين (١) أو (٢) أعلاه.

(ب) أدلة المراجعة: معلومات يستخدمها المراجع في التوصل إلى الاستنتاجات التي يبنى رأيه على أساسها. وتشمل أدلة المراجعة كلاً من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تستند إليها القوائم المالية والمعلومات الأخرى. ولأغراض معايير المراجعة، فإن:

(١) كفاية أدلة المراجعة هي مقياس لكميتها. وتتأثر كمية أدلة المراجعة المطلوبة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري، وأيضاً بجودة مثل هذه الأدلة.

(٢) مناسبة أدلة المراجعة هي مقياس لجودتها، أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المراجع.

(ج) خطر المراجعة: خطر إبداء المراجع لرأي غير مناسب، عندما تكون القوائم المالية محرّفة بشكل جوهري. ويعد خطر المراجعة دالة في مخاطر التحريف الجوهري وخطر الاكتشاف.

(د) المراجع: الشخص أو الأشخاص الذين يؤدون المراجعة، وهو -عادةً- الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرين أو المكتب، حسب مقتضى الحال. وفي المواطن التي يهدف فيها معيار المراجعة صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، يُستخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المراجع". ويُقرأ مصطلحا "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"المكتب" على أنهما يشيران إلى ما يعادلهما في القطاع العام، عند الاقتضاء.

(هـ) خطر الاكتشاف: خطر أن الإجراءات التي ينفذها المراجع لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها لن تكتشف تحريفاً موجوداً قد يكون جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى.

(و) القوائم المالية: عرض هيكلي لمعلومات مالية تاريخية، بما فيها الإفصاحات، يهدف إلى الإبلاغ بالموارد الاقتصادية للمنشأة أو واجباتها في لحظة زمنية معينة، أو الإبلاغ بالتغيرات التي طرأت على هذه الموارد أو الواجبات خلال فترة زمنية معينة، وفقاً لأحد أُطُر التقرير المالي. ويشير مصطلح "القوائم المالية" عادةً إلى مجموعة كاملة من القوائم المالية، كما تحددها متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، ولكنه يمكن أن يشير أيضاً إلى قائمة مالية واحدة. وتشتمل الإفصاحات على معلومات توضيحية أو وصفية، موضحة حسبما هو مطلوب أو مسموح به صراحةً أو مصرح به بأي شكل آخر بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات، أو مُضمّنة فيها بإحالات مرجعية. (راجع: الفقرتين أ١٤، أ١٥)

(ز) المعلومات المالية التاريخية: معلوماتٌ تخص منشأة معينة، معبرٌ عنها بمصطلحات مالية، ومستمدة أساساً من النظام المحاسبي لتلك المنشأة، بشأن الأحداث الاقتصادية التي حدثت في فترات زمنية سابقة، أو بشأن الأوضاع أو الظروف الاقتصادية في نقاط زمنية في الماضي.

(ح) الإدارة: شخص (أشخاص) يتحمل المسؤولية التنفيذية عن إجراء عمليات المنشأة. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، تشمل الإدارة بعض أو جميع المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال، الأعضاء التنفيذيين في مجلس الحوكمة، أو المدير المالك.

(ط) 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.

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.(*)

* تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإن العبارة التي سيتم استخدامها في نماذج تقارير المراجع المستقل هي: وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة، تعرض بعدل من جميع الجوانب الجوهرية [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]. (انظر المعيار (٧٠٠)، الفقرة ٢٥).

(ي) الافتراض الأساس، فيما يتعلق بمسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، التي يتم على أساسها إجراء المراجعة: أن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقروا وفهموا أنهم يتحملون المسؤوليات الآتية التي تُعد ضرورية للقيام بالمراجعة، وفقاً لمعايير المراجعة. وتتمثل هذه المسؤوليات فيما يلي:

(١) إعداد القوائم المالية طبقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عرضها العادل، عند الاقتضاء؛

(٢) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري سواءً بسبب غش أو خطأ؛

(٣) تمكين المراجع مما يلي:

أ. الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

ب. المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المراجع من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لغرض المراجعة؛

ج. الوصول غير المقيد إلى أي أشخاص داخل المنشأة يرى المراجع أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة للمراجعة.

وفي حالة إطار العرض العادل، قد تُعاد صياغة النقطة (١) أعلاه على النحو الآتي "الإعداد والعرض *العادل* للقوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي"، أو "إعداد القوائم المالية *التي تعطي صورة حقيقية وعادلة* وفقاً لإطار التقرير المالي".

ويمكن الإشارة أيضاً إلى "الافتراض الأساس فيما يتعلق بمسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، التي يتم على أساسها إجراء المراجعة" بلفظ "الافتراض الأساس".

(ك) الحكم المهني: تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي توفره معايير المحاسبة والمراجعة ومعايير سلوك وآداب المهنة، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بارتباط المراجعة.

(ل) نزعة الشك المهني: موقف سلوكي يتضمن التحلي بعقلية متسائلة، والتيقّظ للحالات التي قد تشير إلى إمكانية وجود تحريف بسبب خطأ أو غش، وإجراء تقييم نقدي لأدلة المراجعة.

(م) التأكيد المعقول: يُقصد به في سياق مراجعة القوائم المالية مستوى تأكيد مرتفع، ولكنه غير مطلق.

(ن) خطر التحريف الجوهري: خطر أن تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهري قبل المراجعة. ويتألف ذلك من مكونين، يمكن توضيحهما كما يلي على مستوى الإقرارات: (راجع: الفقرة أ١٦)

(١) الخطر الملازم: قابلية تعرض أحد الإقرارات عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح لتحريف قد يكون جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، وذلك قبل النظر في أية أدوات رقابة ذات علاقة.

(٢) خطر الرقابة: خطر أن التحريف الذي يمكن أن يحدث في إقرار عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح ما والذي قد يكون تحريفاً جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، لن يتم منعه أو اكتشافه وتصحيحه في الوقت المناسب عن طريق أدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة.

(س) المكلفون بالحوكمة: أشخاص أو مؤسسات (على سبيل المثال، مجلس أمناء) تقع على عاتقهم مسؤولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة والواجبات المرتبطة بمساءلتها. ويشمل ذلك الإشراف على آلية إعداد التقرير المالي. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، قد يشمل المكلفون بالحوكمة العاملين في الإدارة، مثل الأعضاء التنفيذيين في مجلس حوكمة لمنشأة في القطاع الخاص أو العام، أو المدير المالك.

المتطلبات

المتطلبات المسلكية المتعلقة بمراجعة القوائم المالية

١٤. يجب على المراجع الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، فيما يتعلق بارتباطات مراجعة القوائم المالية.(*) (راجع: الفقرات أ١٧–أ٢٠)

نزعة الشك المهني

١٥. يجب على المراجع التخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني وإدراك أنه قد توجد ظروف تتسبب في تحريف القوائم المالية بشكل جوهري. (راجع: الفقرات أ٢١–أ٢٥)

الحكم المهني

١٦. يجب على المراجع ممارسة الحكم المهني عند التخطيط لمراجعة القوائم المالية وتنفيذها. (راجع: الفقرات أ٢٦–أ٣٠)

كفاية أدلة المراجعة المناسبة وخطر المراجعة

١٧. للوصول إلى تأكيد معقول، يجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها، مما يمكِّن المراجع من استنباط استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه. (راجع: الفقرات أ٣١–أ٥٧)

القيام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة

الالتزام بمعايير المراجعة ذات الصلة بالمراجعة

١٨. يجب على المراجع الالتزام بجميع معايير المراجعة ذات الصلة بالمراجعة. ويكون المعيار ذا صلة بالمراجعة عندما يكون سارياً وتكون الظروف التي يتناولها المعيار قائمة. (راجع: الفقرات أ٥٨–أ٦٢)

١٩. يجب أن يتوفر لدى المراجع فهم لنص المعيار بكامله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح. (راجع: الفقرات أ٦٣–أ٧٣)

٢٠. لا يجوز للمراجع الإفادة بأنه ملتزم بمعايير المراجعة في تقريره ما لم يكن قد التزم بمتطلبات هذا المعيار وجميع معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة بالمراجعة.

الأهداف المنصوص عليها في كل معيار من معايير المراجعة

٢١. لتحقيق الأهداف العامة للمراجع، يجب على المراجع استخدام الأهداف المنصوص عليها في معايير المراجعة ذات الصلة عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها، مع مراعاة العلاقات المتبادلة بين المعايير، وذلك من أجل: (راجع: الفقرات أ٧٤–أ٧٦)

(أ) تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لاتخاذ أي إجراءات مراجعة أخرى، بالإضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير المراجعة، للوفاء بالأهداف المنصوص عليها في المعايير؛ (راجع: الفقرة أ٧٧)

(ب) تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. (راجع: الفقرة أ٧٨)

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة

٢٢. مع مراعاة متطلبات الفقرة ٢٣، يجب على المراجع الالتزام بكل متطلب وارد في أي من معايير المراجعة، إلا إذا توفرت إحدى الحالتين الآتيتين في ظل ظروف المراجعة:

(أ) إذا لم يكن المعيار بأكمله ذا صلة؛ أو

(ب) إذا لم يكن المتطلب ذا صلة، لأنه مشروط والشرط غير متحقق. (راجع: الفقرتين أ٧٩، أ٨٠)

---

* يجب أن يلتزم المراجع بالميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

٢٣. قد يتوصل المراجع، في ظروف استثنائية، إلى الحكم بضرورة الخروج عن متطلب ذي صلة في أحد معايير المراجعة. وفي مثل هذه الظروف، يجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة لتحقيق هدف ذلك المتطلب. ولا يتوقع أن تنشأ حاجة المراجع إلى الخروج عن متطلب ذي صلة إلا عندما يكون المتطلب خاصاً بتنفيذ إجراء معين، ويعتقد المراجع أن ذلك الإجراء لن يكون فعالاً في تحقيق هدف المتطلب في ظل الظروف الخاصة بالمراجعة. (راجع: الفقرة أ٨١)

الفشل في تحقيق الهدف

٢٤. إذا كان أحد الأهداف الواردة في معيار ذي صلة لا يمكن تحقيقه، يجب على المراجع تقويم ما إذا كان هذا يمنعه من تحقيق الأهداف العامة للمراجع مما يتطلب منه، وفقاً لمعايير المراجعة، تعديل رأيه أو الانسحاب من الارتباط (متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة). ويُمثل الفشل في تحقيق الهدف أمراً مهماً يتطلب التوثيق وفقاً لمعيار المراجعة (٢٣٠).[٤] (راجع: الفقرتين أ٨٢، أ٨٣)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

مراجعة القوائم المالية

نطاق المراجعة (راجع: الفقرة ٣)

أ١. يتناول رأي المراجع في القوائم المالية ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويشترك في مثل هذا الرأي جميع أعمال مراجعة القوائم المالية. ولذلك، فإن رأي المراجع لا يضمن، على سبيل المثال، الجدوى المستقبلية للمنشأة، ولا الكفاءة أو الفاعلية التي أدارت بها الإدارة شؤون المنشأة. ومع ذلك، فإنه في بعض الدول، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة من المراجعين تقديم آراء بشأن أمور محددة أخرى، مثل فاعلية الرقابة الداخلية، أو مدى اتساق تقرير الإدارة المنفصل مع القوائم المالية. وفي حالة اشتمال معايير المراجعة على متطلبات وإرشادات تتعلق بمثل هذه الأمور طالما كانت ذات صلة بتكوين رأي في القوائم المالية، فإن المراجع سيكون مطالباً بتنفيذ عمل إضافي إذا كانت تقع عليه مسؤوليات إضافية بتقديم تلك الآراء.

إعداد القوائم المالية (راجع: الفقرة ٤)

أ٢. قد تحدد الأنظمة أو اللوائح مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، فيما يتعلق بالتقرير المالي. ومع ذلك، فقد يختلف مدى هذه المسؤوليات، أو الطريقة التي توصف بها، عبر مختلف الدول. وعلى الرغم من هذه الاختلافات، فإن المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة تُنفذ على افتراض أساس بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقروا وفهموا أنهم يتحملون المسؤولية عمّا يلي:

(أ) إعداد القوائم المالية طبقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عرضها العادل، عند الاقتضاء؛

(ب) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري سواءً بسبب غش أو خطأ؛

(ج) تمكين المراجع مما يلي:

(١) الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

(٢) المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المراجع من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لغرض المراجعة؛

(٣) الوصول غير المقيد إلى أي أشخاص داخل المنشأة يرى المراجع أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة للمراجعة.

أ٣. يتطلب إعداد القوائم المالية بواسطة الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال:

---

[٤] معيار المراجعة (٢٣٠) *"توثيق أعمال المراجعة"*، الفقرة ٨(ج)

- تحديد إطار التقرير المالي المنطبق، في سياق أية أنظمة أو لوائح ذات صلة.
- إعداد القوائم المالية وفقاً لذلك الإطار.
- إدراج وصف كافٍ لذلك الإطار في القوائم المالية.

ويتطلب إعداد القوائم المالية من الإدارة ممارسة الاجتهاد عند إجراء تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف القائمة، بالإضافة إلى اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة. وتُنفذ هذه الاجتهادات في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.

أ٤. قد تُعدّ القوائم المالية وفقاً لإطار تقرير مالي مصمَّم لتلبية:

- الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين (بعبارة أخرى، "القوائم المالية ذات الغرض العام")؛ أو
- الاحتياجات من المعلومات المالية لمستخدمين محددين (بعبارة أخرى، "القوائم المالية ذات الغرض الخاص").

أ٥. يشتمل إطار التقرير المالي المنطبق في الغالب على معايير التقرير المالي التي تضعها الجهات المعترف بها أو المصرح لها بوضع المعايير، أو على متطلبات نظامية أو تنظيمية. وفي بعض الحالات، قد يشتمل إطار التقرير المالي على كل من معايير التقرير المالي التي تضعها الجهات المعترف بها أو المصرح لها بوضع المعايير وعلى المتطلبات النظامية أو التنظيمية. وقد توفر مصادر أخرى توجيهات بشأن تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق. وفي بعض الحالات، قد يشتمل إطار التقرير المالي المنطبق على مثل هذه المصادر الأخرى، أو حتى يمكن أن يتكون فقط من هذه المصادر. وقد تشمل هذه المصادر الأخرى:

- البيئة النظامية والسلوكية، بما في ذلك الأنظمة الأساسية واللوائح وقرارات المحاكم والالتزامات المتعلقة بسلوك وآداب المهنة ذات الصلة بالأمور المحاسبية؛
- التفسيرات المحاسبية المنشورة المتباينة في قوتها والصادرة عن جهات وضع المعايير أو الهيئات المهنية أو السلطات التنظيمية؛
- الآراء المنشورة المتباينة في قوتها التي تتناول الإشكالات المحاسبية المستجدة، والصادرة عن جهات وضع المعايير أو الهيئات المهنية أو السلطات التنظيمية؛
- الممارسات العامة والممارسات الخاصة بالصناعة المعترف بها والسائدة؛
- أدبيات المحاسبة.

ومتى نشأ تعارض بين إطار التقرير المالي والمصادر التي يمكن الحصول منها على توجيهات بشأن تطبيق هذا الإطار، أو نشأ تعارض بين المصادر التي يشتمل عليها إطار التقرير المالي، فإنه يُعمل بالمصدر الذي يتمتع بالقوة الأعلى.

أ٦. تحدد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق شكل ومحتوى القوائم المالية. وعلى الرغم من أن الإطار قد لا يحدد كيفية المحاسبة أو الإفصاح عن جميع المعاملات أو الأحداث، فإنه يُجسد عادةً مبادئ عريضة بما فيه الكفاية يمكن استخدامها كأساس لتطوير وتطبيق سياسات محاسبية تتسق مع المفاهيم التي تستند إليها متطلبات الإطار.

أ٧. بعض أطر التقرير المالي هي أطر للعرض العادل والبعض الآخر أطر التزام. إن أطر التقرير المالي التي تشتمل بشكل رئيس على معايير للتقرير المالي صادرة عن جهة مصرح لها أو معترف بها لوضع المعايير، لاستخدامها من قبل المنشآت لإعداد القوائم المالية ذات الغرض العام، تكون في الغالب مُصمَّمة لتحقيق العرض العادل، ومثال ذلك المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة.

أ٨. تُحدد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق أيضاً ما الذي يشكِّل مجموعة كاملة من القوائم المالية. وفي حالة العديد من الأطر، تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة. وطبقاً لهذه الأطر، فإن المجموعة الكاملة من القوائم المالية تتضمن قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية والإيضاحات المتعلقة بها. وطبقاً لبعض أطر التقرير المالي الأخرى، قد تشكل قائمة مالية واحدة والإيضاحات المتعلقة بها مجموعة كاملة من القوائم المالية:

- على سبيل المثال، ينص المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام *"التقرير المالي في ظل الأساس النقدي للمحاسبة"* الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام على أن القائمة المالية الأساس هي قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية عندما

تعد منشأة في القطاع العام قوائمها المالية وفقاً لذلك المعيار.

- من الأمثلة الأخرى على القوائم المالية المنفردة، التي تشتمل كل منها على ما يتعلق بها من إيضاحات ما يلي:
  - قائمة المركز المالي.
  - قائمة الدخل أو قائمة العمليات.
  - قائمة الأرباح المبقاة.
  - قائمة التدفقات النقدية.
  - قائمة الأصول والالتزامات التي لا تتضمن حقوق الملكية.
  - قائمة التغيرات في حقوق الملكية.
  - قائمة الإيرادات والمصروفات.
  - قائمة العمليات بحسب خطوط الإنتاج.

أ٩. يضع معيار المراجعة (٢١٠) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن تحديد إمكانية قبول إطار التقرير المالي المنطبق.[٥] ويتناول معيار المراجعة (٨٠٠) اعتبارات خاصة عندما تكون القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.[٦]

أ١٠. نظراً لأهمية الافتراض الأساس للقيام بالمراجعة، فإن المراجع مطالب بأن يحصل على موافقة الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، على أنهم يقرون ويفهمون أنهم يتحملون المسؤوليات المحددة في الفقرة أ٢ كشرط مسبق لقبول ارتباط المراجعة.[٧]

اعتبارات خاصة بعمليات المراجعة في القطاع العام

أ١١. قد تكون التكليفات الرسمية الصادرة لمراجعة القوائم المالية لمنشآت القطاع العام أوسع نطاقاً منها للمنشآت الأخرى. ونتيجة لذلك، فإن الافتراض الأساس المتعلق بمسؤوليات الإدارة، والذي يتم على أساسه القيام بمراجعة القوائم المالية لمنشأة في القطاع العام قد يشمل مسؤوليات إضافية، مثل المسؤولية عن تنفيذ المعاملات والأحداث، وفقاً للأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى.[٨]

شكل رأي المراجع (راجع: الفقرة ٨)

أ١٢. إن الرأي الذي يبديه المراجع هو عمّا إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ومع ذلك، فإن شكل رأي المراجع في القوائم المالية سيعتمد على إطار التقرير المالي المنطبق، وأي أنظمة أو لوائح منطبقة. وتشمل معظم أطر التقرير المالي متطلبات تتعلق بعرض القوائم المالية؛ وبالنسبة لهذه الأطر، يشتمل *إعداد* القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق على *العرض*.

أ١٣. عندما يكون إطار التقرير المالي إطار عرض عادل، كما هو الحال عموماً في القوائم المالية ذات الغرض العام، فإن الرأي الذي تتطلبه معايير المراجعة يكون عمّا إذا كانت القوائم المالية معروضة بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، أو عمّا إذا كانت تعطي صورة حقيقية وعادلة. وعندما يكون إطار التقرير المالي إطار التزام، فإن الرأي المطلوب يكون عمّا إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع جوانبها الجوهرية وفقاً لهذا الإطار. وما لم يُذكر خلاف ذلك على وجه التحديد، فإن الإشارات في معايير المراجعة إلى رأي المراجع تشمل الرأي بكلا شكليه.

---

[٥] معيار المراجعة (٢١٠) *"الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"*، الفقرة ٦(أ)

[٦] معيار المراجعة (٨٠٠) *"اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص"*، الفقرة ٨

[٧] معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ٦(ب)

[٨] انظر الفقرة أ٦٢.

التعريفات

القوائم المالية (راجع: الفقرة ١٣(و))

أ١٤. قد تشير بعض أطر التقرير المالي إلى الموارد الاقتصادية للمنشأة أو التزاماتها بمصطلحات أخرى. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يُشار إليها على أنها أصول والتزامات المنشأة، وقد يُشار إلى الفرق المتبقي بينهما على أنها حقوق ملكية أو حصص ملكية.

أ١٥. قد يتم إدراج المعلومات التوضيحية أو الوصفية التي يلزم تضمينها في القوائم المالية بموجب إطار التقرير المالي المنطبق من خلال إحالات مرجعية لمعلومات في مستند آخر، مثل تقرير الإدارة أو تقرير المخاطر. ويعني "الإدراج من خلال إحالات مرجعية" إحالة مرجعية من القوائم المالية إلى المستند الآخر، ولكن ليس من المستند الآخر إلى القوائم المالية. وعندما لا يحظر إطار التقرير المالي المنطبق صراحةً الإحالة المرجعية للمكان الذي يمكن العثور فيه على معلومات توضيحية أو وصفية، وعندما تتم الإحالة المرجعية للمعلومات بشكل مناسب، فإن المعلومات تشكل جزءاً من القوائم المالية.

خطر التحريف الجوهري (راجع: الفقرة ١٣(ن))

أ١٦. لأغراض معايير المراجعة، يوجد خطر للتحريف الجوهري عندما تكون هناك إمكانية معقولة لما يلي:

(أ) حدوث التحريف (أي احتماليته)؛

(ب) أن يكون جوهرياً في حال حدوثه (أي حجمه).

المتطلبات المسلكية المتعلقة بمراجعة القوائم المالية (راجع: الفقرة ١٤)

أ١٧. يخضع المراجع للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، فيما يتعلق بارتباطات مراجعة القوائم المالية. وتتألف المتطلبات المسلكية ذات الصلة عادةً من النصوص الواردة في *الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)* الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.(*)

أ١٨. يحدد الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المبادئ الأساسية لآداب المهنة، والتي تتمثل فيما يلي:

(أ) النزاهة؛

(ب) الموضوعية؛

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛

(د) السرية؛

(هـ) السلوك المهني.

وتحدد المبادئ الأساسية لآداب المهنة مستوى السلوك المأمول من المحاسب المهني.

ويوفر الميثاق الدولي إطار مفاهيم يحدد المنهج الذي يتعين على المحاسب المهني تطبيقه عند التعرف على التهديدات التي تمس الالتزام بالمبادئ الأساسية، وتقويمها ومواجهتها. وفي حالات المراجعة والفحص وارتباطات التأكيد الأخرى، ينص الميثاق الدولي على *معايير الاستقلال الدولية* التي تم تحديدها عن طريق تطبيق إطار المفاهيم على التهديدات التي تمس الاستقلال في تلك الارتباطات.

أ١٩. في حالة القيام بارتباطات المراجعة، فإنه للمصلحة العامة يجب أن يكون المراجع مستقلاً عن المنشأة الخاضعة للمراجعة، ولذلك يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة ذلك الاستقلال. ويوضح الميثاق الدولي أن الاستقلال يشمل كلاً من الاستقلال الذهني والاستقلال الظاهري. ويحفظ استقلال المراجع عن المنشأة قدرة المراجع على تكوين رأي المراجعة دون التأثر بمؤثرات قد تخل بذلك الرأي. ويعزز الاستقلال قدرة المراجع على العمل بنزاهة والتحلي بالموضوعية والالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني.

* يجب أن يلتزم المراجع بالميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

أ٢٠. يتناول معيار إدارة الجودة (١)،[٩] أو المتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار،[١٠] مسؤوليات المكتب عن تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، بحيث يوفر هذا النظام للمكتب تأكيداً معقولاً بشأن وفاء المكتب والعاملين فيه بمسؤولياتهم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وتنفيذهم للارتباطات وفقاً لهذه المعايير والمتطلبات. وضمن هذا النظام الخاص بإدارة الجودة، يتطلب معيار إدارة الجودة (١) من المكتب تحديد أهداف للجودة تتناول الوفاء بالمسؤوليات وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال.[١١] ويحدد معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال.[١٢] ويوضح معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) أيضاً الحالات التي قد يعتمد فيها فريق الارتباط على سياسات أو إجراءات المكتب عند إدارة الجودة وتحقيقها على مستوى الارتباطات.[١٣]

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرة ١٥)

أ٢١. تتضمن نزعة الشك المهني الانتباه، على سبيل المثال، لما يلي:

- أدلة المراجعة التي تتناقض مع أدلة مراجعة أخرى تم الحصول عليها.
- المعلومات التي تشكك في إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة.
- الظروف التي قد تشير إلى إمكانية وجود غش.
- الظروف التي توحي بالحاجة إلى اتخاذ إجراءات مراجعة أخرى إضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير المراجعة.

أ٢٢. من الضروري الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة إذا أراد المراجع، على سبيل المثال، تخفيض مخاطر:

- التغاضي عن الظروف غير المعتادة.
- التعميم الزائد عن الحد عند استنباط الاستنتاجات من ملاحظات المراجعة.
- استخدام افتراضات غير مناسبة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة وتقويم نتائجها.

أ٢٣. تُعد نزعة الشك المهني ضرورية للتقييم النقدي لأدلة المراجعة. ويشمل ذلك التشكيك في أدلة المراجعة المتناقضة وفي إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات وغيرها من المعلومات التي يتم الحصول عليها من الإدارة والمكلفين بالحوكمة. ويشمل أيضاً النظر في كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في ضوء الظروف القائمة، على سبيل المثال في حالة وجود عوامل خطر الغش ووجود مستند واحد، معرض للغش بطبيعته، كدليل وحيد داعم لمبلغ جوهري في القوائم المالية.

أ٢٤. قد يقبل المراجع السجلات والمستندات على أنها صحيحة، ما لم يكن لديه سبب يدعوه للاعتقاد بعكس ذلك. ومع ذلك، فإن على المراجع النظر في إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها على أنها أدلة مراجعة.[١٤] وفي حالات الشك في إمكانية الاعتماد على المعلومات أو وجود مؤشرات على إمكانية حدوث غش (على سبيل المثال إذا كانت الحالات المكتشفة أثناء المراجعة تدعو المراجع للاعتقاد بأن مستنداً ما قد لا يكون موثوقاً، أو أن الشروط الواردة في المستند قد تم تزويرها)، تتطلب معايير المراجعة من المراجع إجراء المزيد من التحري وتحديد التعديلات أو الإضافات التي يلزم إدخالها على إجراءات المراجعة لحل هذا الأمر.[١٥]

أ٢٥. لا يُتوقع أن يقوم المراجع بتجاهل خبراته السابقة المتعلقة بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة. ومع ذلك، فإن الاعتقاد بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة يتمتعون بالأمانة والنزاهة لا يعفي المراجع من ضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني، ولا يسمح له بأن يرضى بما دون أدلة المراجعة المقنعة للوصول إلى التأكيد المعقول.

---

[٩] معيار إدارة الجودة (١) *"إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"*

[١٠] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) *"إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"*، الفقرة ٣

[١١] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٢٩

[١٢] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ١٦-٢١

[١٣] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة أ١٠

[١٤] معيار المراجعة (٥٠٠) *"أدلة المراجعة"*، الفقرات ٧-٩

[١٥] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ١٤؛ ومعيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة ١١؛ ومعيار المراجعة (٥٠٥) *"المصادقات الخارجية"*، الفقرات ١٠ و١١ و١٦

الحكم المهني (راجع: الفقرة ١٦)

أ٢٦. يُعد الحكم المهني ضرورياً لحسن إجراء المراجعة. وذلك لأنه لا يمكن تفسير المتطلبات المسلكية ذات الصلة ومعايير المراجعة ولا يمكن اتخاذ القرارات المدروسة اللازمة طوال عملية المراجعة دون تطبيق ما هو ملائم من معرفة وخبرة على الحقائق والظروف. ويُعد الحكم المهني ضرورياً بصفة خاصة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بما يلي:

- الأهمية النسبية وخطر المراجعة.
- طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المستخدمة للوفاء بمتطلبات معايير المراجعة وجمع أدلة مراجعة.
- تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وما إذا كان يتعين بذل المزيد من الجهد لتحقيق أهداف معايير المراجعة، ومن ثمّ، الأهداف العامة للمراجع.
- تقويم اجتهادات الإدارة عند تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق الخاص بالمنشأة.
- استنباط الاستنتاجات استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، كالقيام على سبيل المثال بتقويم مدى معقولية التقديرات التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم المالية.

أ٢٧. تتمثل السمة المميزة للحكم المهني المأمول من المراجع في أن تتم ممارسة هذا الحكم من جانب مراجع ساهم تدريبه ومعرفته وخبرته في تطوير الكفاءات اللازمة لاتخاذ أحكام معقولة.

أ٢٨. تعتمد ممارسة الحكم المهني في أية حالة بعينها على الحقائق والظروف التي يعرفها المراجع. ويساعد التشاور بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل خلال سير المراجعة، سواءً داخل فريق الارتباط أو بين فريق الارتباط وأشخاص آخرين على مستوى مناسب من داخل المكتب أو خارجه، كذلك التشاور الذي يتطلبه معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)،[١٦] المراجع في اتخاذ أحكام مدروسة ومعقولة.

أ٢٩. يمكن تقويم الحكم المهني بناءً على ما إذا كان الحكم المتوصل إليه يعكس تطبيقاً ذا كفاءة لمبادئ المحاسبة والمراجعة، وما إذا كان مناسباً في ضوء الحقائق والظروف التي كانت معروفة للمراجع حتى تاريخ تقرير المراجع، ومتسقاً معها.

أ٣٠. يلزم ممارسة الحكم المهني طوال مدة المراجعة. ويلزم أيضاً توثيقه على نحو مناسب. وفي هذا الصدد، فإن المراجع مطالب بإعداد توثيق كافٍ لأعمال المراجعة لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم الأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها للتوصل إلى الاستنتاجات بشأن الأمور المهمة التي ظهرت أثناء المراجعة.[١٧] ولا يمكن استخدام الحكم المهني كمبرر لاتخاذ قرارات لا تدعمها حقائق الارتباط وظروفه أو ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

كفاية أدلة المراجعة المناسبة وخطر المراجعة (راجع: الفقرتين ٥، ١٧)

كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها

أ٣١. تُعد أدلة المراجعة ضرورية لدعم رأي المراجع وتقريره. وهذه الأدلة تراكمية بطبيعتها، ويتم الحصول عليها بشكل أساسي من إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها أثناء سير المراجعة. ومع ذلك، فقد تشمل هذه الأدلة أيضاً المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل عمليات المراجعة السابقة (بشرط أن يكون المراجع قد حدد ما إذا كانت قد حدثت تغيرات منذ المراجعة السابقة قد تؤثر على مدى صلة هذه المعلومات بالمراجعة الحالية[١٨]) أو من خلال المعلومات التي يحصل عليها المكتب أثناء قبول العلاقة مع العميل أو قبول الارتباط أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط. وبالإضافة إلى المصادر الأخرى من داخل المنشأة وخارجها، فإن السجلات المحاسبية للمنشأة تُعد مصدراً مهماً من مصادر أدلة المراجعة. وأيضاً، قد تكون المعلومات التي من الممكن استخدامها كأدلة مراجعة من إعداد خبير يعمل لدى المنشأة أو متعاقد معها. وتشمل أدلة المراجعة كلاً من المعلومات التي تدعم وتؤيد إقرارات الإدارة، وأية معلومات تتعارض مع هذه الإقرارات. وبالإضافة إلى ذلك، يستخدم المراجع في بعض الحالات غياب المعلومات (على سبيل المثال، رفض الإدارة تقديم إفادة مطلوبة)،

---

[١٦] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٣٥

[١٧] معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرة ٨

[١٨] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) *"التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"*، الفقرة ١٦

ومن ثمّ، يعد ذلك أيضاً دليلاً من أدلة المراجعة. وينصرف معظم عمل المراجع عند تكوين رأيه إلى جمع أدلة المراجعة وتقويمها.

أ٣٢. إن كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها عاملان مرتبطان ببعضها. وتعد الكفاية مقياساً لكمية أدلة المراجعة. وتتأثر كمية أدلة المراجعة المطلوبة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري (فكلما ارتفعت المخاطر المقيّمة، زادت أدلة المراجعة التي قد يلزم الحصول عليها)، وأيضاً بجودة أدلة المراجعة (فكلما زادت الجودة، قلت الأدلة المطلوبة). غير أن الحصول على المزيد من أدلة المراجعة قد لا يعوّض عن ضعف جودتها.

أ٣٣. تعد مناسبة أدلة المراجعة مقياساً لجودة الأدلة، أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المراجع. وتتأثر إمكانية الاعتماد على الأدلة بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على كل ظرف من الظروف المحيطة بالحصول عليها.

أ٣٤. إن تحديد ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها، مما يمكّن المراجع من استنباط استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه، يعد أمراً خاضعاً للحكم المهني. وقد وضع معيار المراجعة (٥٠٠) ومعايير المراجعة الأخرى ذات الصلة متطلبات إضافية ووفرت المزيد من الإرشادات للتطبيق طوال عملية المراجعة، فيما يتعلق باعتبارات المراجع للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

خطر المراجعة

أ٣٥. يعد خطر المراجعة دالة في مخاطر التحريف الجوهري وخطر الاكتشاف. ويستند تقييم المخاطر إلى إجراءات المراجعة للحصول على المعلومات الضرورية لهذا الغرض والأدلة المتحصل عليها طوال عملية المراجعة. ويعد تقييم المخاطر أمراً خاضعاً للحكم المهني، وليس أمراً قابلاً للقياس بدقة.

أ٣٦. لأغراض معايير المراجعة، لا يتضمن خطر المراجعة خطر احتمال إبداء المراجع لرأيٍ بأن القوائم المالية محرفة بشكل جوهري، وهي ليست كذلك. وهذا الخطر عادةً غير مهم. وبالإضافة إلى ذلك، فإن خطر المراجعة هو مصطلح فني متعلق بآلية المراجعة؛ ولا يشير إلى خطر الأعمال الذي يتعرض له المراجع، كالخسارة الناشئة عن الدعاوى القضائية، أو السمعة السلبية، أو الأحداث الأخرى التي تنشأ فيما يتصل بمراجعة القوائم المالية.

مخاطر التحريف الجوهري

أ٣٧. قد تظهر مخاطر التحريف الجوهري على مستويين:

- مستوى القوائم المالية عموماً؛
- مستوى الإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

أ٣٨. تشير مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية عموماً إلى مخاطر التحريف الجوهري التي تتعلق بشكل منتشر بالقوائم المالية ككل، ويمكن أن تؤثر على العديد من الإقرارات.

أ٣٩. يتم تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات لغرض تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية الضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وتمكن هذه الأدلة المراجع من إبداء رأي في القوائم المالية عند مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها من خطر المراجعة. ويستخدم المراجعون مناهج متعددة لتحقيق هدف تقييم مخاطر التحريف الجوهري. فعلى سبيل المثال، قد يستخدم المراجع نموذجاً يعبّر عن العلاقة العامة لمكونات خطر المراجعة في صورة رياضية للوصول إلى مستوى مقبول لخطر الاكتشاف. ويجد بعض المراجعين مثل هذا النموذج مفيداً عند التخطيط لإجراءات المراجعة.

أ٤٠. تتكون مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات من مكونين، هما: الخطر الملازم وخطر الرقابة. ويُعد كل من الخطر الملازم وخطر الرقابة من مخاطر المنشأة؛ وهما يوجدان بشكل مستقل وغير مرتبط بمراجعة القوائم المالية.

أ٤١. يتأثر الخطر الملازم بعوامل الخطر الملازم. وبناءً على درجة تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف، يتباين مستوى الخطر الملازم على مقياس يُشار إليه بلفظ نطاق الخطر الملازم. ويحدد المراجع فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة، والإقرارات ذات الصلة الخاصة بها، أثناء آلية التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. وعلى سبيل المثال، قد يتم تحديد أرصدة الحسابات التي تتألف من مبالغ مشتقة من تقديرات محاسبية تخضع لعدم تأكد كبير يحيط بتقديرها، على أنها أرصدة حسابات مهمة،

وقد يكون تقييم المراجع للخطر الملازم مرتفعاً فيما يخص المخاطر المتعلقة بذلك على مستوى الإقرارات بسبب ارتفاع عدم التأكد المحيط بالتقدير.

أ٤٢. قد تؤثر أيضاً الظروف الخارجية التي تنشأ عنها مخاطر الأعمال على الخطر الملازم. فعلى سبيل المثال، قد تؤدي التطورات التقنية إلى جعل منتج معين متقادماً، مما يتسبب في جعل المخزون منه أكثر عرضة للمبالغة في تقديره. وقد تؤثر أيضاً عوامل من داخل المنشأة وبيئتها تتعلق ببعض أو جميع فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات على الخطر الملازم المتعلق بإقرار معين. وقد يكون من بين هذه العوامل، على سبيل المثال، وجود نقص في رأس المال العامل الكافي لاستمرار العمليات، أو وجود تراجع في إحدى الصناعات متصف بفشل عدد كبير من الأعمال.

أ٤٣. يُعد خطر الرقابة دالة في فاعلية قيام الإدارة بتصميم أدوات الرقابة وتطبيقها وصونها لمواجهة المخاطر التي تم التعرف عليها التي تهدد تحقيق أهداف المنشأة ذات الصلة بإعداد القوائم المالية للمنشأة. ومع ذلك، فإن الرقابة الداخلية، مهما كانت جودة تصميمها وتشغيلها، تستطيع أن تحد فقط من مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية، ولكنها لا تقضي عليها نهائياً، وذلك بسبب المحدودية الملازمة لأدوات الرقابة. وتتضمن تلك القيود، على سبيل المثال، احتمال وقوع الأخطاء أو الغلطات البشرية أو التحايل على أدوات الرقابة بالتواطؤ أو التجاوز غير المناسب من قِبَل الإدارة. وعليه، فإن جزءاً من خطر الرقابة سيظل موجوداً بصفة دائمة. وتوفر معايير المراجعة الظروف التي يكون المراجع في ظلها مطالباً باختبار، أو قد يختار اختبار، الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديده لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس التي سيتم اتخاذها.[١٩]

أ٤٤. يمكن التعبير عن تقييم مخاطر التحريف الجوهري بصورة كمية، بنسب مئوية مثلاً، أو صورة غير كمية. وعلى أية حال، تُعد حاجة المراجع لإجراء تقييمات مناسبة للمخاطر أكثر أهمية من المناهج المختلفة التي قد يتم استخدامها في إجراء تلك التقييمات. وتشير معايير المراجعة عادةً إلى "مخاطر التحريف الجوهري" بدلاً من الإشارة إلى الخطر الملازم وخطر الرقابة بشكل منفصل. ومع ذلك، يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) تقييم الخطر الملازم بشكل منفصل عن خطر الرقابة من أجل توفير أساس لتصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات، وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠).

أ٤٥. يتم تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات لغرض تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية الضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.[٢٠]

أ٤٦. يحدد معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) متطلبات ويوفر إرشادات بشأن التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى الإقرارات ومستوى القوائم المالية.

خطر الاكتشاف

أ٤٧. عند مستوى معين من خطر المراجعة، ينطوي المستوى المقبول لخطر الاكتشاف على علاقة عكسية مع مخاطر التحريف الجوهري المقيّمة على مستوى الإقرارات. فعلى سبيل المثال، كلما زادت مخاطر التحريف الجوهري التي يعتقد المراجع بوجودها، انخفض مستوى خطر الاكتشاف الذي يمكن قبوله، وبناءً على ذلك، يحتاج المراجع إلى أدلة مراجعة أكثر إقناعاً.

أ٤٨. يتعلق خطر الاكتشاف بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجع التي يحددها المراجع لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. ولذلك، فهو دالة في فاعلية إجراءات المراجعة وتنفيذها من جانب المراجع. وتساعد أمور مثل:

- التخطيط الكافي؛
- التعيين الصحيح للعاملين في فريق الارتباط؛
- ممارسة نزعة الشك المهني؛
- الإشراف على أعمال المراجعة المنفذة وفحصها،

---

[١٩] معيار المراجعة (٣٣٠) *"استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"*، الفقرات ٦-١٧

[٢٠] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٦

في تعزيز فاعلية إجراءات المراجعة وتنفيذها، والحد من إمكانية اختيار المراجع لإجراءات مراجعة غير مناسبة، أو التطبيق الخاطئ لإجراءات المراجعة المناسبة، أو إساءة تفسير نتائج المراجعة.

أ٤٩. يحدد معيار المراجعة (٣٠٠)[٢١] ومعيار المراجعة (٣٣٠) متطلبات ويقدمان إرشادات بشأن التخطيط لمراجعة القوائم المالية واستجابات المراجع للمخاطر المقيّمة. ومع ذلك، فإن خطر الاكتشاف يمكن فقط الحد منه، دون القضاء عليه نهائياً، وذلك بسبب القيود الملازمة للمراجعة. وعليه، فإن جزءاً من خطر الاكتشاف سيظل موجوداً بصفة دائمة.

القيود الملازمة للمراجعة

أ٥٠. لا يُتوقع من المراجع، بل لا يمكنه، أن يخفض خطر المراجعة إلى مستوى الصفر، ولذلك لا يمكنه أن يصل إلى تأكيد مطلق بأن القوائم المالية خالية من التحريف الجوهري سواءً بسبب الغش أو الخطأ. ويرجع ذلك إلى وجود قيود ملازمة للمراجعة، يترتب عليها اتصاف معظم أدلة المراجعة، التي يستخلص منها المراجع استنتاجاته ويؤسس عليها رأيه، بأنها أدلة مقنعة وليست قطعية. وتنشأ القيود الملازمة للمراجعة من:

- طبيعة التقرير المالي؛
- طبيعة إجراءات المراجعة؛
- الحاجة إلى القيام بالمراجعة خلال فترة زمنية معقولة وبتكاليف معقولة.

طبيعة التقرير المالي

أ٥١. ينطوي إعداد القوائم المالية على ممارسة الإدارة للاجتهاد عند تطبيقها لمتطلبات إطار تقريرها المالي المنطبق الخاص بها على الحقائق والظروف الخاصة بالمنشأة. وبالإضافة إلى ذلك، فإن كثيراً من بنود القوائم المالية تنطوي على قرارات شخصية أو تقييمات أو درجة من عدم التأكد، وقد تكون هناك مجموعة من التفسيرات المقبولة أو الاجتهادات التي يمكن تطبيقها. ونتيجةً لذلك، تكون بعض بنود القوائم المالية خاضعة لمستوى من التباين ملازم لها ولا يمكن القضاء عليه بتطبيق إجراءات مراجعة إضافية. وعلى سبيل المثال، غالباً ما يكون هذا هو الحال لبعض التقديرات المحاسبية. ورغم ذلك، تتطلب معايير المراجعة من المراجع إعطاء اهتمام خاص لما إذا كانت التقديرات المحاسبية معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق والإفصاحات ذات العلاقة، وإعطاء اهتمام خاص للجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك المؤشرات على وجود تحيز محتمل في اجتهادات الإدارة.[٢٢]

طبيعة إجراءات المراجعة

أ٥٢. توجد قيود عملية ونظامية على قدرة المراجع في الحصول على أدلة المراجعة. ومن ذلك على سبيل المثال:

- يُحتمل ألا تقوم الإدارة أو غيرها، سواء بشكل متعمد أو غير متعمد، بتوفير المعلومات الكاملة ذات الصلة بإعداد القوائم المالية، أو تلك التي قد يطلبها المراجع. وبناءً عليه، لا يستطيع المراجع التأكد من اكتمال المعلومات، حتى ولو قام المراجع بتنفيذ إجراءات مراجعة للوصول إلى تأكيد بأنه قد تم الحصول على جميع المعلومات ذات الصلة.
- قد ينطوي الغش على مخططات متقدمة ومنظمة بعناية لإخفائه. ولذلك، فإن إجراءات المراجعة المستخدمة لجمع أدلة المراجعة قد تكون غير فعّالة في الكشف عن تحريف متعمد ينطوي، على سبيل المثال، على تواطؤ لتزوير الوثائق التي قد تتسبب في اعتقاد المراجع بأن أدلة المراجعة صحيحة وهي ليست كذلك. فالمراجع غير مدرب، ولا يتوقع منه أن يكون خبيراً في التحقق من صحة المستندات.
- لا تُعد المراجعة تحرياً رسمياً في مخالفات مزعومة. وعليه، فإن المراجع ليست لديه سلطات قانونية خاصة، مثل سلطة التفتيش، التي قد تكون ضرورية لإجراء مثل هذا التحري.

---

[٢١] معيار المراجعة (٣٠٠) *"التخطيط لمراجعة القوائم المالية"*

[٢٢] معيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث) *"مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"* ومعيار المراجعة (٧٠٠) *"تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"*، الفقرة ١٢

توقيت التقرير المالي والموازنة بين المنفعة والتكلفة

أ٥٣. إن مسألة الصعوبة أو الوقت أو التكلفة المترتبة لا تمثل في حد ذاتها أساساً صالحاً ليقوم المراجع بإغفال إجراء مراجعة لا بديل له، أو ليرضى بما دون أدلة المراجعة المقنعة. ويساعد التخطيط المناسب في إتاحة الوقت الكافي والموارد الكافية للقيام بالمراجعة. وعلى الرغم من ذلك، فملاءمة المعلومات، وبالتالي قيمتها، تميل إلى التناقص بمرور الوقت، ويجب أن تتم الموازنة بين إمكانية الاعتماد على المعلومات وتكلفتها. وهذا معترف به في بعض أطر التقرير المالي (انظر، على سبيل المثال *"إطار إعداد وعرض القوائم المالية" الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة*). ولذلك، فهناك توقع من مستخدمي القوائم المالية بأن المراجع سوف يُكوِّن رأياً في القوائم المالية خلال فترة زمنية معقولة وبتكاليف معقولة، مع الاعتراف بأنه يصعب عملياً التعامل مع جميع المعلومات التي قد تكون موجودة أو متابعة كل الأمور باستفاضة بافتراض أن المعلومات فيها أخطاء أو غش، حتى يثبت العكس.

أ٥٤. ونتيجة لذلك، فإنه من الضروري أن يقوم المراجع بما يلي:

- التخطيط للمراجعة بحيث يتم تنفيذها بطريقة فعالة؛
- توجيه جهود المراجعة لأكثر المجالات التي يتوقع أن تحتوي على مخاطر التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، في مقابل توجيه جهد أقل إلى المجالات الأخرى؛
- استخدام الاختبارات والوسائل الأخرى للتحقق من مجتمعات العينة بحثاً عن التحريفات.

أ٥٥. في ضوء المناهج المبيّنة في الفقرة أ٥٤، تحتوي معايير المراجعة على متطلبات لتخطيط وتنفيذ المراجعة وتتطلب من المراجع أن يقوم بجملة أمور من بينها ما يلي:

- أن يكون لديه أساس للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات، عن طريق تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها؛[٢٣]
- استخدام الاختبارات والوسائل الأخرى للتحقق من مجتمعات العينة بطريقة توفر أساساً معقولاً للمراجع لاستنباط الاستنتاجات بشأن مجتمع العينة.[٢٤]

أمور أخرى تؤثر على القيود الملازمة للمراجعة

أ٥٦. تكتسب التأثيرات المحتملة للقيود الملازمة للمراجعة على قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية أهمية خاصة في حالة إقرارات أو موضوعات معينة. وتتضمن مثل هذه الإقرارات أو الموضوعات ما يلي:

- الغش، وخاصة الغش الذي تتورط فيه الإدارة العليا أو الذي ينتج عن التواطؤ. انظر معيار المراجعة (٢٤٠) لمزيد من التفصيل.
- وجود واكتمال العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. انظر معيار المراجعة (٥٥٠)[٢٥] لمزيد من التفصيل.
- حدوث عدم التزام بالأنظمة واللوائح. انظر معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث)[٢٦] لمزيد من التفصيل.
- الأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تتسبب في توقف المنشأة عن البقاء كمنشأة مستمرة. انظر معيار المراجعة (٥٧٠)[٢٧] لمزيد من التفصيل.

وتحدد معايير المراجعة ذات الصلة إجراءات مراجعة معينة للمساعدة في التخفيف من تأثير القيود الملازمة.

أ٥٧. بسبب القيود الملازمة للمراجعة، فإنه يوجد خطر لا يمكن تجنبه، يتمثل في أن بعض التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد لا يتم اكتشافها، حتى ولو تم التخطيط للمراجعة وتنفيذها على نحو سليم وفقاً لمعايير المراجعة. وعليه، فإن الاكتشاف اللاحق لتحريف جوهري

---

[٢٣] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٣

[٢٤] معيار المراجعة (٣٣٠) ومعيار المراجعة (٥٠٠) ومعيار المراجعة (٥٢٠) *"الإجراءات التحليلية"* ومعيار المراجعة (٥٣٠) *"العينات في المراجعة"*

[٢٥] معيار المراجعة (٥٥٠) *"الأطراف ذات العلاقة"*

[٢٦] معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث) *"مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"*

[٢٧] معيار المراجعة (٥٧٠) *"الاستمرارية"*

في القوائم المالية ناتج عن غش أو خطأ لا يشير في حد ذاته إلى فشل في القيام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة. ومع ذلك، فإن القيود الملازمة للمراجعة ليست مبرراً لأن يرضى المراجع بما دون أدلة المراجعة المقنعة. ويتحدد ما إذا كان المراجع قد نفذ المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة من خلال إجراءات المراجعة المنفذة في ظل الظروف القائمة، وكفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها نتيجة لذلك، ومدى مناسبة تقرير المراجع على أساس تقويم تلك الأدلة في ضوء الأهداف العامة للمراجع.

القيام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة

طبيعة معايير المراجعة (راجع: الفقرة ١٨)

أ٥٨. توفر معايير المراجعة، في مجملها، معايير لعمل المراجع لتحقيق الأهداف العامة للمراجع. وتتناول معايير المراجعة المسؤوليات العامة للمراجع، بالإضافة إلى الاعتبارات الأخرى ذات الصلة بتطبيق تلك المسؤوليات على موضوعات محددة.

أ٥٩. يحدد كل معيار مراجعة بوضوح نطاق المعيار وتاريخ سريانه وأي قيد معين على إمكانية تطبيقه. وما لم يُنص في معيار المراجعة على خلاف ذلك، فإن المراجع مسموح له بتطبيق معيار المراجعة قبل تاريخ السريان المحدد فيه.

أ٦٠. عند تنفيذ المراجعة، قد يكون المراجع مطالباً بالالتزام بمتطلبات نظامية أو تنظيمية، بالإضافة إلى معايير المراجعة. ولا تلغي معايير المراجعة الأنظمة أو اللوائح التي تحكم مراجعة القوائم المالية. وفي حالة اختلاف الأنظمة أو اللوائح عن معايير المراجعة، فإن القيام بالمراجعة وفقاً للأنظمة أو اللوائح فقط سيعد تلقائياً غير مستوفٍ لمتطلبات معايير المراجعة.

أ٦١. قد يقوم المراجع أيضاً بالمراجعة وفقاً لكلٍ من المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة، ومعايير المراجعة الخاصة بدولة أو سلطة معينة. وفي مثل هذه الحالات، فإنه بالإضافة إلى الالتزام بكل من المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة ذات الصلة بالمراجعة، قد يكون من الضروري للمراجع تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة من أجل الالتزام بالمعايير ذات الصلة الخاصة بذلك الإقليم أو البلد.(*)

اعتبارات خاصة بعمليات المراجعة في القطاع العام

أ٦٢. تُعد معايير المراجعة ذات صلة بالارتباطات في القطاع العام. ومع ذلك، قد تتأثر مسؤوليات المراجع في القطاع العام بالتكليف الرسمي بالمراجعة، أو بالالتزامات المفروضة على منشآت القطاع العام والناشئة عن نظام أو لائحة أو أوامر ملزمة أخرى مثل (التوجيهات الوزارية، أو متطلبات السياسات الحكومية، أو قرارات سلطة إصدار الأنظمة)، والتي قد تشمل نطاقاً أوسع من مجرد إجراء مراجعة للقوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة. ولا تتعامل معايير المراجعة مع هذه المسؤوليات الإضافية. وقد يكون تم التعامل معها في إصدارات "المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة"، أو إصدارات الجهات الوطنية لوضع المعايير، أو في الإرشادات التي تطورها الهيئات المسؤولة عن المراجعة الحكومية.

محتوى معايير المراجعة (راجع: الفقرة ١٩)

أ٦٣. بالإضافة إلى الأهداف والمتطلبات (يتم التعبير عن المتطلبات الواردة في معايير المراجعة باستخدام كلمة "يجب")، يحتوي معيار المراجعة على إرشادات ذات علاقة به في شكل مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى. وقد يحتوي أيضاً على مقدمة توفر سياقاً مناسباً للفهم الصحيح لمعيار المراجعة، ويحتوي أيضاً على تعريفات. ولذلك، فإن نصّ المعيار بأكمله يُعد ذا صلة بفهم الأهداف الواردة في معيار المراجعة، وبالتطبيق الصحيح لمتطلبات المعيار.

أ٦٤. عند الضرورة، تقدم المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى شرحاً إضافياً لمتطلبات معيار مراجعة، وإرشادات لتنفيذها. وبشكل خاص، فإنها:

- قد تشرح بشكل أكثر دقة ما يعنيه متطلب ما، أو ما يهدف إلى تناوله، بما في ذلك في بعض المعايير مثل معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، أسباب طلب تنفيذ الإجراء.
- قد تشتمل على أمثلة للإجراءات التي قد تكون مناسبة في ظل ظروف معينة. وفي بعض المعايير، مثل معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، يتم عرض الأمثلة داخل مربعات.

---

* وفقاً لقرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (SOCPA) بالتحول إلى المعايير الدولية للمراجعة وفقاً لخطة التحول المعتمدة من مجلس إدارة الهيئة، فإنه لن يكون هناك مجموعتين من معايير المراجعة في المملكة، مما يعني عدم انطباق هذه الفقرة على البيئة المحلية للمراجعة في المملكة.

وفي حين أن مثل هذه الإرشادات لا تفرض في حد ذاتها متطلباً، إلا أنها ذات صلة بالتطبيق الصحيح لمتطلبات معيار المراجعة. وقد توفر أيضاً المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى معلومات عامة عن الأمور التي تم تناولها في معيار المراجعة.

أ٦٥. تشكل الملاحق جزءاً من المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى. ويكون الغرض من الملحق والاستخدام المقصود له موضحين في متن المعيار ذي الصلة، أو في عنوان ومقدمة الملحق نفسه.

أ٦٦. قد تتضمن المقدمة، عند الحاجة، أموراً مثل شرح:

- غرض ونطاق معيار المراجعة، بما في ذلك كيفية ارتباط هذا المعيار بالمعايير الأخرى.
- موضوع المعيار.
- المسؤوليات الخاصة بالمراجع وغيره فيما يتعلق بموضوع معيار المراجعة.
- السياق الذي تم فيه وضع معيار المراجعة.

أ٦٧. قد يتضمن معيار المراجعة، في جزء منفصل تحت عنوان "تعريفات" وصفاً للمعاني المعطاة لبعض المصطلحات لأغراض معايير المراجعة. وقد تم إيراد هذه التعريفات للمساعدة في تطبيق معايير المراجعة وتفسيرها بشكل متسق، ولا يُراد منها أن تغلب على التعريفات التي قد تكون موضوعة لأغراض أخرى، سواءً في الأنظمة أو اللوائح أو غيرها. وما لم يُذكر خلاف ذلك، فإنه سيكون لتلك المصطلحات المعاني نفسها في كل معايير المراجعة. ويحتوي مسرد مصطلحات المعايير الدولية الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد في كتاب *"إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة"* ، الذي نشره الاتحاد الدولي للمحاسبين واعتمدته الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، على قائمة كاملة بالمصطلحات المعرّفة في معايير المراجعة. ويتضمن المسرد أيضاً توضيحات للمصطلحات الأخرى الواردة في معايير المراجعة للمساعدة في التوصل إلى تفسيرات وترجمات مشتركة ومتّسقة.

أ٦٨. عندما يكون ذلك مناسباً، تتضمن المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى لمعيار المراجعة اعتبارات إضافية خاصة بأعمال مراجعة المنشآت الأصغر ومنشآت القطاع العام. وتساعد هذه الاعتبارات الإضافية في تطبيق متطلبات معيار المراجعة عند مراجعة مثل هذه المنشآت. ومع ذلك، فهي لا تحد أو تقلل من مسؤولية المراجع عن تطبيق متطلبات معايير المراجعة والالتزام بها.

اعتبارات التدرج

أ٦٩. تم إدراج اعتبارات خاصة بالتدرج في بعض المعايير (مثل معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)) توضح تطبيق المتطلبات على جميع المنشآت بغض النظر عمّا إذا كانت طبيعتها وظروفها أقل تعقيداً أو أكثر تعقيداً. والمنشآت الأقل تعقيداً هي المنشآت التي قد تنطبق عليها الخصائص الموضحة في الفقرة أ٧١.

أ٧٠. تم وضع الاعتبارات الخاصة بالمنشآت الأصغر التي تضمنتها بعض المعايير مراعاةً للمنشآت غير المدرجة بالدرجة الأولى. ومع ذلك، فإن بعض هذه الاعتبارات قد تكون مفيدة في مراجعة المنشآت الأصغر المدرجة.

أ٧١. لأغراض تحديد الاعتبارات الإضافية لأعمال مراجعة المنشآت الأصغر، يشير مصطلح "المنشأة الأصغر" إلى المنشأة التي تتصف عادةً بخصائص نوعية مثل:

(أ) تركز الملكية والإدارة في عدد قليل من الأفراد (غالباً فرد واحد، إما شخص طبيعي أو شركة أخرى تمتلك المنشأة شريطة اتصاف المالك بالخصائص النوعية ذات الصلة)؛

(ب) واحد أو أكثر مما يلي:

(١) معاملات بسيطة وغير معقدة؛ أو

(٢) أعمال بسيطة لمسك الدفاتر؛ أو

(٣) قلة مسارات العمل، وقلة المنتجات ضمن هذه المسارات؛ أو

(٤) نُظُم بسيطة للرقابة الداخلية؛ أو

(٥) قلة المستويات الإدارية التي تكون مسؤولة عن مجموعة كبيرة من أدوات الرقابة؛ أو

(٦) قلة العاملين، الذين يتحمل الكثير منهم مدى واسعاً من الواجبات.

وهذه الخصائص النوعية ليست شاملة، وهي غير قاصرة على المنشآت الأصغر، ولا يلزم أن تتوفر جميعها في المنشآت الأصغر.

الاعتبارات الخاصة بالأدوات والأساليب الآلية

أ٧٢. تم وضع الاعتبارات الخاصة بالأدوات والأساليب الآلية التي تضمنتها بعض المعايير (على سبيل المثال، معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)) لشرح كيف أن المراجع قد يطبق متطلبات معينة عند استخدام أدوات وأساليب آلية في تنفيذ إجراءات المراجعة.

أ٧٣. تشير معايير المراجعة إلى مالك المنشأة الأصغر الذي يتولى إدارة المنشأة على أساس يومي بلفظ "المدير المالك".

الأهداف المنصوص عليها في كل معيار من معايير المراجعة (راجع: الفقرة ٢١)

أ٧٤. يحتوي كل معيار من معايير المراجعة على هدف واحد أو أكثر، يوفر رابطاً بين المتطلبات والأهداف العامة للمراجع. وتخدم الأهداف المحددة في كل معيار من معايير المراجعة في تركيز المراجع على النتيجة المرجوّة من معيار المراجعة، حال كونها محددة بشكل كافٍ لمساعدة المراجع فيما يلي:

- فهم ما يلزم إنجازه، وعند الضرورة، فهم الوسائل المناسبة للقيام بذلك؛
- اتخاذ قرار بشأن ما إذا كان يتعين بذل المزيد من الجهد لتحقيق تلك الأهداف في الظروف الخاصة بالمراجعة.

أ٧٥. يجب فهم الأهداف في سياق الأهداف العامة للمراجع، المنصوص عليها في الفقرة (١١) من هذا المعيار. وكما هو شأن الأهداف العامة للمراجع، فإن القدرة على تحقيق كل هدف بمفرده تخضع بالقدر نفسه للقيود الملازمة للمراجعة.

أ٧٦. عند استخدام الأهداف، يُطالب المراجع بمراعاة العلاقات المتبادلة بين معايير المراجعة. ويرجع ذلك، كما هو مبين في الفقرة أ٥٨، إلى أن معايير المراجعة تتناول المسؤوليات العامة في بعض الحالات، وفي حالات أخرى تتناول تطبيق تلك المسؤوليات على مواضيع محددة. فعلى سبيل المثال، يتطلب هذا المعيار من المراجع تبني موقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني؛ وهذا أمر ضروري في جميع الجوانب المتعلقة بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها، ولكنه لا يُكرَّر كمتطلب في كل معيار من معايير المراجعة. وعلى مستوى أكثر تفصيلاً، يتضمن معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) ومعيار المراجعة (٣٣٠)، جملة أمور من بينها، الأهداف والمتطلبات التي تتناول مسؤوليات المراجع للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، ومسؤولياته لتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية للاستجابة لهذه المخاطر المقيمة، على الترتيب. وتنطبق هذه الأهداف والمتطلبات طوال عملية المراجعة. وقد يتوسع معيار مراجعة معين يتناول جوانب محددة من المراجعة (على سبيل المثال، معيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث)) في كيفية تطبيق الأهداف والمتطلبات الخاصة بمعايير مراجعة أخرى مثل معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) ومعيار المراجعة (٣٣٠) فيما يتعلق بموضوع معيار المراجعة ولكنه لا يكررها. ومن ثمّ، فإنه لتحقيق الهدف المنصوص عليه في معيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث)، يأخذ المراجع في الحسبان أهداف ومتطلبات معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة.

استخدام الأهداف لتحديد الحاجة لاتخاذ المزيد من إجراءات المراجعة (راجع: الفقرة ٢١(أ))

أ٧٧. تهدف متطلبات معايير المراجعة إلى تمكين المراجع من تحقيق الأهداف المحددة في معايير المراجعة، ومن ثمّ تحقيق الأهداف العامة للمراجع. ولذلك، فإنه يتوقع أن يوفر التطبيق السليم لمتطلبات معايير المراجعة أساساً كافياً لتحقيق المراجع للأهداف. ومع ذلك، ونظراً للتباين الكبير في ظروف ارتباطات المراجعة، ولأن جميع هذه الظروف لا يمكن توقعها في معايير المراجعة، فإن المراجع هو المسؤول عن تحديد إجراءات المراجعة الضرورية للوفاء بمتطلبات معايير المراجعة ولتحقيق الأهداف. وفي الظروف الخاصة بكل ارتباط، قد تكون هناك أمور معينة تتطلب من المراجع القيام بإجراءات مراجعة أخرى بالإضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير المراجعة لتحقيق الأهداف المحددة في تلك المعايير.

استخدام الأهداف لتقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع: الفقرة ٢١(ب))

أ٧٨. يتعين على المراجع استخدام الأهداف لتقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة في سياق الأهداف العامة للمراجع. وإذا خلص المراجع إلى أن أدلة المراجعة غير كافية وغير مناسبة، فإنه قد يتَّبع عندئذ منهجاً أو أكثر من المناهج الآتية للوفاء بمتطلب الفقرة ٢١ (ب):

- تقويم ما إذا كانت أدلة مراجعة أخرى ذات صلة قد تم، أو سيتم، الحصول عليها نتيجة للالتزام بمعايير المراجعة الأخرى؛ أو
- توسيع نطاق العمل الذي يتم تنفيذه عند تطبيق واحد أو أكثر من المتطلبات؛ أو
- تنفيذ إجراءات أخرى يرى المراجع أنها ضرورية في ظل الظروف القائمة.

وعندما يكون من المتوقع أن أياً مما ذكر أعلاه لن يكون عملياً أو لن يكون ممكناً في ظل الظروف القائمة، فلن يكون المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، ويكون مطالباً بموجب معايير المراجعة بتحديد تأثير ذلك على تقريره أو على قدرته على إتمام الارتباط.

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة

المتطلبات ذات الصلة (راجع: الفقرة ٢٢)

أ٧٩. في بعض الحالات، قد يكون معيار مراجعة معين (وبالتالي جميع متطلباته) غير ذي صلة في ظل الظروف القائمة. فعلى سبيل المثال، إذا لم تكن لدى المنشأة وظيفة مراجعة داخلية، فلن يكون لأي مما ورد في معيار المراجعة (٦١٠)[٢٨] صلة بالمنشأة.

أ٨٠. قد تكون هناك متطلبات مشروطة ضمن معيار مراجعة ذي صلة. ويكون مثل هذا المتطلب ذا صلة عندما تنطبق الظروف المتصورة في المتطلب وعندما يتحقق الشرط. وبصفة عامة، فإن الطابع الشرطي للمتطلب قد يكون صريحاً أو ضمنياً، فعلى سبيل المثال:

- متطلب تعديل رأي المراجع إذا كان هناك تقييد للنطاق[٢٩] يمثّل متطلباً مشروطاً بشكل صريح.
- متطلب إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي تم التعرف عليها أثناء المراجعة،[٣٠] والذي يعتمد على وجود أوجه قصور مهمة تم التعرف عليها، ومتطلب الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالعرض والإفصاح عن المعلومات القطاعية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق،[٣١] والذي يعتمد على مطالبة الإطار بمثل هذا الإفصاح أو سماحه به، يمثلان متطلبين مشروطين بشكل ضمني.

وفي بعض الحالات، قد يُعبَّر عن المتطلب على أنه مشروط بالأنظمة أو اللوائح المنطبقة. فعلى سبيل المثال، قد يكون المراجع مطالباً بالانسحاب من ارتباط المراجعة، *عندما يكون الانسحاب ممكناً في ظل الأنظمة أو اللوائح المنطبقة*، أو قد يكون المراجع مطالباً بعمل شيء ما، *ما لم يكن محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح*. واعتماداً على الإقليم، فإن السماح أو المنع النظامي أو التنظيمي قد يكون صريحاً أو ضمنياً.

الخروج عن متطلب (راجع: الفقرة ٢٣)

أ٨١. يحدد معيار المراجعة (٢٣٠) متطلبات التوثيق في الظروف الاستثنائية التي يخرج فيها المراجع عن متطلب ذي صلة.[٣٢] ولا تدعو معايير المراجعة إلى الالتزام بمتطلب غير ذي صلة بظروف المراجعة.

الفشل في تحقيق الهدف (راجع: الفقرة ٢٤)

أ٨٢. يعد تحديد ما إذا كان هدف ما قد تم تحقيقه أمراً خاضعاً للحكم المهني للمراجع. ويأخذ ذلك الحكم في الحسبان نتائج إجراءات المراجعة

---

[٢٨] معيار المراجعة (٦١٠) *"استخدام عمل المراجعين الداخليين"*، الفقرة ٢

[٢٩] معيار المراجعة (٧٠٥) *"التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"*، الفقرة ١٣

[٣٠] معيار المراجعة (٢٦٥) *"إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"*، الفقرة ٩

[٣١] معيار المراجعة (٥٠١) *"أدلة المراجعة - اعتبارات محددة لبنود مختارة"*، الفقرة ١٣

[٣٢] معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرة ١٢

التي تم تنفيذها لتحقيق الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة، وتقويم المراجع لما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وما إذا كان يتعين بذل المزيد من الجهد، في ظل الظروف الخاصة بالمراجعة، لتحقيق الأهداف المنصوص عليها في معايير المراجعة. وعليه، تشمل الظروف التي قد تؤدي إلى الفشل في تحقيق الهدف تلك التي:

- تمنع المراجع من الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة ذات الصلة.
- تنتج عنها صعوبة أو عدم إمكانية تنفيذ المراجع للمزيد من إجراءات المراجعة أو حصوله على المزيد من أدلة المراجعة التي يرى أنها ضرورية من خلال استخدام الأهداف وفقاً للفقرة ٢١، على سبيل المثال بسبب وجود قصور في أدلة المراجعة المتاحة.

أ٨٣. يوفر توثيق أعمال المراجعة الذي يستوفي متطلبات معيار المراجعة (٢٣٠) ومتطلبات التوثيق المحددة في معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة دليلاً على الأساس الذي يستند إليه المراجع في استنتاجه بشأن تحقيق الأهداف العامة للمراجع. ورغم أنه ليس من الضروري للمراجع توثيق تحقيق كل هدف على حدة بشكل منفصل (كما في قوائم التحقق على سبيل المثال)، فإن توثيق الفشل في تحقيق هدف ما يساعد المراجع في تقويم ما إذا كان مثل هذا الفشل قد حال دون تحقيق الأهداف العامة للمراجع.

معيار المراجعة (٢١٠): الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٢١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٢١٠)

الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة

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

الفهرس

الفقرة

مقدمة

نطاق هذا المعيار ١

تاريخ السريان ٢

الهدف ٣

التعريفات ٤–٥

المتطلبات

الشروط المسبقة للمراجعة ٦–٨

الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة ٩–١٢

عمليات المراجعة المتكررة ١٣

قبول التغيير في شروط ارتباطات المراجعة ١٤–١٧

اعتبارات إضافية عند قبول الارتباطات ١٨–٢١

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار أ١

الشروط المسبقة للمراجعة أ٢–أ٢١

الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة أ٢٢–أ٢٩

عمليات المراجعة المتكررة أ٣٠

قبول التغيير في شروط ارتباطات المراجعة أ٣١–أ٣٥

اعتبارات إضافية عند قبول الارتباطات أ٣٦–أ٣٩

الملحق الأول: مثال لخطاب ارتباط مراجعة

الملحق الثاني: تحديد إمكانية قبول الأطر ذات الغرض العام

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٢١٠) *"الاتفاق على شروط ارتباطات 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 مسؤوليات المراجع عند الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. ويشمل ذلك التأكد من تحقق شروط مسبقة معينة للمراجعة، تقع المسؤولية عنها على عاتق الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. ويتناول معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)[١] تلك الجوانب الخاصة بقبول الارتباط، التي تقع ضمن نطاق سيطرة المراجع. (راجع: الفقرة أ١)

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 عدم قبول ارتباط المراجعة أو الاستمرار فيه إلا عندما يتم الاتفاق على الأساس الذي سيُنفذ الارتباط بناءً عليه، وذلك من خلال:

(أ) التأكد من تحقق الشروط المسبقة للمراجعة؛

(ب) التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المراجع، من جانب، والإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، من جانب آخر، بخصوص شروط ارتباط المراجعة.

التعريفات

٤. لأغراض معايير المراجعة، يكون للمصطلح الآتي المعنى المبين أدناه:

الشروط المسبقة للمراجعة: استخدام الإدارة لإطار تقرير مالي مقبول في إعداد القوائم المالية وموافقة الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، على الافتراض الأساس[٢] الذي يتم على أساسه إجراء المراجعة.

٥. لأغراض هذا المعيار، تُقرأ الإشارات إلى مصطلح "الإدارة" فيما يلي على أنها "الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال".

المتطلبات

الشروط المسبقة للمراجعة

٦. للتأكد مما إذا كانت الشروط المسبقة للمراجعة متحققة، يجب على المراجع:

(أ) تحديد ما إذا كان إطار التقرير المالي الذي سيتم تطبيقه في إعداد القوائم المالية مقبولاً؛ (راجع: الفقرات أ٢-أ١٠)

(ب) الحصول على موافقة الإدارة بأنها تقر وتفهم مسؤوليتها عن الأمور الآتية: (راجع: الفقرات أ١١-أ١٤، أ٢١)

(١) إعداد القوائم المالية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك، عند الاقتضاء، عرضها العادل؛ (راجع: الفقرة أ١٥)

(٢) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواء بسبب غش أو خطأ؛ (راجع: الفقرات أ١٦–أ١٩)

(٣) تمكين المراجع مما يلي:

أ. الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون الإدارة على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

ب. المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المراجع من الإدارة لغرض المراجعة؛

---

[١] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"

[٢] معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة ١٣

ج. الوصول غير المقيد إلى أي أشخاص داخل المنشأة يرى المراجع أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة للمراجعة.

القيود على النطاق قبل قبول ارتباط المراجعة

٧. إذا فرضت الإدارة أو المكلفون بالحوكمة قيداً على نطاق عمل المراجع في شروط ارتباط مراجعة مقترح بشكل يعتقد المراجع معه بأن القيد سيؤدي إلى امتناعه عن إبداء رأيه في القوائم المالية، فلا يجوز للمراجع قبول مثل هذا الارتباط المقيد كارتباط مراجعة، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة.

عوامل أخرى تؤثر في قبول ارتباط المراجعة

٨. في حالة عدم تحقق الشروط المسبقة للمراجعة، يجب على المراجع مناقشة الأمر مع الإدارة. وما لم يكن المراجع مطالباً بقبول ارتباط المراجعة بموجب نظام أو لائحة، فلا يجوز له قبول الارتباط المقترح:

(أ) إذا حدد المراجع أن إطار التقرير المالي الذي سيُطبق في إعداد القوائم المالية غير مقبول، باستثناء ما هو منصوص عليه في الفقرة ١٩؛ أو

(ب) إذا لم يتم الحصول على الموافقة المشار إليها في الفقرة ٦(ب).

الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة

٩. يجب على المراجع أن يتفق على شروط ارتباط المراجعة مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرة أ٢٢)

١٠. مع مراعاة الفقرة ١١، يجب أن تُسجل شروط ارتباط المراجعة المتفق عليها في خطاب ارتباط أو في شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، ويجب أن تتضمن: (راجع: الفقرات أ٢٣–أ٢٧)

(أ) هدف ونطاق مراجعة القوائم المالية؛

(ب) مسؤوليات المراجع؛

(ج) مسؤوليات الإدارة؛

(د) تحديد إطار التقرير المالي المنطبق لإعداد القوائم المالية؛

(هـ) الإشارة إلى الشكل والمحتوى المتوقعين لأي تقارير سيصدرها المراجع؛ (راجع: الفقرة أ٢٤)

(و) تصريحاً بأنه قد توجد ظروف يمكن أن يتغير فيها التقرير عن الشكل والمحتوى المتوقعين.

١١. إذا حدد نظام أو لائحة بتفصيل كافٍ شروط ارتباط المراجعة، المشار إليها في الفقرة ١٠، فلا يلزم أن يقوم المراجع بتسجيلها في اتفاق مكتوب، باستثناء النص على أنه يجب تطبيق هذا النظام أو هذه اللائحة وأن الإدارة تقر وتفهم مسؤولياتها المنصوص عليها في الفقرة ٦(ب). (راجع: الفقرات أ٢٣، أ٢٨، أ٢٩)

١٢. إذا حدد نظام أو لائحة مسؤوليات للإدارة تشبه تلك المبينة في الفقرة ٦(ب)، فقد يرى المراجع أن النظام أو اللائحة تتضمن، بحسب حكم المراجع، مسؤوليات ذات تأثير مماثل لتلك الموضحة في تلك الفقرة. وفيما يتعلق بهذه المسؤوليات المماثلة، فقد يستخدم المراجع نص النظام أو اللائحة لوصف هذه المسؤوليات في اتفاق مكتوب. وفيما يتعلق بالمسؤوليات التي لا ينص عليها النظام أو اللائحة بحيث تكون ذات تأثير مماثل، فيجب أن يستخدم الاتفاق المكتوب الوصف الوارد في الفقرة ٦(ب). (راجع: الفقرة أ٢٨)

عمليات المراجعة المتكررة

١٣. في عمليات المراجعة المتكررة، يجب على المراجع تقييم ما إذا كانت الظروف تتطلب إعادة النظر في شروط ارتباط المراجعة، وما إذا كانت هناك حاجة إلى تذكير المنشأة بالشروط القائمة لارتباط المراجعة. (راجع: الفقرة أ٣٠)

قبول التغيير في شروط ارتباط المراجعة

١٤. لا يجوز للمراجع قبول أي تغيير في شروط ارتباط المراجعة، ما لم توجد مبررات معقولة لذلك. (راجع: الفقرات أ٣١–أ٣٣)

١٥. إذا طُلب من المراجع قبل إنجاز ارتباط المراجعة تغيير الارتباط إلى ارتباط يحمل مستوى أقل من التأكيد، فيجب على المراجع تحديد ما إذا كانت هناك مبررات معقولة للقيام بذلك. (راجع: الفقرتين أ٣٤، أ٣٥)

١٦. في حال تغيير شروط ارتباط المراجعة، يجب أن يتفق المراجع والإدارة على الشروط الجديدة للارتباط وتسجيلها في خطاب ارتباط أو في شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب.

١٧. إذا لم يكن من الممكن للمراجع الموافقة على تغيير شروط ارتباط المراجعة، ولم تسمح له الإدارة بالاستمرار في ارتباط المراجعة الأصلي، فيجب على المراجع:

(أ) الانسحاب من ارتباط المراجعة متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة؛

(ب) تحديد ما إذا كانت هناك أي التزامات، سواءً كانت تعاقدية أو غير ذلك، تتطلب رفع تقرير عن هذه الظروف إلى أطراف أخرى، مثل المكلفين بالحوكمة أو الملاك أو السلطات التنظيمية.

اعتبارات إضافية عند قبول الارتباطات

معايير التقرير المالي المستكملة بأنظمة أو لوائح

١٨. إذا كانت معايير التقرير المالي الصادرة عن هيئات وضع المعايير المخولة أو المعترف بها تستكملها أنظمة أو لوائح، فيجب على المراجع تحديد ما إذا كان هناك أي تعارض بين معايير التقرير المالي وتلك المتطلبات الإضافية. وفي حالة وجود مثل هذا التعارض، يجب على المراجع أن يناقش مع الإدارة طبيعة المتطلبات الإضافية، ويجب الاتفاق على ما إذا:

(أ) كان من الممكن تحقيق المتطلبات الإضافية من خلال إفصاح إضافي في القوائم المالية؛ أو

(ب) كان من الممكن تعديل الوصف المعطى في القوائم المالية لإطار التقرير المالي المنطبق.

وإذا لم يكن من الممكن اتخاذ أي من التصرفين المذكورين أعلاه، فيجب على المراجع تحديد ما إذا كان من الضروري تعديل رأيه وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).[٣] (راجع: الفقرة أ٣٦)

إطار التقرير المالي المفروض بموجب نظام أو لائحة - أمور أخرى تؤثر في قبول الارتباط

١٩. إذا ارتأى المراجع أن إطار التقرير المالي المفروض بموجب نظام أو لائحة لم يكن ليتم قبوله لولا حقيقة أنه مفروض بموجب نظام أو لائحة، فلا يجوز للمراجع قبول ارتباط المراجعة إلا في حال تحقق الشروط الآتية: (راجع: الفقرة أ٣٧)

(أ) موافقة الإدارة على توفير إفصاحات إضافية في القوائم المالية لتفادي أن تكون القوائم المالية مضللة؛

(ب) النص في شروط ارتباط المراجعة على ما يلي:

(١) أن تقرير المراجع عن القوائم المالية سيتضمن فقرة للفت الانتباه، لتوجيه عناية المستخدمين إلى الإفصاحات الإضافية، وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٦)؛[٤]

(٢) أنه ما لم يكن المراجع مطالباً بموجب نظام أو لائحة أن يبدي رأيه في القوائم المالية باستخدام عبارات "تعبر بصورة عادلة، من جميع الجوانب الجوهرية" أو "تعطي صورة حقيقية وعادلة" وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، فإنه لن يتم تضمين مثل هذه العبارات في رأي المراجع في القوائم المالية.

٢٠. إذا كانت الشروط المبيّنة في الفقرة ١٩ غير متحققة، وكان المراجع مطالباً بموجب نظام أو لائحة بتنفيذ ارتباط المراجعة، فيجب على المراجع:

(أ) تقويم تأثير الطبيعة المضللة للقوائم المالية على تقرير المراجع؛

(ب) تضمين إشارة مناسبة إلى هذا الأمر في شروط ارتباط المراجعة.

---

[٣] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

[٤] معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

تقرير المراجع المفروض بموجب نظام أو لائحة

٢١. في بعض الحالات، قد يفرض نظام أو لائحة للدولة ذات الصلة تنسيق تقرير المراجع أو صياغته بشكل أو محتوى يختلف اختلافاً كبيراً عن متطلبات معايير المراجعة. وفي هذه الظروف، يجب على المراجع تقويم:

(أ) ما إذا كان من المحتمل أن يُسيء المستخدمون فهم التأكيد الذي تم التوصل إليه من مراجعة القوائم المالية، وإذا كان الأمر كذلك،

(ب) ما إذا كان تضمين تفسير إضافي في تقرير المراجع يمكن أن يخفف من سوء الفهم المحتمل.[٥]

وإذا استنتج المراجع أن التفسير الإضافي في تقرير المراجع لن يخفف من سوء الفهم المحتمل، فلا يجوز له قبول ارتباط المراجعة، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. ولا يُعد ارتباط المراجعة المُنفّذ وفقاً لهذا النظام أو هذه اللائحة مستوفياً لمعايير المراجعة. وعليه، فإنه لا يجوز للمراجع أن يُضمِّن في تقريره أية إشارة إلى أن المراجعة قد تمت وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.[٦] (راجع: الفقرتين أ٣٨، أ٣٩)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة ١)

أ١. يتناول معيار إدارة الجودة (١) [٧] مسؤوليات المكتب بشأن قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات. ويتناول معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) [٨] مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، في سياق قبول ارتباط المراجعة، طالما كانت ضمن نطاق سيطرة المراجع. ويتناول هذا المعيار تلك الأمور (أو الشروط المسبقة) التي تقع ضمن نطاق سيطرة المنشأة، والتي من الضروري أن يتفق عليها المراجع وإدارة المنشأة.

الشروط المسبقة للمراجعة

إطار التقرير المالي (راجع: الفقرة ٦(أ))

أ٢. من شروط قبول ارتباط التأكيد أن تكون الضوابط المشار إليها في تعريف ارتباط التأكيد مناسبة ومتاحة للمستخدمين المستهدفين.[٩] والضوابط هي الأسس المرجعية التي تُستخدم لتقويم أو قياس موضوع ما، بما فيها عند الاقتضاء، الأسس المرجعية للعرض والإفصاح. وتُمكِّن الضوابط المناسبة من القياس أو التقويم المتسق بدرجة معقولة لموضوع معين في سياق الحكم المهني. ولأغراض معايير المراجعة، فإن إطار التقرير المالي المنطبق يوفر الضوابط التي يستخدمها المراجع لمراجعة القوائم المالية، بما في ذلك العرض العادل عند الاقتضاء.

أ٣. بدون وجود إطار مقبول للتقرير المالي، لن يكون لدى الإدارة أساس مناسب لإعداد القوائم المالية، ولن يكون لدى المراجع ضوابط مناسبة لمراجعة القوائم المالية. وفي كثير من الحالات، يمكن للمراجع أن يفترض أن إطار التقرير المالي المنطبق مقبول، كما هو موضح في الفقرتين أ٨ وأ٩.

تحديد إمكانية قبول إطار التقرير المالي

أ٤. تشمل العوامل ذات الصلة بتحديد المراجع لإمكانية قبول إطار التقرير المالي الذي سيتم تطبيقه في إعداد القوائم المالية ما يلي:

- طبيعة المنشأة (على سبيل المثال ما إذا كانت منشأة تجارية أو منشأة قطاع عام أو منظمة غير هادفة للربح)؛

---

[٥] معيار المراجعة (٧٠٦)

[٦] انظر أيضاً معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة ٤٣

[٧] معيار إدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، الفقرة ٣٠

[٨] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ١٦-٢١

[٩] الإطار الدولي لارتباطات التأكيد، الفقرة ٢٢ (ب)(٢)

- غرض القوائم المالية (على سبيل المثال ما إذا كان قد تم إعدادها للوفاء بالاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين، أو الاحتياجات من المعلومات المالية لمستخدمين محددين)؛
- طبيعة القوائم المالية (على سبيل المثال ما إذا كانت القوائم المالية مجموعة كاملة من القوائم المالية أو قائمة مالية واحدة)؛
- ما إذا كانت هناك أنظمة أو لوائح تفرض إطار التقرير المالي المنطبق.

أ٥. لا يكون العديد من مستخدمي القوائم المالية في وضع يسمح لهم بالمطالبة بقوائم مالية مصممة لتلبية احتياجاتهم الخاصة من المعلومات. وعلى الرغم من عدم إمكانية توفير جميع المعلومات التي تحتاج إليها كل فئة معينة من المستخدمين، إلا أن هناك احتياجات عامة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين. ويُشار إلى القوائم المالية المعدّة وفقاً لإطار تقرير مالي مصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين بلفظ القوائم المالية ذات الغرض العام.

أ٦. في بعض الحالات، تُعدّ القوائم المالية وفقاً لإطار تقرير مالي مصمم لتلبية احتياجات مستخدمين معينين من المعلومات المالية. ويُشار إلى مثل هذه القوائم المالية بلفظ القوائم المالية ذات الغرض الخاص. وتحدد المعلومات المالية التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون إطار التقرير المالي المنطبق في هذه الظروف. ويناقش معيار المراجعة (٨٠٠) إمكانية قبول أطر التقرير المالي المصممة لتلبية احتياجات مستخدمين معينين من المعلومات المالية.[١٠]

أ٧. قد تظهر أوجه قصور في إطار التقرير المالي المنطبق، تشير إلى أن الإطار غير مقبول، وذلك بعد قبول ارتباط المراجعة. وعندما يكون استخدام ذلك الإطار مفروضاً بموجب نظام أو لائحة، تنطبق المتطلبات الواردة في الفقرتين ١٩ و٢٠. وعندما لا يكون استخدام هذا الإطار مفروضاً بموجب نظام أو لائحة، فقد تقرر الإدارة اعتماد إطار آخر يمكن قبوله. وعند قيام الإدارة بذلك، فوفقاً لمتطلبات الفقرة ١٦، يتم الاتفاق على شروط جديدة لارتباط المراجعة تعكس التغيير في الإطار، إذ لم تَعُد الشروط المتفق عليها سابقاً دقيقة.

الأطر ذات الغرض العام

أ٨. لا يوجد في الوقت الراهن أساس موضوعي وملزم متعارف عليه عالمياً للحكم على إمكانية قبول الأطر ذات الغرض العام. وفي ظل غياب مثل هذا الأساس، فإنه يُفترض أن تكون معايير التقرير المالي التي تقرّها الجهات المعترف بها والمصرح لها بإصدار المعايير التي سيتم استخدامها من قبل أنواع معينة من المنشآت مقبولة لإعداد القوائم المالية ذات الغرض العام التي تعدها هذه المنشآت، بشرط أن تتبع جهات وضع المعايير آلية منظمة وشفافة تنطوي على النقاش والأخذ في الحسبان وجهات نظر قطاع عريض من أصحاب المصالح. ومن أمثلة هذه المعايير الخاصة بالتقرير المالي ما يلي:

- المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة والمعتمدة في المملكة العربية السعودية؛
- المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام؛
- المبادئ المحاسبية الصادرة عن جهات معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير في دولة معينة، بشرط أن تتبع هذه الجهات آلية منظمة وشفافة تنطوي على المناقشة والأخذ في الحسبان وجهات نظر قطاع عريض من أصحاب المصالح.

وغالباً ما تُحدَّد معايير التقرير المالي هذه على أنها هي إطار التقرير المالي المنطبق في النظام أو اللائحة التي تحكم إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام.

أُطُر التقرير المالي المفروضة بموجب نظام أو لائحة

أ٩. وفقاً للفقرة ٦(أ)، فإن المراجع مطالب بتحديد ما إذا كان إطار التقرير المالي الذي سيطبق في إعداد القوائم المالية مقبولاً. وفي بعض الدول، قد يفرض نظام أو لائحة إطار التقرير المالي الذي سيتم استخدامه في إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام لأنواع معينة من المنشآت. وفي حالة عدم وجود ما يدل على نقيض ذلك، يُفترض أن يكون أي إطار تقرير مالي من هذا القبيل مقبولاً لإعداد القوائم المالية ذات الغرض العام بواسطة هذه المنشآت. وفي الحالة التي يكون فيها الإطار غير مقبول، تنطبق الفقرتان ١٩ و٢٠.

[١٠] معيار المراجعة (٨٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص"، الفقرة ٨

الدول التي لا توجد بها جهات لوضع المعايير أو أطر مفروضة للتقرير المالي

أ١٠. عندما تسجَّل المنشأة أو تعمل في دولة ليست فيها جهات معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير، أو عندما لا يكون استخدام إطار التقرير المالي مفروضاً بموجب نظام أو لائحة، فإن الإدارة تحدد إطار التقرير المالي الذي سيطبق في إعداد القوائم المالية. ويشتمل الملحق الثاني على إرشادات لتحديد إمكانية قبول أطر التقرير المالي في مثل هذه الظروف.

الاتفاق على مسؤوليات الإدارة (راجع: الفقرة ٦(ب))

أ١١. يتم إجراء المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة على افتراضٍ أساس بأن الإدارة قد أقرت بتحمل المسؤوليات المبينة في الفقرة ٦(ب) وفهمتها.[١١] وفي دول معينة، قد تُحدَّد هذه المسؤوليات في نظام أو لائحة. وفي دول أخرى، قد يوجد تعريف نظامي أو تنظيمي بسيط، أو لا يوجد أي تعريف على الإطلاق، لهذه المسؤوليات. ولا تلغي معايير المراجعة النظام أو اللائحة في مثل هذه الأمور. ومع ذلك، يتطلب مفهوم المراجعة المستقلة ألا ينطوي دور المراجع على تحمل المسؤولية عن إعداد القوائم المالية، أو عن الرقابة الداخلية للمنشأة، ويتطلب أن يكون لدى المراجع توقع معقول بشأن الحصول على المعلومات الضرورية للمراجعة (بما في ذلك المعلومات التي يتم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة) إلى الحد الذي تكون فيه الإدارة قادرة على توفيرها أو تدبيرها. وبناءً على ذلك، فإن ذلك الافتراض يعد أساساً لإجراء مراجعة مستقلة. وتفادياً لسوء الفهم، يتم التوصل إلى اتفاق مع الإدارة بأنها تقر بتحمل مثل هذه المسؤوليات وأنها تفهمها كجزء من الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة الواردة في الفقرات ٩–١٢ وتسجيلها.

أ١٢. تتنوع الطرق التي يتم بها تقاسم المسؤوليات عن التقرير المالي بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة حسب موارد المنشأة وهيكلها وأي نظام أو لائحة ذات صلة، وأدوار كل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة داخل المنشأة. ففي معظم الحالات، تكون الإدارة هي المسؤولة عن التنفيذ، بينما يشرف المكلفون بالحوكمة على الإدارة. وفي بعض الحالات، يكون للمكلفين بالحوكمة، أو يتحمل المكلفون بالحوكمة، مسؤولية اعتماد القوائم المالية أو متابعة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ذي الصلة بالتقرير المالي. وفي المنشآت الأكبر أو المنشآت العامة، قد تتولى مجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة، مثل لجنة معنية بالمراجعة، مسؤوليات إشرافية معينة.

أ١٣. يتطلب معيار المراجعة (٥٨٠) أن يطلب المراجع من الإدارة تقديم إفادات مكتوبة بأنها قد أوفت بجزء معين من مسؤولياتها.[١٢] ولذلك، فقد يكون من المناسب جعل الإدارة على دراية بأنه من المتوقع الحصول على مثل هذه الإفادات المكتوبة، جنباً إلى جنب مع الإفادات المكتوبة التي تتطلبها معايير المراجعة الأخرى، وعند اللزوم، الإفادات المكتوبة لدعم أدلة المراجعة الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية أو بإقرار معين أو أكثر في القوائم المالية.

أ١٤. في حال عدم إقرار الإدارة بتحمل مسؤولياتها، أو عدم موافقتها على تقديم الإفادات المكتوبة، فلن يتمكن المراجع من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.[١٣] وفي مثل هذه الظروف، فلن يكون من المناسب للمراجع قبول ارتباط المراجعة، ما لم يتطلب نظام أو لائحة من المراجع القيام بذلك. وفي الحالات التي يكون المراجع مطالباً فيها بقبول ارتباط المراجعة، فقد يلزمه توضيح أهمية هذه الأمور للإدارة وما يترتب عليها من آثار في تقرير المراجع.

إعداد القوائم المالية (راجع: الفقرة ٦(ب)(١))

أ١٥. تتضمن معظم أطر التقرير المالي متطلبات تتعلق بعرض القوائم المالية. وفي مثل هذه الأطر، فإن عملية إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي تتضمن العرض. وفي حالة إطار العرض العادل، فإن أهمية هدف العرض العادل للتقرير تتمثل في أن الافتراض الأساس المتفق عليه مع الإدارة يتضمن إشارة خاصة إلى العرض العادل، أو إلى مسؤولية ضمان أن تعطي القوائم المالية "صورة حقيقية وعادلة" وفقاً لإطار التقرير المالي.

---

[١١] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة أ٤

[١٢] معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة"، الفقرتان ١٠ و١١

[١٣] معيار المراجعة (٥٨٠)، الفقرة أ٢٦

الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ٦(ب)(٢))

أ١٦. تحافظ الإدارة على الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواء بسبب غش أو خطأ. ونظراً للقيود الملازمة للرقابة الداخلية، فإنها، ومهما بلغت فاعليتها، لن توفر للمنشأة إلا تأكيداً معقولاً عن تحقيق أهداف التقرير المالي للمنشأة.[١٤]

أ١٧. لا يعد القيام بالمراجعة المستقلة وفقاً لمعايير المراجعة بديلاً لصون الرقابة الداخلية اللازمة لإعداد القوائم المالية بواسطة الإدارة. وبناءً عليه، فإن المراجع مطالب بالحصول على موافقة الإدارة بأنها تقر بمسؤوليتها عن الرقابة الداخلية وتفهمها. ومع ذلك، فإن الموافقة المطلوبة بموجب الفقرة ٦(ب)(٢) لا تعني أن المراجع سيجد أن الرقابة الداخلية التي تصونها الإدارة قد حققت الغرض منها أو أنها ستكون خالية من أوجه القصور.

أ١٨. يعود الأمر إلى إدارة المنشأة في تحديد الرقابة الداخلية اللازمة للتمكين من إعداد القوائم المالية. ويشمل مصطلح "الرقابة الداخلية" مجموعة كبيرة من الأنشطة ضمن مكونات نظام الرقابة الداخلية التي يمكن وصفها بأنها بيئة الرقابة؛ وآلية المنشأة لتقييم المخاطر؛ وآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية؛ ونظام المعلومات والاتصالات؛ وأنشطة الرقابة؛ ومع ذلك، فإن هذا التقسيم لا يعكس بالضرورة الكيفية التي يمكن لمنشأة معينة أن تقوم من خلالها بتصميم رقابتها الداخلية وتطبيقها والحفاظ عليها، أو الكيفية التي يمكن أن تصنف بها أيّ مكون معين من هذه المكونات.[١٥] وتعكس الرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة (على وجه الخصوص، دفاترها وسجلاتها المحاسبية، أو نُظُمها المحاسبية) احتياجات الإدارة، ومدى تعقيد الأعمال، وطبيعة المخاطر التي تتعرض لها المنشأة، والأنظمة واللوائح ذات الصلة.

أ١٩. في بعض الدول، قد يشير نظام أو لائحة إلى مسؤولية الإدارة عن مدى كفاية الدفاتر والسجلات المحاسبية، أو النظم المحاسبية. وفي بعض الحالات، قد تفترض الممارسة العامة وجود اختلاف بين الدفاتر والسجلات المحاسبية أو النظم المحاسبية، من جهة، والرقابة الداخلية أو أدوات الرقابة من جهة أخرى. وحيث إن الدفاتر والسجلات المحاسبية أو النظم المحاسبية، هي جزء لا يتجزأ من الرقابة الداخلية على النحو المشار إليه في الفقرة أ١٨، فلا توجد إشارة محددة إليها في الفقرة ٦(ب)(٢) لوصف مسؤولية الإدارة. وتفادياً لسوء الفهم، قد يكون من المناسب للمراجع أن يشرح للإدارة نطاق هذه المسؤولية.

المعلومات الإضافية (راجع: الفقرة ٦(ب)(٣)ب)

أ٢٠. قد تتضمن المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المراجع من الإدارة لغرض المراجعة، عند الانطباق، أموراً تتعلق بمعلومات أخرى وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠). وعندما يتوقع المراجع الحصول على معلومات أخرى بعد تاريخ تقرير المراجع، فإن شروط ارتباط المراجعة قد تقر أيضاً بمسؤوليات المراجع ذات العلاقة بتلك المعلومات الأخرى بما في ذلك، في حالة الانطباق، التصرفات التي قد تكون مناسبة أو ضرورية إذا استنتج المراجع وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع.

الاعتبارات ذات الصلة بالمنشآت الأصغر (راجع: الفقرة ٦(ب))

أ٢١. يتمثل أحد أغراض الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة في تفادي سوء الفهم حول مسؤوليات كل من الإدارة والمراجع. فعلى سبيل المثال، إذا ساعد طرف ثالث في إعداد القوائم المالية، فقد يكون من المفيد تذكير الإدارة بأنها المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة

الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة (راجع: الفقرة ٩)

أ٢٢. تعتمد أدوار الإدارة والمكلفين بالحوكمة في الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة على هيكل الحوكمة في المنشأة والنظام أو اللائحة ذات الصلة.

خطاب ارتباط المراجعة أو شكل آخر من أشكال الاتفاق المكتوب[١٦] (راجع: الفقرتين ١٠، ١١)

أ٢٣. من مصلحة كل من المنشأة والمراجع أن يقوم المراجع بإرسال خطاب ارتباط مراجعة قبل البدء في المراجعة، لتفادي أي سوء فهم فيما يتعلق

---

[١٤] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"، الملحق الثالث والفقرة ٢٢

[١٥] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة أ٩١ والملحق الثالث

[١٦] في الفقرات التالية، أية إشارة إلى خطاب ارتباط مراجعة تؤخذ على أنها إشارة إلى خطاب ارتباط مراجعة أو أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب.

بالمراجعة. غير أنه في بعض الدول قد يكون هدف ونطاق المراجعة ومسؤوليات الإدارة والمراجع محددة بشكل كافٍ بموجب النظام، أي إن النظام يحدد الأمور الوارد وصفها في الفقرة ١٠. وعلى الرغم من أن الفقرة ١١ تسمح للمراجع في هذه الظروف بأن يدرج في خطاب الارتباط إشارة فقط إلى حقيقة أن النظام أو اللائحة ذات الصلة تنطبق على الارتباط وأن الإدارة تقر بمسؤولياتها المنصوص عليها في الفقرة ٦(ب) وتفهمها، فإن المراجع مع ذلك قد يرى أنه من المناسب إدراج الأمور الموضحة في الفقرة ١٠ في خطاب الارتباط لإعلام الإدارة بها.

شكل ومحتوى خطاب ارتباط المراجعة

أ٢٤. قد يختلف شكل ومحتوى خطاب ارتباط المراجعة لكل منشأة. وقد تستند المعلومات المُضمّنة في خطاب ارتباط المراجعة عن مسؤوليات المراجع على معيار المراجعة (٢٠٠).[١٧] وتتناول الفقرة ٦(ب) والفقرة ١٢ من هذا المعيار وصف مسؤوليات الإدارة. وبالإضافة إلى تضمنين الأمور التي تتطلبها الفقرة ١٠، فقد يشير خطاب ارتباط المراجعة، على سبيل المثال، إلى ما يلي:

- توضيح لنطاق المراجعة، بما في ذلك الإشارة إلى الأنظمة واللوائح ومعايير المراجعة والمتطلبات المسلكية المنطبقة، والإصدارات الأخرى للهيئات المهنية التي يجب أن يلتزم بها المراجع.
- شكل أي تبليغ آخر بنتائج ارتباط المراجعة.
- متطلب أن يبلغ المراجع عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة رقم (٧٠١).[١٨]
- حقيقة أنه بسبب القيود الملازمة للمراجعة، بالإضافة إلى القيود الملازمة للرقابة الداخلية، فإن ثمة خطر لا يمكن تفاديه يتمثل في أن بعض التحريفات الجوهرية قد لا يتم اكتشافها، حتى ولو تم التخطيط للمراجعة وتنفيذها على نحو سليم وفقاً لمعايير المراجعة.
- الترتيبات الخاصة بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها، بما في ذلك تشكيل فريق الارتباط.
- توقع أن الإدارة ستقدم إفادات مكتوبة (انظر أيضاً الفقرة أ١٣).
- توقع أن توفر الإدارة الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد القوائم المالية، بما في ذلك توقع أن توفر الإدارة الوصول إلى المعلومات ذات الصلة بالإفصاحات.
- موافقة الإدارة على تزويد المراجع بمسودة القوائم المالية، بما في ذلك جميع المعلومات ذات الصلة بإعدادها، سواءً تم الحصول عليها من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة (بما في ذلك جميع المعلومات ذات الصلة بإعداد الإفصاحات)، والمعلومات الأخرى،[١٩] إن وجدت، وذلك في الوقت المناسب للسماح للمراجع بإنجاز المراجعة وفقاً للجدول الزمني المقترح.
- موافقة الإدارة على إبلاغ المراجع بالحقائق التي يمكن أن تؤثر على القوائم المالية، والتي قد تصبح الإدارة على دراية بها خلال الفترة من تاريخ تقرير المراجع وحتى تاريخ إصدار القوائم المالية.
- أساس احتساب الأتعاب وأي ترتيبات خاصة بالفوترة.
- مطالبة الإدارة بتأكيد استلامها لخطاب ارتباط المراجعة وموافقتها على شروط الارتباط الموضحة في الخطاب.

أ٢٥. عندما لا يكون المراجع مطالباً بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة، فقد يكون من المفيد للمراجع أن يدرج في شروط ارتباط المراجعة إشارة إلى إمكانية الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع، وفي بعض الدول، قد يكون من الضروري للمراجع أن يدرج إشارة إلى مثل هذه الإمكانية للاحتفاظ بالقدرة على القيام بهذا الإبلاغ.

أ٢٦. عندما يكون ذلك ملائماً، قد يتضمن خطاب ارتباط المراجعة أيضاً النقاط التالية:

- الترتيبات المتعلقة بإشراك مراجعين وخبراء آخرين في بعض جوانب المراجعة.
- الترتيبات المتعلقة بإشراك المراجعين الداخليين وموظفي المنشأة الآخرين.

---

[١٧] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرات ٣-٩

[١٨] معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

[١٩] المحددة في معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

- الترتيبات التي سيتم القيام بها مع المراجع السابق، إن وجد، في حالة إجراء مراجعة لمنشأة لأول مرة.
- إشارة إلى مسؤوليات المراجع ووصفها، بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة، التي تتناول التقرير لسلطة معنية خارج المنشأة عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها.
- أي تقييد لالتزام المراجع، متى كان ذلك ممكناً.
- الإشارة إلى أي اتفاقيات أخرى بين المراجع والمنشأة.
- أي التزامات بتقديم أوراق عمل المراجعة لأطراف أخرى.

ومرفق مثال لخطاب ارتباط مراجعة في الملحق الأول.

عمليات مراجعة مكوّنات المجموعة(*)

أ٢٧. عندما يكون مراجع المنشأة الأم هو نفسه مراجع لمكوّن من مكوناتها، فإن القرار الخاص بإرسال خطاب ارتباط مراجعة منفصل لهذا المكوّن يتأثر بعدة عوامل من بينها ما يلي:

- القائم بتعيين مراجع المكون؛
- ما إذا كان سيتم إصدار تقرير مراجعة منفصل للمكوّن؛
- المتطلبات النظامية المتعلقة بتعيينات المراجعة؛
- نسبة مساهمة المنشأة الأم في حقوق ملكية المكون؛
- مدى استقلال إدارة المكوّن عن المنشأة الأم.

مسؤوليات الإدارة المفروضة بموجب نظام أو لائحة (راجع: الفقرتين ١١، ١٢)

أ٢٨. إذا استنتج المراجع، في ظل الظروف المبينة في الفقرتين أ٢٣ وأ٢٩، أنه ليس من الضروري تسجيل شروط معينة لارتباط المراجعة في خطاب ارتباط المراجعة، فإنه يظل مطالباً بموجب الفقرة ١١ بالسعي للحصول على اتفاق مكتوب من الإدارة بأنها تقر بتحمل المسؤوليات المبينة في الفقرة ٦(ب) وأنها تفهمها. ومع ذلك، ووفقاً للفقرة ١٢، فإن مثل هذا الاتفاق المكتوب قد يستخدم نصوص النظام أو اللائحة، إذا كان مثل هذا النظام أو اللائحة يحدد مسؤوليات للإدارة تماثل في تأثيرها تلك المذكورة في الفقرة ٦(ب). وقد تقدم مهنة المحاسبة أو جهات وضع المعايير أو السلطات المنظمة لأعمال المراجعة في الدولة إرشادات لتحديد ما إذا كان الوصف الوارد في النظام أو اللائحة مماثلاً.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٢٩. تأمر عادة الأنظمة أو اللوائح التي تحكم عمليات مراجعة القطاع العام بتعيين مراجع لمنشآت القطاع العام، وتحدد عادةً مسؤوليات وسلطات مراجع منشآت القطاع العام، بما في ذلك سلطة الوصول إلى السجلات وغيرها من المعلومات الخاصة بالمنشأة. وعندما يحدد النظام أو اللائحة بتفصيل كافٍ شروط ارتباط المراجعة، فقد يرى المراجع في القطاع العام مع ذلك أنه من المفيد إصدار خطاب لارتباط المراجعة بتفاصيل أوفى مما تسمح به الفقرة ١١.

عمليات المراجعة المتكررة (راجع: الفقرة ١٣)

أ٣٠. قد يقرر المراجع عدم إرسال خطاب ارتباط مراجعة جديد، أو أي اتفاقات مكتوبة أخرى عن كل فترة مراجعة. ومع ذلك، فإن العوامل الآتية قد تجعل من المناسب إعادة النظر في شروط ارتباط المراجعة، أو تذكير المنشأة بالشروط الموجودة:

- أي مؤشر على سوء فهم المنشأة لهدف ونطاق المراجعة.
- أي شروط معدلة أو خاصة لارتباط المراجعة.

---

* يُقصد بمكوّن المجموعة كما ورد في مسرد مصطلحات معايير المراجعة: منشأة أو نشاط تجاري تقوم إدارة المجموعة أو المكون بإعداد معلومات مالية له ينبغي تضمينها في القوائم المالية للمجموعة.

- تغيير حديث في الإدارة العليا.
- تغيير مهم في ملاك المنشأة.
- تغيير مهم في طبيعة أو حجم أعمال المنشأة.
- تغيير في المتطلبات النظامية أو التنظيمية.
- تغيير في إطار التقرير المالي الذي تم اتباعه في إعداد القوائم المالية.
- تغيير في متطلبات التقرير الأخرى.

قبول التغيير في شروط ارتباط المراجعة

طلب تغيير شروط ارتباط المراجعة (راجع: الفقرة ١٤)

أ٣١. قد تطلب المنشأة من المراجع تغيير شروط ارتباط المراجعة بسبب تغير في الظروف المؤثرة في الحاجة إلى الخدمة، أو بسبب سوء فهم لطبيعة المراجعة التي طُلبت ابتداءً، أو بسبب قيد على نطاق ارتباط المراجعة، سواءً كان مفروضاً من قبل الإدارة أو كان بسبب ظروف أخرى. ووفقاً لما تقتضيه الفقرة ١٤، فإن المراجع ينظر في التبرير المقدم لطلب التغيير، وبصفة خاصة في الآثار المترتبة على تقييد نطاق ارتباط المراجعة.

أ٣٢. قد يُعد التغير في الظروف التي تؤثر على احتياجات المنشأة أو حدوث سوء فهم لطبيعة الخدمة المطلوبة ابتداءً أساساً منطقياً لطلب إدخال تغيير على ارتباط المراجعة.

أ٣٣. وعلى العكس من ذلك، قد لا يعد التغير معقولاً إذا كان من الواضح أنه يتعلق بمعلومات غير صحيحة أو غير مكتملة أو غير مرضية بأية طريقة أخرى. ولعل من أمثلة ذلك عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالمبالغ مستحقة التحصيل، وقيام المنشأة بطلب تغيير ارتباط المراجعة إلى ارتباط فحص لتفادي الرأي المتحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي.

طلب التغيير إلى فحص أو خدمة ذات علاقة (راجع: الفقرة ١٥)

أ٣٤. قبل الموافقة على تغيير ارتباط المراجعة إلى فحص أو خدمة ذات علاقة، قد يحتاج المراجع الذي تم تكليفه بأداء المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة إلى تقييم أي آثار قانونية أو تعاقدية للتغيير، بالإضافة للأمور الأخرى المشار إليها في الفقرات أ٣١-أ٣٣ أعلاه.

أ٣٥. إذا استنتج المراجع أن هناك مبررات منطقية لتغيير ارتباط المراجعة إلى فحص أو خدمة أخرى ذات علاقة، فإن عمل المراجعة الذي تم تنفيذه حتى تاريخ التغيير قد يكون ذا صلة بالارتباط الذي تم التغيير إليه؛ غير أن العمل المطلوب أداؤه والتقرير المطلوب إصداره سيكون ذلك المناسب للارتباط المعدل. وحتى لا يتم إرباك القارئ، فإن التقرير المتعلق بالخدمة ذات العلاقة لن يتضمن الإشارة إلى ما يلي:

(أ) ارتباط المراجعة المطلوب ابتداءً؛ أو

(ب) أي إجراءات ربما يكون قد تم تنفيذها في ارتباط المراجعة المطلوب ابتداءً، إلا عندما يتم تغيير ارتباط المراجعة إلى ارتباط لتطبيق إجراءات متفق عليها فعندئذٍ تكون الإشارة إلى الإجراءات المنفذة جزءاً عادياً من التقرير.

اعتبارات إضافية عند قبول الارتباطات

معايير التقرير المالي المستكملة بأنظمة أو لوائح (راجع: الفقرة ١٨)

أ٣٦. في بعض الدول، قد تستكمل الأنظمةُ أو اللوائحُ معايير التقرير المالي الصادرة عن هيئات وضع المعايير المخولة أو المعترف بها بمتطلبات إضافية ذات علاقة بإعداد القوائم المالية. وفي تلك الدول، يشمل إطار التقرير المالي المنطبق لأغراض تطبيق معايير المراجعة كلاً من إطار التقرير المالي المحدد والمتطلبات الإضافية شريطة عدم تعارضها مع هذا الإطار المحدد. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما يحدد نظام أو لائحة إفصاحات معينة، بالإضافة إلى تلك المطلوبة بموجب معايير التقرير المالي، أو عند تضييق نطاق الاختيارات المقبولة التي يمكن تطبيقها في نطاق معايير التقرير المالي.[٢٠]

[٢٠] تتضمن الفقرة ١٥ من معيار المراجعة (٧٠٠) متطلباً يتعلق بتقويم ما إذا كانت القوائم المالية تشير إلى إطار التقرير المالي المنطبق أو تصفه بشكل كافٍ.

إطار التقرير المالي المفروض بموجب نظام أو لائحة - أمور أخرى تؤثر في قبول الارتباط (راجع: الفقرة ١٩)

أ٣٧. قد يفرض نظام أو لائحة أن تُستخدَم في صياغة رأي المراجع عبارات "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية" أو "تعطي صورة حقيقية وعادلة" في حالة استنتاج المراجع أن إطار التقرير المالي المنطبق المفروض بموجب نظام أو لائحة لم يكن ليتم قبوله لولا فرضه بموجب النظام أو اللائحة. وفي هذه الحالة، تختلف المصطلحات المحددة لصياغة تقرير المراجع بشكل كبير عن متطلبات معايير المراجعة (انظر الفقرة ٢١).

تقرير المراجع المفروض بموجب نظام أو لائحة (راجع: الفقرة ٢١)

أ٣٨. لا تسمح معايير المراجعة للمراجع أن يفيد بأنه ملتزم بمعايير المراجعة ما لم يكن قد التزم بجميع معايير المراجعة ذات الصلة بالمراجعة.[٢١] وعندما يفرض نظام أو لائحة تنسيق تقرير المراجع أو صياغته بشكل أو محتوى يختلف اختلافاً كبيراً عن متطلبات معايير المراجعة، ويستنتج المراجع أن التفسير الإضافي في تقريره لن يخفف من سوء الفهم المحتمل، فقد ينظر المراجع في تضمين عبارة في التقرير تفيد بأن المراجعة لم يتم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة. ومع ذلك، يُشجَّع المراجع على تطبيق معايير المراجعة، بما في ذلك تلك المعايير التي تتناول تقرير المراجع، إلى أقصى مدى ممكن عملياً، على الرغم من أنه غير مسموح له بالإشارة إلى أن المراجعة قد تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٣٩. في القطاع العام، قد توجد متطلبات خاصة ضمن النظام الذي يحكم التكليف الرسمي الصادر للمراجعة؛ فعلى سبيل المثال، قد يكون المراجع مطالباً بتقديم تقريره مباشرةً إلى وزير أو إلى سلطة إصدار الأنظمة أو الجمهور إذا كانت المنشأة تسعى إلى تقييد نطاق المراجعة.

[٢١] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٢٠

الملحق الأول

(راجع: الفقرات أ٢٤–أ٢٦)

مثال لخطاب ارتباط مراجعة

فيما يلي مثال لخطاب ارتباط لمراجعة قوائم مالية ذات غرض عام مُعدَّة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وهذا الخطاب ليس ملزماً، وإنما المقصود أن يكون نموذجاً إرشادياً قد يتم استخدامه جنباً إلى جنب مع الاعتبارات الواردة في هذا المعيار. وسيكون من اللازم تعديل هذا الخطاب وفقاً للمتطلبات والظروف الفردية. وقد تمت صياغته للإشارة إلى مراجعة قوائم مالية عن فترة تقرير واحدة، وقد يحتاج إلى تكييفه إذا كان من المقصود أو من المتوقع تطبيقه على عمليات مراجعة متكررة (انظر الفقرة ١٣). وقد يكون من المناسب الحصول على مشورة قانونية لتحديد مناسبة أي خطاب مقترح.

***

يُوجَّه الخطاب إلى ممثل الإدارة المعني أو المكلفين بالحوكمة في الشركة (س):[٢٢]

[*هدف ونطاق المراجعة*]

لقد طلبتم[٢٣] أن نقوم بمراجعة القوائم المالية للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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. ويُسعدنا أن نؤكد لكم بموجب خطابنا هذا قبولنا وفهمنا لارتباط المراجعة المطلوب منا.

وتتمثل أهداف مراجعتنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعَد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

[*مسؤوليات المراجع*]

سوف نقوم بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وهذه المعايير تتطلب منا الالتزام بالمتطلبات المسلكية. وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي:

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية وتقييمها، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة.[٢٤] ومع ذلك، فسنقوم بإبلاغكم كتابة بشأن أي أوجه قصور مهمة، نكون قد تعرفنا عليها أثناء المراجعة، في الرقابة الداخلية ذات الصلة بمراجعة القوائم المالية.

---

[٢٢] يكون تحديد المخاطبين والإشارات في الخطاب وفقاً لما هو مناسب في ظل ظروف الارتباط، بما في ذلك الدولة ذات الصلة. ومن المهم الإشارة إلى الأشخاص المعنيين - انظر الفقرة أ٢٢.

[٢٣] في هذا الخطاب سيتم استخدام الإشارة إلى الضمائر "أنتم" و"نحن" و"لنا" وألفاظ "الإدارة" و"المكلفين بالحوكمة" و"المراجع" أو سيتم تعديلها حسب مقتضى الحال تبعاً للظروف.

[٢٤] يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية.

- تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدتها الإدارة.
- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو علينا أن نعدّل رأينا في حال عدم كفاية تلك الإفصاحات. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفاً مستقبلية قد تتسبب في توقف الشركة عن البقاء كمنشأة مستمرة.
- تقويم العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، بما فيها الإفصاحات، وما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.

وبسبب القيود الملازمة للمراجعة، إضافة إلى القيود الملازمة للرقابة الداخلية، فإنه يوجد خطر لا يمكن تفاديه يتمثل في أن بعض التحريفات الجوهرية قد لا يتم اكتشافها، حتى ولو تم التخطيط للمراجعة وتنفيذها بشكل سليم وفقاً لمعايير المراجعة.

[*مسؤوليات الإدارة وتحديد إطار التقرير المالي المنطبق (لأغراض هذا المثال، يُفترض أن المراجع لم يقرر أن الأنظمة أو اللوائح تفرض تلك المسؤوليات بالشكل الواجب. ولذلك تم استخدام التوصيفات الواردة في الفقرة ٦(ب) من هذا المعيار)*].

سيتم إجراء مراجعتنا على أساس أن [الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال][٢٥] يقرون ويفهمون أنهم يتحملون المسؤولية عمّا يلي:

(أ) الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية؛[٢٦]

(ب) الرقابة الداخلية التي ترى [الإدارة] أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ؛

(ج) تمكيننا مما يلي:[٢٧]

(١) الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون الإدارة على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

(٢) المعلومات الإضافية التي قد نطلبها من [الإدارة] لغرض المراجعة؛

(٣) الوصول غير المقيد إلى الأشخاص داخل المنشأة الذين نرى أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة المراجعة.

وكجزء من آلية مراجعتنا، سنطلب من [الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال] تقديم مصادقة مكتوبة فيما يتعلق بالإفادات المقدمة لنا فيما يتعلق بالمراجعة

ونتطلع إلى التعاون التام من جانب موظفي شركتكم أثناء المراجعة.

[*معلومات أخرى ذات صلة*]

[*يتم إضافة أي معلومات أخرى، مثل الترتيبات المتعلقة بالأتعاب والفواتير وأي شروط أخرى خاصة، عند الاقتضاء.*]

[*التقرير*]

[*يتم إضافة إشارة مناسبة للشكل والمحتوى المتوقعين لتقرير المراجع، بما في ذلك التقرير عن المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠)، في حالة الانطباق*]

وقد يلزم تعديل شكل ومحتوى تقريرنا في ضوء نتائج مراجعتنا.

نرجو التفضل بتوقيع النسخة المرفقة من هذا الخطاب وإعادة إرسالها إلينا، بما يفيد علمكم بترتيبات مراجعتنا للقوائم المالية، بما في ذلك مسؤوليات كل منا، وموافقتكم عليها.

---

[٢٥] يتم استخدام المصطلح المناسب تبعاً للظروف.

[٢٦] وفقاً للعرف السائد في المملكة فإن عبارة "إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة ..." لا تستخدم في المملكة.

[٢٧] انظر الفقرة أ٢٤ للاطلاع على أمثلة للأمور الأخرى ذات العلاقة بمسؤوليات الإدارة التي قد يتم تضمينها.

[اسم المكتب]

أقر بالعلم والقبول بالنيابة عن الشركة (س)

(التوقيع)

.....

الاسم والوظيفة

التاريخ

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة أ١٠)

تحديد إمكانية قبول الأطر ذات الغرض العام

الدول التي لا توجد بها جهات معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير، أو لا توجد بها أُطُر تقرير مالي مفروضة بموجب نظام أو لائحة

١. وفقاً لما تم توضيحه في الفقرة أ١٠ من هذا المعيار، فعندما تُسجَّل المنشأة أو تعمل في دولة ليست فيها جهات معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير، أو عندما لا يكون استخدام إطار التقرير المالي مفروضاً بموجب نظام أو لائحة، تقوم الإدارة بتحديد إطار التقرير المالي المنطبق. وعادةً ما تعتمد الممارسة في هذه الدول على استخدام معايير التقرير المالي التي تضعها إحدى الجهات الوارد ذكرها في الفقرة أ٨ من هذا المعيار.

٢. وفي المقابل، قد تكون هناك أعراف محاسبية مستقرة في دولة معينة ومتعارف عليها على أنها إطار التقرير المالي للقوائم المالية ذات الغرض العام التي تعدها منشآت معينة تعمل في تلك الدولة. وعندما يتم اتباع هذا الإطار، فإن المراجع يكون مطالباً بموجب الفقرة ٦(أ) من هذا المعيار بتحديد ما إذا كانت تلك الأعراف المحاسبية يمكن أن تشكل في مجملها إطاراً مقبولاً للتقرير المالي لإعداد القوائم المالية ذات الغرض العام. وعندما تكون الأعراف المحاسبية مستخدمة على نطاق واسع في دولة معينة، فربما تكون مهنة المحاسبة في تلك الدولة قد نظرت في إمكانية قبول إطار التقرير المالي بالنيابة عن المراجعين. وبدلاً من ذلك، فقد يقوم المراجع باتخاذ هذا القرار عن طريق النظر فيما إذا كانت الأعراف المحاسبية تتصف بتلك الخصائص التي تكون موجودة عادةً في أُطُر التقرير المالي المقبولة (انظر الفقرة ٣ أدناه)، أو عن طريق مقارنة الأعراف المحاسبية بمتطلبات أحد أُطُر التقرير المالي الموجودة، والذي تم اعتباره مقبولاً (انظر الفقرة ٤ أدناه).

٣. تتصف عادةً أطر التقرير المالي المقبولة بالخصائص التالية، التي تؤدي إلى تقديم معلومات في القوائم المالية تكون مفيدة للمستخدمين المستهدفين:

(أ) الملاءمة، وتعني أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية ذات صلة بطبيعة المنشأة وبالغرض من القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، في حالة المنشآت التجارية التي تُعد قوائم مالية ذات غرض عام، يتم تقييم الملاءمة من حيث المعلومات اللازمة لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية التي يحتاج إليها قطاع عريض من المستخدمين عند اتخاذ القرارات الاقتصادية. وعادةً ما يتم تلبية هذه الاحتياجات بعرض المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة التجارية.

(ب) الاكتمال، وتعني ألا يتم حذف معاملات وأحداث وأرصدة حسابات وإفصاحات، قد تؤثر على الاستنتاجات التي تستند على القوائم المالية.

(ج) إمكانية الاعتماد على المعلومات، وتعني أنّ المعلومات المقدمة في القوائم المالية:

(١) تعكس، عند الاقتضاء، الجوهر الاقتصادي للأحداث والمعاملات، وليس مجرد شكلها القانوني؛

(٢) تؤدي إلى التقويم والقياس والعرض والإفصاح المتسق بدرجة معقولة، عندما تستخدم في ظروف مماثلة.

(د) الحيادية، وتعني أن تكون المعلومات التي توفرها القوائم المالية خالية من التحيز.

(هـ) القابلية للفهم، وتعني أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية واضحة وشاملة وغير قابلة لتفسيرات مختلفة بشكل جوهري.

٤. قد يقرر المراجع مقارنة الأعراف المحاسبية بمتطلبات إطار تقرير مالي موجود يعتبره مقبولاً. فعلى سبيل المثال، قد يقارن المراجع الأعراف المحاسبية بالمعايير الدولية للتقرير المالي. ولمراجعة منشأة صغيرة، قد يقرر المراجع مقارنة الأعراف المحاسبية بإطار تقرير مالي مُعد خصيصاً لهذه المنشآت من قبل جهات معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير. وعندما يقوم المراجع بمثل هذه المقارنة، ويتم تحديد اختلافات، فإن القرار بشأن ما إذا كانت الأعراف المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية تشكل إطار تقرير مالي مقبول، يتم أخذه في ضوء النظر في أسباب الاختلافات، وما إذا كان تطبيق الأعراف المحاسبية، أو وصف إطار التقرير المالي في القوائم المالية، يمكن أن يؤدي إلى قوائم مالية مضلِلة.

٥. لا تُعد مجموعة الأعراف المحاسبية الموضوعة لتلائم تفضيلات فردية، إطار تقرير مالي مقبولاً لإعداد القوائم المالية ذات الغرض العام. وعلى نحو مماثل، فإن إطار الالتزام لن يكون إطاراً مقبولاً للتقرير المالي، ما لم يكن يحظى بقبول عام من جانب معدِّي القوائم المالية ومستخدميها في الدول المعنية.

معيار المراجعة (٢٢٠) (المُحدَّث): إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٢٢٠) (المُحدَّث)

إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية

(يسري هذا المعيار على ارتباطات مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢٢ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١
نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب ودور فرق الارتباطات	٢—٩
تاريخ السريان	١٠
الهدف	١١
التعريفات	١٢
المتطلبات	
مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباطات المراجعة	١٣—١٥
المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال	١٦—٢١
قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات	٢٢—٢٤
موارد الارتباط	٢٥—٢٨
تنفيذ الارتباط	٢٩—٣٨
المتابعة والتصحيح	٣٩
تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها	٤٠
التوثيق	٤١
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
نطاق هذا المعيار	أ١
نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب ودور فرق الارتباطات	أ٢—أ١٤
التعريفات	أ١٥—أ٢٧
مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباطات المراجعة	أ٢٨—أ٣٧
المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال	أ٣٨—أ٤٨
قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات	أ٤٩—أ٥٨
موارد الارتباط	أ٥٩—أ٧٩
تنفيذ الارتباط	أ٨٠—أ١٠٨
المتابعة والتصحيح	أ١٠٩—أ١١٢
تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها	أ١١٣—أ١١٦
التوثيق	أ١١٧—أ١٢٠

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) *"إدارة الجودة 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 المسؤوليات المحددة للمراجع بشأن إدارة الجودة على مستوى الارتباطات عند مراجعة القوائم المالية، والمسؤوليات ذات الصلة الخاصة بالشريك المسؤول عن الارتباط. ويُقرأ هذا المعيار جنباً إلى جنب مع المتطلبات المسلكية ذات الصلة. (راجع: الفقرتين أ١، أ٣٨)

نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب ودور فرق الارتباطات

٢. وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)، فإن هدف المكتب هو تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، فيما يخص ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة التي ينفذها المكتب، بحيث يوفر هذا النظام للمكتب تأكيداً معقولاً بشأن ما يلي: (راجع: الفقرتين أ١٣، أ١٤)

(أ) وفاء المكتب والعاملين فيه بمسؤولياتهم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وتنفيذهم للارتباطات وفقاً لهذه المعايير والمتطلبات؛

(ب) مناسبة تقارير الارتباطات الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات في ظل الظروف القائمة.[١]

٣. ينبني هذا المعيار على افتراض أساس بأن المكتب يخضع لمعايير إدارة الجودة أو لمتطلبات وطنية مساوية على الأقل لمتطلبات هذه المعايير. (راجع: الفقرتين أ٢، أ٣)

٤. يتولى فريق الارتباط، تحت قيادة الشريك المسؤول عن الارتباط، المسؤولية عمّا يلي، في سياق نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب ومن خلال الالتزام بمتطلبات هذا المعيار: (راجع: الفقرات أ٤–أ١١)

(أ) تطبيق استجابات المكتب لمخاطر الجودة (أي سياسات أو إجراءات المكتب) المنطبقة على ارتباط المراجعة باستخدام المعلومات التي يقوم المكتب بنقلها، أو التي يتم الحصول عليها من المكتب؛

(ب) في ضوء طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه، تحديد ما إذا كان سيتم تصميم وتطبيق استجابات أخرى على مستوى الارتباط بخلاف تلك المحددة في سياسات أو إجراءات المكتب؛

(ج) نقل المعلومات التي يتم الحصول عليها أثناء ارتباط المراجعة إلى المكتب والتي تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب نقلها لدعم تصميم نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، ودعم تطبيقه وتشغيله.

٥. قد يوفر الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة الأخرى معلومات ذات صلة بإدارة الجودة على مستوى الارتباطات. (راجع: الفقرة أ١٢)

٦. مما يخدم المصلحة العامة تنفيذ ارتباطات المراجعة بجودة عالية على نحو ثابت من خلال تحقيق هدف هذا المعيار وأهداف المعايير الأخرى لكل ارتباط. وتتحقق جودة ارتباط المراجعة من خلال التخطيط للارتباط وتنفيذه وإعداد التقرير عنه وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة. ويستلزم تحقيق أهداف تلك المعايير والالتزام بمتطلبات الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، ممارسة الحكم المهني وممارسة نزعة الشك المهني.

٧. وفقاً لمعيار المراجعة (٢٠٠)،[٢] فإن فريق الارتباط مطالب بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني، ومطالب بممارسة الحكم المهني. وتتم ممارسة الحكم المهني عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات المناسبة لإدارة الجودة وتحقيقها في ضوء طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه. وتدعم نزعة الشك المهني جودة الأحكام التي يتخذها فريق الارتباط، ومن خلال هذه الأحكام، تدعم نزعة الشك المهني الفاعلية العامة لفريق الارتباط في تحقيق الجودة على مستوى الارتباطات. ويمكن إبداء الممارسة المناسبة لنزعة الشك المهني من خلال تصرفات فريق الارتباط واتصالاته. وقد تشتمل هذه التصرفات والاتصالات على خطوات خاصة للتخفيف من المعوقات التي قد تقوض الممارسة المناسبة لنزعة الشك المهني، مثل التحيز غير المقصود أو القيود على الموارد. (راجع: الفقرات أ٣٣–أ٣٦)

---

[١] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١٤

[٢] معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرات ١٥ و١٦ وأ٢٠-أ٢٤

التدرج

٨. المراد هو تطبيق متطلبات هذا المعيار في سياق طبيعة كل مراجعة وظروفها. فعلى سبيل المثال:

(أ) عندما يتولى الشريك المسؤول عن الارتباط تنفيذ المراجعة بالكامل، وهو ما قد تكون عليه الحال عند مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً، فإن بعض متطلبات هذا المعيار لا تكون ذات صلة لأنها مشروطة بمشاركة أعضاء آخرين من فريق الارتباط. (راجع: الفقرتين أ١٣، أ١٤)

(ب) عندما لا يتولى الشريك المسؤول عن الارتباط تنفيذ المراجعة بالكامل أو عند مراجعة منشآت ذات طبيعة وظروف أكثر تعقيداً، قد يقوم الشريك المسؤول عن الارتباط بإسناد تصميم أو تنفيذ بعض الإجراءات أو المهام أو التصرفات إلى أعضاء آخرين في فريق الارتباط.

مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط

٩. يظل الشريك المسؤول عن الارتباط هو المسؤول النهائي، ومن ثمّ فهو المُساءَل، عن الالتزام بمتطلبات هذا المعيار. وتُستخدم عبارة "يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن..." فيما يخص تلك المتطلبات التي يُسمح فيها للشريك المسؤول عن الارتباط بإسناد تصميم أو تنفيذ الإجراءات أو المهام أو التصرفات إلى أعضاء فريق الارتباط الذين يحظون بالمهارات الملائمة أو الخبرات المناسبة. وفيما يخص المتطلبات الأخرى، يهدف هذا المعيار صراحة إلى وفاء الشريك المسؤول عن الارتباط بالمتطلب أو المسؤولية ويجوز للشريك المسؤول عن الارتباط الحصول على المعلومات من المكتب أو من الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط. (راجع: الفقرات أ٢٢–أ٢٥)

تاريخ السريان

١٠. يسري هذا المعيار على ارتباطات مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢٢ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

١١. هدف المراجع هو إدارة الجودة على مستوى الارتباطات للوصول إلى تأكيد معقول بشأن تحقيق الجودة بما يضمن:

(أ) وفاء المراجع بمسؤولياته، وإجرائه للمراجعة، وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) مناسبة التقرير الصادر عن المراجع في ظل الظروف القائمة.

التعريفات

١٢. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة أدناه:

(أ) الشريك المسؤول عن الارتباط[٣] - الشريك أو فرد آخر يعينه المكتب ليكون مسؤولاً عن ارتباط المراجعة وتنفيذه، وعن تقرير المراجع الذي يصدر من خلال المكتب، وتكون له -إذا تطلب الأمر- الصلاحية المناسبة من جهة مهنية أو نظامية أو تنظيمية.(*)

(ب) فحص جودة الارتباط – تقويم موضوعي، يقوم بتنفيذه فاحص جودة الارتباط ويتم الانتهاء منه في تاريخ تقرير الارتباط أو قبله، يتناول الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءً على هذه الأحكام.

(ج) فاحص جودة الارتباط – شريك، أو فرد آخر في المكتب، أو فرد خارجي، يعينه المكتب لتنفيذ فحص جودة الارتباط.

---

[٣] تُقرأ مصطلحات "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"الشريك" و"المكتب" على أنها تشير إلى ما يعادلها في القطاع العام، عند الاقتضاء.

* لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات المحاسبة والمراجعة بشكل عام.

(د) فريق الارتباط – جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون ارتباط المراجعة، وأي أفراد آخرين ينفذون إجراءات المراجعة على الارتباط، باستثناء الخبراء الخارجيين الذين يستعين بهم المراجع[٤] والمراجعين الداخليين الذين يقدمون مساعدة مباشرة بشأن الارتباط.[٥] (راجع: الفقرات أ١٥–أ٢٥)

(هـ) المكتب - محاسب قانوني فرد أو شركة لمحاسبين مهنيين، أو ما يعادلهما في القطاع العام. (راجع: الفقرة أ٢٦)

(و) مكتب ضمن الشبكة: هو مكتب آخر ينتمي إلى شبكة المكتب [الذي يقوم بتنفيذ الارتباط]، أو منشأة تنتمي إلى تلك الشبكة. (راجع: الفقرة أ٢٧)

(ز) الشبكة: هيكل أكبر حجماً: (راجع: الفقرة أ٢٧)

(١) يهدف إلى تحقيق التعاون،

(٢) يهدف بوضوح إلى التشارك في الأرباح أو التكاليف، أو يخضع لملكية أو سيطرة أو إدارة مشتركة، أو يطبق سياسات أو إجراءات مشتركة لإدارة الجودة أو استراتيجية عمل مشتركة، أو يستخدم اسماً تجارياً مشتركاً أو جزءاً مهماً من الموارد المهنية.

(ح) الشريك - أي فرد يحظى بصلاحية إلزام المكتب بتنفيذ ارتباطات الخدمات المهنية.

(ط) العاملون - الشركاء والموظفون في المكتب.

(ي) المعايير المهنية - المعايير الدولية للمراجعة والمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

(ك) المتطلبات المسلكية ذات الصلة – مبادئ سلوك وآداب المهنة والمتطلبات المسلكية التي تنطبق على المحاسبين المهنيين عند قيامهم بتنفيذ ارتباط المراجعة. وتتألف المتطلبات المسلكية ذات الصلة عادةً من النصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة) فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.(*)

(ل) الاستجابة (فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة) – السياسات أو الإجراءات التي يقوم المكتب بتصميمها وتطبيقها لمواجهة خطر واحد أو أكثر من مخاطر الجودة:

(١) السياسات هي تعليمات بما ينبغي القيام به، أو ما لا ينبغي القيام به، لمواجهة مخاطر الجودة. وهذه التعليمات قد تكون موثَّقة أو منصوصاً عليها صراحة في وسائل الاتصال أو مفهومة ضمناً من خلال التصرفات والقرارات.

(٢) الإجراءات هي التصرفات المتخذة لتطبيق السياسات.

(م) الموظفون - المهنيون، بخلاف الشركاء، بما في ذلك أي خبراء يوظفهم المكتب.

المتطلبات

مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباطات المراجعة

١٣. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباط المراجعة، بما في ذلك تحمل المسؤولية عن توفير بيئة للارتباط تشدِّد على ثقافة المكتب والسلوك المأمول من أعضاء فريق الارتباط. وفي سبيل ذلك، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط المشاركة بصورة كافية ومناسبة طوال ارتباط المراجعة بما يوفر له الأساس لتحديد مناسبة الأحكام المهمة التي تم اتخاذها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، في ضوء طبيعة الارتباط وظروفه. (راجع: الفقرات أ٢٨–أ٣٧)

---

[٤] يعرِّف معيار المراجعة (٦٢٠) "استخدام عمل خبير استعان به المراجع"، في الفقرة ٦(أ)، مصطلح "الخبير الذي يستعين به المراجع".

[٥] يفرض معيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخليين" حدوداً على استخدام المساعدة المباشرة. وينص أيضاً على أنه قد يُحظر على المراجع الخارجي بموجب نظام أو لائحة الحصول على مساعدة مباشرة من المراجعين الداخليين. وبناءً عليه، يقتصر استخدام المساعدة المباشرة على الحالات التي يسمح فيها بذلك.

* يجب أن يلتزم المراجع بالميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

١٤. في سبيل توفير البيئة الموضحة في الفقرة ١٣، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن اتخاذ تصرفات واضحة ومتسقة وفعّالة تعكس التزام المكتب بالجودة وتحدد وتعلن عن السلوك المأمول من أعضاء فريق الارتباط، بما في ذلك التشديد على ما يلي: (راجع: الفقرات أ٣٠–أ٣٤)

(أ) مسؤولية جميع أعضاء فريق الارتباط عن المساهمة في إدارة الجودة وتحقيقها على مستوى الارتباطات؛

(ب) أهمية الآداب والقيم والمواقف السلوكية المهنية بالنسبة لأعضاء فريق الارتباط؛

(ج) أهمية الاتصال الصريح والجاد داخل فريق الارتباط، ودعم قدرة أعضاء فريق الارتباط على طرح مخاوفهم دون خوف من ردود الفعل الانتقامية؛

(د) أهمية ممارسة كل عضو في فريق الارتباط لنزعة الشك المهني طوال ارتباط المراجعة.

١٥. في حالة قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بإسناد تصميم أو تنفيذ الإجراءات أو المهام أو التصرفات المتعلقة بأحد متطلبات هذا المعيار إلى أعضاء آخرين في فريق الارتباط لدعمه في الالتزام بمتطلبات هذا المعيار، فيجب عليه الاستمرار في تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباط المراجعة من خلال توجيه هؤلاء الأعضاء والإشراف عليهم وفحص عملهم. (راجع: الفقرتين ٩، أ٣٧)

المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال

١٦. يجب أن يحظى الشريك المسؤول عن الارتباط بفهم للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، المنطبقة في ضوء طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه. (راجع: الفقرات أ٣٨–أ٤٢، أ٤٨)

١٧. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن إحاطة الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المنطبقة في ضوء طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه، وإحاطتهم بسياسات أو إجراءات المكتب ذات العلاقة، بما في ذلك تلك التي تتناول: (راجع: الفقرات أ٢٣–أ٢٥، أ٤٠–أ٤٤)

(أ) التعرف على التهديدات التي تمس الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، وتقويم تلك التهديدات ومواجهتها؛

(ب) الظروف التي قد تتسبب في وقوع مخالفة للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، ومسؤوليات أعضاء فريق الارتباط عند علمهم بتلك المخالفات؛

(ج) مسؤوليات أعضاء فريق الارتباط عند علمهم بحالة عدم التزام بالأنظمة واللوائح من قبل المنشأة.[٦]

١٨. إذا نمت إلى علم الشريك المسؤول عن الارتباط أمورٌ تشير إلى وجود تهديد يمس الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، فيجب عليه تقويم ذلك التهديد من خلال الالتزام بسياسات أو إجراءات المكتب، باستخدام المعلومات ذات الصلة التي يتم الحصول عليها من المكتب أو من فريق الارتباط أو غير ذلك من المصادر، ويجب عليه اتخاذ التصرف المناسب. (راجع: الفقرتين أ٤٣، أ٤٤)

١٩. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يظل منتبهاً طوال ارتباط المراجعة، من خلال الملاحظة وطرح الاستفسارات عند الضرورة، لمخالفات أعضاء فريق الارتباط للمتطلبات المسلكية ذات الصلة أو سياسات أو إجراءات المكتب ذات العلاقة. (راجع: الفقرة أ٤٥)

٢٠. إذا نمت إلى علم الشريك المسؤول عن الارتباط، من خلال نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب أو من مصادر أخرى، أمورٌ تشير إلى عدم الوفاء بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المنطبقة على طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه، فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ التصرف المناسب، بالتشاور مع الأفراد الآخرين في المكتب. (راجع: الفقرة أ٤٦)

٢١. قبل تأريخ تقرير المراجع، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن تحديد ما إذا كانت المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، قد تم الوفاء بها. (راجع: الفقرتين أ٣٨ وأ٤٧)

[٦] معيار المراجعة (٢٥٠) (المحدث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"

قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات

٢٢. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من اتباع سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، والتحقق من مناسبة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الشأن. (راجع: الفقرات أ٤٩–أ٥٢، أ٥٨)

٢٣. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يأخذ في الحسبان المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء آلية القبول والاستمرار عند التخطيط لارتباط المراجعة وتنفيذه وفقاً لمعايير المراجعة وعند الالتزام بمتطلبات هذا المعيار. (راجع: الفقرات أ٥٣–أ٥٦)

٢٤. إذا أصبح فريق الارتباط على علم بمعلومات كان من الممكن أن تتسبب في رفض المكتب لارتباط المراجعة فيما لو كانت تلك المعلومات متاحة للمكتب قبل قبول العلاقة مع العميل أو قبول ارتباط معين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط، فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط نقل تلك المعلومات على الفور إلى المكتب، حتى يتسنى للمكتب وللشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ التصرف اللازم. (راجع: الفقرة أ٥٧)

موارد الارتباط

٢٥. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط في الوقت المناسب لتنفيذ الارتباط، مع الأخذ في الحسبان طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه، وسياسات أو إجراءات المكتب، وأي تغيرات قد تنشأ أثناء الارتباط. (راجع: الفقرات أ٥٩–أ٧٠، أ٧٣، أ٧٤، أ٧٩)

٢٦. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من أن أعضاء فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين يستعين بهم المراجع وأي مراجعين داخليين يقدمون المساعدة المباشرة وليسوا جزءاً من فريق الارتباط، يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ ارتباط المراجعة. (راجع: الفقرات أ٦٢، أ٧١–أ٧٤)

٢٧. إذا حدد الشريك المسؤول عن الارتباط، نتيجة لالتزامه بمتطلبات الفقرتين ٢٥ و٢٦، عدم كفاية الموارد التي تم تخصيصها أو توفيرها، أو عدم مناسبتها، في ظل ظروف ارتباط المراجعة، فيجب عليه اتخاذ التصرف المناسب، بما في ذلك الاتصال بالأفراد المعنيين بشأن الحاجة إلى تخصيص أو توفير موارد إضافية أو بديلة للارتباط. (راجع: الفقرات أ٧٥–أ٧٨)

٢٨. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن الاستخدام المناسب للموارد التي تم تخصيصها أو توفيرها لفريق الارتباط، في ضوء طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه. (راجع: الفقرات أ٦٣–أ٦٩)

تنفيذ الارتباط

التوجيه والإشراف والفحص

٢٩. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن توجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم. (راجع: الفقرة أ٨٠)

٣٠. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من أن الجوانب الخاصة بطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص: (راجع: الفقرات أ٨١–أ٨٩، أ٩٤–أ٩٧)

(أ) قد تم التخطيط لها،[٧] وتم تنفيذها، وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) تراعي طبيعة وظروف ارتباط المراجعة والموارد التي قام المكتب بتخصيصها أو توفيرها لفريق الارتباط.

٣١. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط فحص توثيق أعمال المراجعة في الأوقات المناسبة أثناء ارتباط المراجعة، بما في ذلك توثيق أعمال المراجعة الذي يتعلق بما يلي: (راجع: الفقرات أ٩٠–أ٩٣)

[٧] معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٩

(أ) الأمور المهمة؛[٨]

(ب) الأحكام المهمة، بما في ذلك تلك التي تتعلق بالأمور الصعبة أو المثيرة للجدل التي تم التعرف عليها أثناء ارتباط المراجعة، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛

(ج) الأمور الأخرى التي تُعد، بحسب الحكم المهني للشريك المسؤول عن الارتباط، ذات صلة بمسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط.

٣٢. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يحدد، من خلال فحصه لتوثيق أعمال المراجعة والمناقشة مع فريق الارتباط، في تاريخ تقرير المراجع أو قبله، أنه قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها ولإصدار تقرير المراجع. (راجع: الفقرات أ٩٠–أ٩٤)

٣٣. قبل تأريخ تقرير المراجع، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط فحص القوائم المالية وتقرير المراجع، بما في ذلك عند الاقتضاء، وصف الأمور الرئيسة للمراجعة[٩] وتوثيق أعمال المراجعة فيما يتعلق بتلك الأمور، لتحديد أن التقرير الذي سيصدر سيكون مناسباً في ظل الظروف القائمة.[١٠]

٣٤. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط فحص الاتصالات الرسمية الكتابية قبل صدورها إلى الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو السلطات التنظيمية. (راجع: الفقرة أ٩٨)

التشاور

٣٥. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط: (راجع: الفقرات أ٩٩–أ١٠٢)

(أ) تحمل المسؤولية عن تشاور فريق الارتباط بشأن ما يلي:

(١) الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل والأمور التي تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب التشاور بشأنها؛

(٢) الأمور الأخرى التي تتطلب التشاور، بحسب الحكم المهني للشريك المسؤول عن الارتباط؛

(ب) تحديد أن أعضاء فريق الارتباط قد قاموا أثناء الارتباط بإجراء التشاور المناسب، سواءً داخل فريق الارتباط أو بين فريق الارتباط ومن هم على مستوى مناسب داخل المكتب أو خارجه؛

(ج) تحديد أن طبيعة ونطاق تلك المشاورات، والاستنتاجات الناتجة عنها، مُتفق عليها مع الطرف الذي تم التشاور معه؛

(د) تحديد ما إذا كانت الاستنتاجات المتفق عليها قد تم تطبيقها.

فحص جودة الارتباط

٣٦. فيما يخص ارتباطات المراجعة التي يتعين إجراء فحص لجودتها، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط: (راجع: الفقرة أ١٠٣)

(أ) التأكد من تعيين فاحص لجودة الارتباط؛

(ب) التعاون مع فاحص جودة الارتباط وإحاطة الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط بمسؤوليتهم عن القيام بذلك؛

(ج) مناقشة الأمور المهمة والأحكام المهمة التي تنشأ أثناء ارتباط المراجعة، بما في ذلك تلك التي يتم التعرف عليها أثناء فحص جودة الارتباط، مع فاحص جودة الارتباط؛

(د) عدم تأريخ تقرير المراجع إلى حين الانتهاء من فحص جودة الارتباط. (راجع: الفقرات أ١٠٤–أ١٠٦)

---

[٨] معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرة ٨(ج)

[٩] معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

[١٠] معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية" أو معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

الاختلاف في الآراء

٣٧. في حال حدوث اختلاف في الآراء داخل فريق الارتباط، أو بين فريق الارتباط وفاحص جودة الارتباط أو الأفراد الذين يتولون تنفيذ الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، بمن فيهم من يقومون بتقديم المشورة، يجب على فريق الارتباط اتباع سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بالتعامل مع هذا الاختلاف في الآراء وحله. (راجع: الفقرتين أ١٠٧، أ١٠٨)

٣٨. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط:

(أ) تحمل المسؤولية عن التعامل مع الاختلاف في الآراء وحله وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب؛

(ب) التحقق من توثيق الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وتطبيقها؛

(ج) عدم تأريخ تقرير المراجع إلى حين حل أي اختلاف في الآراء.

المتابعة والتصحيح

٣٩. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عمّا يلي: (راجع: الفقرات أ١٠٩–أ١١٢)

(أ) التوصل إلى فهم للمعلومات التي تم الحصول عليها من آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب، التي قام المكتب بنقلها بما في ذلك، عند الاقتضاء، المعلومات من آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالشبكة ومن مختلف المكاتب ضمن الشبكة؛

(ب) تحديد مدى صلة المعلومات المشار إليها في الفقرة ٣٩(أ) بارتباط المراجعة، ومدى تأثيرها عليه، واتخاذ التصرف المناسب؛

(ج) الانتباه الدائم طوال ارتباط المراجعة للمعلومات التي قد تكون ذات صلة بآلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب ونقل تلك المعلومات إلى المسؤولين عن تلك الآلية.

تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها

٤٠. قبل تأريخ تقرير المراجع، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحديد أنه قد تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباط المراجعة. وفي سبيل ذلك، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحديد ما يلي: (راجع: الفقرات أ١١٣–أ١١٦)

(أ) أن مشاركته كانت كافية ومناسبة طوال ارتباط المراجعة مما وفر له الأساس لتحديد مناسبة الأحكام المهمة التي تم اتخاذها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، في ضوء طبيعة الارتباط وظروفه؛

(ب) أن طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه، وأي تغيرات في تلك الطبيعة والظروف، وأن سياسات أو إجراءات المكتب ذات العلاقة، قد تم أخذها في الحسبان أثناء الالتزام بمتطلبات هذا المعيار.

التوثيق

٤١. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٣٠)،[١١] يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي: (راجع: الفقرات أ١١٧–أ١٢٠)

(أ) الأمور التي تم التعرف عليها، والمناقشات ذات الصلة مع العاملين، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بخصوص ما يلي:

(١) الوفاء بالمسؤوليات التي تتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال.

(٢) قبول العلاقة مع العميل وقبول ارتباط المراجعة والاستمرار في تلك العلاقة وذلك الارتباط.

(ب) طبيعة ونطاق المشاورات التي تمت أثناء ارتباط المراجعة، والاستنتاجات الناتجة عنها، وكيفية تطبيق تلك الاستنتاجات.

(ج) الانتهاء من فحص جودة الارتباط في تاريخ تقرير المراجع أو قبله، في حال خضوع ارتباط المراجعة لفحص جودة الارتباط.

***

[١١] معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرات ٨-١١ وأ٦

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة ١)

أ١. ينطبق هذا المعيار على جميع ارتباطات مراجعة القوائم المالية، بما فيها ارتباطات مراجعة القوائم المالية للمجموعات. ويتناول معيار المراجعة (٦٠٠)[١٢] اعتبارات خاصة تنطبق على مراجعة القوائم المالية للمجموعات وعند إشراك مراجعي المكونات. وقد يكون معيار المراجعة (٦٠٠)، بعد تكييفه حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، مفيداً أيضاً في مراجعة القوائم المالية عندما يضم فريق الارتباط أفراداً من مكتب آخر. وعلى سبيل المثال، قد يكون معيار المراجعة (٦٠٠) مفيداً عند إشراك مثل هؤلاء الأفراد لحضور الجرد الفعلي للمخزون أو لإجراء فحص مادي للعقارات والآلات والمعدات أو لتنفيذ إجراءات المراجعة في مركز للخدمة المشتركة في موقع بعيد.

نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب ودورفرق الارتباطات (راجع: الفقرات ٢–٩)

أ٢. يتناول معيار إدارة الجودة (١) مسؤوليات المكتب عن تصميم نظامه الخاص بإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله.

أ٣. قد تستخدم المكاتب أو المتطلبات الوطنية مصطلحات أو أُطُر عمل مختلفة لوصف مكونات نظام إدارة الجودة. وتُعد المتطلبات الوطنية التي تتناول مسؤوليات المكتب عن تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، أنها متطلبات مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١) عندما تتناول المتطلبات الواردة في ذلك المعيار وتفرض التزامات على المكتب لتحقيق هدف ذلك المعيار.

مسؤوليات فريق الارتباط فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب (راجع: الفقرة ٤)

أ٤. إدارة الجودة على مستوى الارتباطات يدعمها نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب وتسترشد بالطبيعة والظروف الخاصة بارتباط المراجعة قيد التنفيذ. ووفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)، يتولى المكتب مسؤولية نقل المعلومات التي تمكّن فريق الارتباط من فهم وأداء مسؤولياته فيما يتعلق بتنفيذ الارتباطات. وقد تشمل هذه المعلومات التي يتم نقلها، على سبيل المثال، السياسات أو الإجراءات الخاصة بإجراء مشاورات مع أفراد محددين في مواقف معينة تنطوي على أمور فنية أو مسلكية معقدة، أو الخاصة بإشراك خبراء حددهم المكتب في ارتباطات خاصة لتنفيذ إجراءات المراجعة التي تتعلق بأمور معينة (على سبيل المثال، قد يفرض المكتب إشراك خبراء في مجال الائتمان قام هو بتحديدهم عند مراجعة مخصصات الخسائر الائتمانية المتوقعة للمؤسسات المالية).

أ٥. قد تضم الاستجابات على مستوى المكتب سياسات أو إجراءات قامت بوضعها الشبكة أو المكاتب أو الكيانات أو الجهات الأخرى ضمن نفس الشبكة (متطلبات الشبكة أو خدماتها موضحة بالتفصيل في معيار إدارة الجودة (١) في قسم "متطلبات الشبكة أو خدماتها").[١٣] وتنبني متطلبات هذا المعيار على افتراض أساس بأن المكتب مسؤول عن اتخاذ التصرفات اللازمة لتمكين فرق الارتباطات من تطبيق أو استخدام متطلبات الشبكة أو خدماتها في ارتباطات المراجعة (على سبيل المثال، متطلب لاستخدام منهجية للمراجعة قام بتطويرها للاستخدام مكتب ضمن الشبكة). ووفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)، فإن المكتب مسؤول عن تحديد كيف أن متطلبات الشبكة أو خدماتها تُعد ذات صلة بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، وكيف أنها قد تم مراعاتها في النظام.[١٤]

أ٦. بعض الاستجابات التي يتم تطبيقها على مستوى المكتب لمواجهة مخاطر الجودة لا يتم تنفيذها على مستوى الارتباطات ولكنها رغم ذلك تُعد ذات صلة عند الالتزام بمتطلبات هذا المعيار. وعلى سبيل المثال، تشمل الاستجابات على مستوى المكتب التي قد يستطيع فريق الارتباط الاعتماد عليها عند الالتزام بمتطلبات هذا المعيار:

- آليات توظيف العاملين والتدريب المهني؛
- تطبيقات تقنية المعلومات التي تدعم متابعة المكتب للاستقلال؛
- تطوير تطبيقات تقنية المعلومات التي تدعم قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات؛

---

[١٢] معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)

[١٣] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٤٩(ب)

[١٤] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٤٩(أ)

- تطوير منهجيات المراجعة وأدوات وإرشادات التطبيق المتعلقة بها.

أ٧. نظراً للطبيعة والظروف الخاصة لكل ارتباط مراجعة والتغيرات التي قد تحدث أثناء ارتباط المراجعة، لا يستطيع المكتب تحديد جميع مخاطر الجودة التي قد تنشأ على مستوى الارتباطات أو النص على جميع الاستجابات الملائمة والمناسبة. وبناءً عليه، يمارس فريق الارتباط الحكم المهني عند تحديد ما إذا كان سيقوم بتصميم وتطبيق استجابات على مستوى الارتباطات، خلاف تلك المنصوص عليها في سياسات أو إجراءات المكتب، لتحقيق هدف هذا المعيار.[١٥]

أ٨. يتأثر تحديد فريق الارتباط لضرورة الاستجابات على مستوى الارتباطات (وطبيعة تلك الاستجابات في حالة الحاجة إليها) بمتطلبات هذا المعيار وبفهم فريق الارتباط لطبيعة الارتباط وظروفه وبأي تغيرات تحدث أثناء ارتباط المراجعة. وعلى سبيل المثال، قد تنشأ ظروف غير متوقعة أثناء الارتباط تتسبب في قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بطلب إشراك عاملين يتمتعون بالخبرات المناسبة إضافة إلى من تم تخصيصهم أو توفيرهم في البداية.

أ٩. قد يتباين التوازن النسبي للجهود التي يبذلها فريق الارتباط للالتزام بمتطلبات هذا المعيار (أي التوازن بين تطبيق استجابات المكتب وتصميم وتطبيق استجابات خاصة بالارتباطات خلاف تلك المنصوص عليها في سياسات أو إجراءات المكتب). وعلى سبيل المثال، قد يقوم المكتب بتصميم برنامج مراجعة ليتم استخدامه في الظروف المنطبقة على ارتباط المراجعة (على سبيل المثال، برنامج للمراجعة خاص بصناعة بعينها). وبخلاف تحديد توقيت ومدى الإجراءات التي سيتم تنفيذها، قد توجد حاجة محدودة أو معدومة لإضافة إجراءات مراجعة تكميلية على مستوى الارتباطات إلى برنامج المراجعة. ومن جهة أخرى، قد تركز تصرفات فريق الارتباط، عند الالتزام بمتطلبات تنفيذ الارتباطات الواردة في هذا المعيار، على تصميم استجابات وتطبيقها على مستوى الارتباطات للتعامل مع الطبيعة والظروف الخاصة للارتباط (على سبيل المثال، التخطيط لإجراءات وتنفيذها لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري التي لم تتطرق لها برامج المراجعة الخاصة بالمكتب).

أ١٠. قد يعتمد فريق الارتباط في الظروف الاعتيادية على سياسات أو إجراءات المكتب عند الالتزام بمتطلبات هذا المعيار، ما لم:

- يكن فهم فريق الارتباط أو خبرته العملية تشير إلى أن سياسات أو إجراءات المكتب لن تتعامل بفاعلية مع طبيعة الارتباط وظروفه؛ أو
- تقتض المعلومات التي يقدمها المكتب أو أطراف أخرى عن فاعلية هذه السياسات أو الإجراءات غير ذلك (على سبيل المثال، المعلومات التي توفرها أنشطة المتابعة الخاصة بالمكتب أو التقصيات الخارجية أو غير ذلك من المصادر ذات الصلة تشير إلى أن سياسات أو إجراءات المكتب لا تعمل بفاعلية).

أ١١. إذا أصبح الشريك المسؤول عن الارتباط على علم (بما في ذلك من خلال إبلاغه عن طريق الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط) بعدم فاعلية استجابات المكتب لمخاطر الجودة في سياق الارتباط المحدد أو إذا كان غير قادر على الاعتماد على سياسات أو إجراءات المكتب، فإنه ينقل هذه المعلومات على الفور إلى المكتب وفقاً للفقرة ٣٩(ج) لأنها تُعد ذات صلة بآلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب. وعلى سبيل المثال، إذا تعرف أحد أعضاء فريق الارتباط على ضعف أمني في أحد برامج المراجعة الإلكترونية، فإن نقل هذه المعلومة في حينها إلى العاملين المعنيين يمكّن المكتب من اتخاذ الخطوات اللازمة لتحديث برنامج المراجعة وإعادة إصداره. انظر أيضاً الفقرة أ٧٠ بخصوص كفاية ومناسبة الموارد.

المعلومات ذات الصلة بإدارة الجودة على مستوى الارتباطات (راجع: الفقرة ٦)

أ١٢. قد يوفر الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة الأخرى معلومات ذات صلة بإدارة الجودة على مستوى الارتباطات. وعلى سبيل المثال، يوفر الفهم الذي يتعين التوصل إليه فيما يتعلق بالمنشأة وبيئتها وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المُحدَّث في عام ٢٠١٩)[١٦] معلومات قد تكون ذات صلة بالالتزام بمتطلبات هذا المعيار. وهذه المعلومات قد تكون ذات صلة بتحديد ما يلي:

- طبيعة الموارد التي سيتم استخدامها فيما يخص كل مجال محدد من مجالات المراجعة، مثل الاستعانة بأعضاء الفريق الذين يتمتعون بالخبرة المناسبة فيما يخص المجالات ذات المخاطر المرتفعة، أو إشراك الخبراء للتعامل مع الأمور المعقدة؛ أو
- حجم الموارد التي سيتم تخصيصها لكل مجال محدد من مجالات المراجعة، مثل عدد أعضاء الفريق الذين سيتم تخصيصهم لحضور الجرد الفعلي للمخزون في مختلف المواقع؛ أو

[١٥] يتطلب معيار المراجعة (٢٠٠) من المراجع ممارسة الحكم المهني عند التخطيط لإجراء مراجعة للقوائم المالية وتنفيذها.

[١٦] معيار المراجعة (٣١٥) (المُحدَّث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"

- طبيعة فحص الذي سيتم للأعمال التي نفذها أعضاء الفريق، وتوقيت ذلك الفحص ومداه، بناءً على مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها؛ أو
- توزيع عدد ساعات المراجعة المرصودة، بما في ذلك تخصيص المزيد من الوقت، وتخصيص وقت أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة، للمجالات التي تزيد فيها مخاطر التحريف الجوهري أو التي تم التعرف فيها على مخاطر تم تقييمها بأنها مرتفعة.

التدرج (راجع: الفقرتين ٢، ٨)

أ١٣. في المكاتب الأصغر، قد تحدد سياسات أو إجراءات المكتب أحد الشركاء المسؤولين عن الارتباطات ليقوم، بالنيابة عن المكتب، بتصميم العديد من الاستجابات الخاصة بمخاطر الجودة في المكتب، لأن القيام بذلك قد يكون منهجاً أكثر فاعلية لتصميم الاستجابات وتطبيقها كجزء من نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب. وقد تكون سياسات أو إجراءات المكتب أقل رسمية أيضاً في المكاتب الأصغر. وعلى سبيل المثال، في المكاتب الصغيرة جداً التي تقوم بتنفيذ عدد صغير نسبياً من ارتباطات المراجعة، قد يحدد المكتب عدم وجود حاجة لوضع نظام لمتابعة الاستقلال على مستوى المكتب، وبدلاً من ذلك، يتولى الشريك المسؤول عن الارتباط متابعة الاستقلال على مستوى كل ارتباط بمفرده.

أ١٤. لا تكون المتطلبات المتعلقة بتوجيه الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط، والإشراف عليهم وفحص عملهم، ذات صلة إلا في حال وجود أعضاء في فريق الارتباط بخلاف الشريك المسؤول عن الارتباط.

التعريفات

فريق الارتباط (راجع: الفقرة ١٢(د))

أ١٥. قد يتم تنظيم فريق الارتباط بطرق مختلفة. وعلى سبيل المثال، قد يتواجد أعضاء فريق الارتباط معاً في مكان واحد أو قد يتوزعون عبر أماكن جغرافية مختلفة وقد يتم تنظيمهم في مجموعات حسب النشاط الذي يقومون بتنفيذه. وبغض النظر عن كيفية تنظيم فريق الارتباط، فإن أي فرد يقوم بتنفيذ إجراءات المراجعة[١٧] على ارتباط المراجعة يُعد عضواً في فريق الارتباط.

أ١٦. يركز تعريف فريق الارتباط على الأفراد الذين يتولون تنفيذ إجراءات المراجعة على ارتباط المراجعة. ويتم الحصول على أدلة المراجعة، الضرورية لدعم رأي المراجع وتقريره، بشكل أساسي من إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها أثناء سير المراجعة.[١٨] وتتألف إجراءات المراجعة من إجراءات تقييم المخاطر[١٩] وإجراءات المراجعة الإضافية.[٢٠] ووفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (٥٠٠)، فإن إجراءات المراجعة تشمل الفحص المادي والملاحظة والمصادقة وإعادة الاحتساب وإعادة التنفيذ والإجراءات التحليلية والاستفسار، وغالباً ما يتم تنفيذ هذه الإجراءات معاً بشكل أو بآخر.[٢١] وقد تشتمل أيضاً معايير المراجعة الأخرى على إجراءات خاصة للحصول على أدلة المراجعة، مثل معيار المراجعة (٥٢٠).[٢٢]

أ١٧. تضم فرق الارتباطات العاملين وقد تضم أيضاً أفراداً آخرين يقومون بتنفيذ إجراءات المراجعة، من:

(أ) مكتب ضمن الشبكة؛ أو

(ب) مكتب من خارج الشبكة، أو مقدم خدمة آخر.[٢٣]

وعلى سبيل المثال، قد يتولى فرد من مكتب آخر تنفيذ إجراءات المراجعة على المعلومات المالية لمكون في ارتباط لمراجعة إحدى المجموعات أو حضور الجرد الفعلي للمخزون أو الفحص المادي لأصول ثابتة في موقع بعيد.

أ١٨. قد تضم فرق الارتباطات أيضاً أفراداً من مراكز لتقديم الخدمات يتولون تنفيذ إجراءات المراجعة. وعلى سبيل المثال، قد يتم تحديد مهام خاصة ذات طبيعة متكررة أو متخصصة ليقوم بتنفيذها مجموعة من العاملين يحظون بالمهارات المناسبة، ومن ثمّ، يتم ضم هؤلاء الأفراد إلى

---

[١٧] معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"، الفقرة أ١٠

[١٨] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة أ٣٠

[١٩] يحتوي معيار المراجعة (٣١٥) (المُحدَّث في عام ٢٠١٩) على متطلبات تتعلق بإجراءات تقييم المخاطر.

[٢٠] يحتوي معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المُقيَّمة" على متطلبات تتعلق بإجراءات المراجعة الإضافية، بما في ذلك اختبارات أدوات الرقابة والإجراءات الأساس.

[٢١] معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرات أ١٤-أ٢٥

[٢٢] معيار المراجعة (٥٢٠) "الإجراءات التحليلية"

[٢٣] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١٦(ت)

فريق الارتباط. وقد يقوم بإنشاء مراكز تقديم الخدمات المكتب أو الشبكة أو المكاتب أو الكيانات أو الجهات الأخرى ضمن نفس الشبكة. وعلى سبيل المثال، قد يتم الاستعانة بإدارة مركزية لتيسير إجراءات المصادقة الخارجية.

أ١٩. قد تضم فرق الارتباطات أفراداً يتمتعون بالخبرة في أحد مجالات المحاسبة أو المراجعة المتخصصة ويتولون تنفيذ إجراءات المراجعة على ارتباط المراجعة، كالأفراد ذوي الخبرة في المحاسبة عن ضرائب الدخل أو في تحليل المعلومات المعقدة التي تنتجها الأدوات والأساليب الآلية لأغراض التعرف على العلاقات غير المعتادة أو غير المتوقعة. ولا يُعد الفرد عضواً في فريق الارتباط إذا كانت مشاركته في الارتباط تقتصر على تقديم المشورة. وتتناول الفقرة ٣٥ والفقرات أ٩٩-أ١٠٢ موضوع التشاور.

أ٢٠. في حال خضوع ارتباط المراجعة لفحص الجودة، فإن فاحص جودة الارتباط، وأي أفراد آخرين يتولون تنفيذ فحص جودة الارتباط، ليسوا أعضاءً في فريق الارتباط. وقد يخضع هؤلاء الأفراد لمتطلبات خاصة بشأن الاستقلال.

أ٢١. المراجع الداخلي الذي يقدم المساعدة المباشرة والخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع لاستخدام عمله في الارتباط ليسوا أعضاءً في فريق الارتباط.[٢٤] ويحتوي معيار المراجعة (٦١٠) ومعيار المراجعة (٦٢٠) على متطلبات وإرشادات للمراجع عند استخدام عمل المراجعين الداخليين باعتباره مساعدة مباشرة أو عند استخدام عمل الخبير الخارجي، على الترتيب. ويتطلب الالتزام بهذين المعيارين من المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن العمل الذي نفذه مراجع داخلي قام بتقديم المساعدة المباشرة، وتنفيذ إجراءات المراجعة على عمل الخبير الذي استعان به المراجع.

مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط (راجع: الفقرتين ٩، ١٢(د))

أ٢٢. عندما يهدف هذا المعيار صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، فقد يجد الشريك المسؤول عن الارتباط حاجة إلى الحصول على معلومات من المكتب أو من الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط للوفاء بذلك المتطلب (على سبيل المثال، المعلومات اللازمة لاتخاذ قرار أو حكم ضروري). وعلى سبيل المثال، يتعين على الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من أن أعضاء فريق الارتباط يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة لتنفيذ ارتباط المراجعة. وللحكم على ما إذا كانت كفاءات وقدرات فريق الارتباط مناسبة، قد يجد الشريك المسؤول عن الارتباط حاجة إلى استخدام معلومات قام فريق الارتباط بجمعها أو معلومات من نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.

قيام أعضاء فريق الارتباط بتطبيق سياسات أو إجراءات المكتب (راجع: الفقرات ٩، ١٢(د)، ١٧)

أ٢٣. في سياق نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، يُعد أعضاء فريق الارتباط الذين من داخل المكتب مسؤولين عن تطبيق سياسات أو إجراءات المكتب المنطبقة على ارتباط المراجعة. ونظراً لأن أعضاء فريق الارتباط الذين من مكتب آخر ليسوا شركاءً ولا موظفين في مكتب الشريك المسؤول عن الارتباط، فإنهم قد لا يخضعون لنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب أو لسياسات أو إجراءات المكتب. كما إن السياسات أو الإجراءات الخاصة بالمكاتب الأخرى قد لا تكون مشابهة لتلك الخاصة بمكتب الشريك المسؤول عن الارتباط. وعلى سبيل المثال، قد تختلف السياسات أو الإجراءات المتعلقة بالتوجيه والإشراف والفحص، ولاسيّما عندما يقع المكتب الآخر في دولة ذات نظام قانوني مختلف، أو لغة أو ثقافة مختلفة، عن الدولة التي يقع فيها مكتب الشريك المسؤول عن الارتباط. وبناءً عليه، فإذا كان فريق الارتباط يضم أفراداً من مكتب آخر، فقد يلزم اتخاذ تصرفات مختلفة من قبل المكتب أو الشريك المسؤول عن الارتباط لتطبيق سياسات أو إجراءات المكتب فيما يخص عمل هؤلاء الأفراد.

أ٢٤. قد تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب، على وجه الخصوص، من المكتب أو الشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ تصرفات تختلف عن تلك المنطبقة على العاملين عند التوصل إلى فهم لما إذا كان فرد من مكتب آخر:

- يحظى بالكفاءات والقدرات المناسبة لتنفيذ ارتباط المراجعة. وعلى سبيل المثال، لن يكون الفرد خاضعاً لآليات التوظيف والتدريب الخاصة بالمكتب ولذلك قد تنص سياسات أو إجراءات المكتب على إمكانية التحقق من ذلك من خلال تصرفات أخرى مثل الحصول على المعلومات من المكتب الآخر أو من إحدى جهات الترخيص أو التسجيل. وتحتوي الفقرتان ١٩ وأ٣٨ من معيار المراجعة (٦٠٠) على إرشادات بشأن التوصل إلى فهم لكفاءات وقدرات مراجعي المكونات.

[٢٤] انظر معيار المراجعة (٦٢٠)، الفقرتين ١٢ و١٣، ومعيار المراجعة (٦١٠)، الفقرات ٢١–٢٥.

- يفهم المتطلبات المسلكية ذات الصلة بارتباط مراجعة المجموعة. وعلى سبيل المثال، لن يخضع الفرد لتدريبات المكتب بشأن سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة. وقد تنص سياسات أو إجراءات المكتب على التوصل إلى هذا الفهم من خلال تصرفات أخرى مثل تزويد الفرد بالمعلومات أو الأدلة الإرشادية أو التوجيهات التي تحتوي على نصوص المتطلبات المسلكية ذات الصلة المنطبقة على ارتباط المراجعة.

- سيؤكد استقلاله. وعلى سبيل المثال، قد لا يستطيع الأفراد الذين ليسوا من العاملين تعبئة إقرارات الاستقلال بشكل مباشر على نظم الاستقلال الخاصة بالمكتب. وقد تنص سياسات أو إجراءات المكتب على إمكانية قيام هؤلاء الأفراد بتقديم الأدلة على استقلالهم فيما يتعلق بارتباط المراجعة بطرق أخرى، مثل التأكيدات الكتابية.

أ٢٥. عندما تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب تنفيذ أنشطة محددة في ظروف معينة (التشاور مثلاً بشأن أمر معين)، فقد يكون من الضروري نقل سياسات أو إجراءات المكتب المتعلقة بذلك إلى الأفراد الذين ليسوا من العاملين. ويستطيع هؤلاء الأفراد عندئذٍ تنبيه الشريك المسؤول عن الارتباط في حال ظهور هذه الظروف، مما يمكّن الشريك المسؤول عن الارتباط من الالتزام بسياسات أو إجراءات المكتب. وعلى سبيل المثال، في ارتباطات مراجعة المجموعات، في حال وجود مراجع يقوم بتنفيذ إجراءات المراجعة على القوائم المالية لأحد المكونات وتعرف ذلك المراجع على أمر صعب أو مثير للجدل يُعد ذا صلة بالقوائم المالية للمجموعة ويخضع للتشاور[٢٥] بموجب السياسات أو الإجراءات الخاصة بمراجع المجموعة، يستطيع مراجع المكون تنبيه فريق ارتباط المجموعة إلى ذلك الأمر.

المكتب (راجع: الفقرة ١٢(هـ))

أ٢٦. قد يختلف تعريف "المكتب" في المتطلبات المسلكية ذات الصلة عن التعريف المنصوص عليه في هذا المعيار.

"الشبكة" و"مكتب ضمن الشبكة" (راجع: الفقرتين ١٢(و)، ١٢(ز))

أ٢٧. قد يختلف تعريفا "الشبكة" أو "مكتب ضمن الشبكة" في المتطلبات المسلكية ذات الصلة عن التعريفين المنصوص عليهما في هذا المعيار. ويقدم الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة أيضاً إرشادات فيما يتعلق بمصطلحي "الشبكة" و"مكتب ضمن الشبكة". وقد يتم هيكلة الشبكات والمكاتب الأخرى ضمن الشبكة بطرق عدة، وهي تُعد في جميع الأحوال كيانات خارجة عن المكتب. وتنطبق أيضاً نصوص هذا المعيار التي تتعلق بالشبكات على أي هياكل أو جهات لا تشكل جزءاً من المكتب، ولكنها تقع ضمن الشبكة.

مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباطات المراجعة (راجع: الفقرات ١٣–١٥)

تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها

أ٢٨. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) من المكتب تحديد أهداف للجودة تتناول حوكمة وقيادة المكتب التي تدعم تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله. ومما يدعم مسؤولية الشريك المسؤول عن الارتباط عن إدارة الجودة وتحقيقها خلق ثقافة داخل المكتب تبدي التزاماً بالجودة. وعند تناول متطلبات الفقرتين ١٣ و١٤ من هذا المعيار، قد يقوم الشريك المسؤول عن الارتباط بالاتصال مباشرة بالأعضاء الآخرين في فريق الارتباط وتعزيز هذا الاتصال من خلال سلوكه وتصرفه الشخصي (على سبيل المثال، القيادة بالقدوة). وتتشكل الثقافة التي تبدي التزاماً بالجودة، ويتم تعزيزها، عن طريق أعضاء فريق الارتباط من خلال التزامهم بالسلوكيات المأمولة عند تنفيذ الارتباط.

التدرج

أ٢٩. قد تعتمد طبيعة ومدى تصرفات الشريك المسؤول عن الارتباط لإبداء التزام المكتب بالجودة على عدة عوامل من بينها حجم المكتب وفريق الارتباط، وهيكلهم التنظيمي وانتشارهم الجغرافي ومدى تعقيدهم، وطبيعة ارتباط المراجعة وظروفه. ففي فرق الارتباطات الصغيرة التي تضم عدداً محدوداً من الأعضاء، قد يكفي التأثير في الثقافة المرجوة من خلال السلوك والتفاعل المباشر، أمّا في فرق الارتباطات الكبيرة المنتشرة عبر العديد من المواقع، فقد يكون من الضروري إجراء اتصالات أكثر رسمية.

[٢٥] انظر الفقرة ٣٥.

المشاركة الكافية والمناسبة

أ٣٠. قد يبدي الشريك المسؤول عن الارتباط المشاركة الكافية والمناسبة طوال ارتباط المراجعة بعدة طرق، من بينها:

- تحمل المسؤولية عن طبيعة وتوقيت ومدى توجيهه لأعضاء فريق الارتباط وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم عملاً بمتطلبات هذا المعيار؛
- التنويع في طبيعة وتوقيت ومدى هذا التوجيه والإشراف والفحص في سياق طبيعة الارتباط وظروفه.

الاتصال

أ٣١. الاتصال هو الوسيلة التي يتبادل فريق الارتباط من خلالها المعلومات ذات الصلة في الوقت المناسب للالتزام بمتطلبات هذا المعيار، ممّا يسهم في تحقيق الجودة في ارتباط المراجعة. وقد يتم إجراء الاتصال فيما بين أعضاء فريق الارتباط، أو بينهم وبين:

(أ) المكتب، (على سبيل المثال، الأفراد الذين يتولون تنفيذ الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، بمن فيهم من تُسند إليهم المسؤولية النهائية أو التشغيلية عن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب)؛

(ب) الأفراد الآخرين المشاركين في المراجعة (على سبيل المثال، المراجعين الداخليين الذين يقدمون المساعدة المباشرة[٢٦] أو الخبراء الخارجيين الذين يستعين بهم المراجع[٢٧])؛

(ج) أطراف من خارج المكتب (على سبيل المثال، الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو السلطات التنظيمية).

أ٣٢. قد تؤثر طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه على قرارات الشريك المسؤول عن الارتباط بشأن الوسائل المناسبة للاتصال الفعّال مع أعضاء فريق الارتباط. وعلى سبيل المثال، لدعم التوجيه والإشراف والفحص المناسب، قد يستخدم المكتب تطبيقات تقنية المعلومات لتيسير الاتصال بين أعضاء فريق الارتباط أثناء تنفيذهم للأعمال عبر المواقع الجغرافية المختلفة.

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرة ٧)

أ٣٣. يتولى الشريك المسؤول عن الارتباط مسؤولية التشديد على أهمية ممارسة كل عضو في فريق الارتباط لنزعة الشك المهني طوال ارتباط المراجعة. وقد تفرض الظروف الملازمة لبعض ارتباطات المراجعة ضغوطاً على فريق الارتباط تعيقه عن الممارسة المناسبة لنزعة الشك المهني عند تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة وتقويم أدلة المراجعة. وبناءً عليه، فعند وضع الاستراتيجية العامة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٠٠)، قد يجد فريق الارتباط حاجة إلى النظر في وجود هذه الظروف في ارتباط المراجعة، وفي حال وجودها، فإنه يحدد التصرفات التي قد يجد المكتب أو فريق الارتباط حاجة إلى اتخاذها للتخفيف من تلك المعوقات.

أ٣٤. قد تشتمل معوقات ممارسة نزعة الشك المهني على مستوى الارتباطات على ما يلي، على سبيل المثال لا الحصر:

- قيود الميزانية، التي قد تثني عن استخدام الموارد، بما فيها الخبراء، التي تحظى بالخبرات الكافية أو المؤهلات الفنية والتي تُعد ضرورية لارتباطات مراجعة المنشآت عندما تستدعي الحاجة توفر هذه الخبرات الفنية أو المهارات المتخصصة لأجل تحقيق الفاعلية في فهم المخاطر وتقييمها والاستجابة لها وتوجيه النقد المدروس للإدارة.
- المواعيد النهائية الضيقة، مما قد يؤثر سلباً على سلوك من يقومون بتنفيذ العمل وأيضاً من يتولون التوجيه والإشراف والفحص. وعلى سبيل المثال، قد تخلق الضغوط الزمنية الخارجية قيوداً على تحليل المعلومات المعقدة بفاعلية.
- عدم التعاون أو الضغوط غير المبررة التي تفرضها الإدارة، مما قد يؤثر سلباً على قدرة فريق الارتباط على حل القضايا المعقدة أو المثيرة للجدل.
- عدم كفاية فهم المنشأة وبيئتها، ونظام الرقابة الداخلية لديها، وإطار التقرير المالي المنطبق، مما قد يفرض قيوداً على قدرة فريق الارتباط على اتخاذ الأحكام المناسبة وممارسة النقد المدروس لإقرارات الإدارة.

---

[٢٦] انظر معيار المراجعة (٦١٠)، الفقرة أ٤١.

[٢٧] انظر معيار المراجعة (٦٢٠)، الفقرتين ١١(ج) وأ٣٠.

- صعوبة الوصول إلى السجلات أو المرافق أو بعض الموظفين أو العملاء أو الموردين أو غيرهم، مما قد يدفع فريق الارتباط إلى التحيز في اختيار مصادر أدلة المراجعة والسعي للحصول على أدلة المراجعة من المصادر التي يسهل الوصول إليها أكثر من غيرها.
- الاعتماد المفرط على الأدوات والأساليب الآلية، مما قد يؤدي إلى عدم قيام فريق الارتباط بإجراء تقييم نقدي لأدلة المراجعة.

أ٣٥. قد تؤثر تحيزات المراجع غير المقصودة أو المقصودة على الأحكام المهنية لفريق الارتباط، بما في ذلك على سبيل المثال، عند تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة، أو تقويم أدلة المراجعة. وفيما يلي أمثلة لتحيزات المراجع غير المقصودة التي قد تعيق ممارسة نزعة الشك المهني، ومن ثمّ معقولية الأحكام المهنية التي يتخذها فريق الارتباط عند الالتزام بمتطلبات هذا المعيار:

- التحيز إلى المتوفر، وهو الميل إلى إيلاء وزن للأحداث أو التجارب التي تتبادر مباشرة إلى الذهن أو المتاحة بالفعل أكبر مما يتم إيلاؤه لغيرها.
- التحيز إلى التأكيد، وهو الميل إلى إيلاء وزن للمعلومات التي تؤيد المعتقدات الحالية أكبر مما يتم إيلاؤه للمعلومات التي تتناقض مع تلك المعتقدات أو تثير شكوكاً حولها.
- عقلية القطيع، وهو الميل إلى التفكير أو اتخاذ القرارات كمجموعة مما يثني عن الإبداع أو المسؤولية الفردية.
- التحيز إلى الثقة الزائدة، وهو ميل الشخص إلى المبالغة في قدرته على إجراء تقييمات دقيقة للمخاطر أو اتخاذ غير ذلك من الأحكام أو القرارات.
- التحيز إلى المعلومات الأولية، وهو الميل إلى استخدام معلومة أولية كمقياس يتم بناءً عليه تقييم المعلومات اللاحقة على نحو غير ملائم.
- التحيز إلى النُظُم الآلية، وهو الميل إلى تفضيل مخرجات النظم الآلية، حتى عندما يثير التفكير البشري أو المعلومات المتناقضة تساؤلات بشأن مدى إمكانية الاعتماد على تلك المخرجات، أو مدى مناسبتها، لغرض معين.

أ٣٦. قد تشمل التصرفات الممكنة، التي قد يتخذها فريق الارتباط للتخفيف من معوقات ممارسة نزعة الشك المهني على مستوى الارتباطات، ما يلي:

- الانتباه الدائم للتغيرات في طبيعة ارتباط المراجعة أو ظروفه التي تستدعي توفير موارد إضافية أو مختلفة للارتباط، وطلب تلك الموارد الإضافية أو المختلفة من الأفراد المسؤولين داخل المكتب عن توزيع أو تخصيص الموارد للارتباط.
- تنبيه فريق الارتباط صراحةً إلى الحالات أو المواقف التي قد تزيد فيها قابلية وقوع المراجعين في التحيزات غير المقصودة أو المقصودة (على سبيل المثال، المجالات التي تنطوي على أحكام كبيرة) والتشديد على أهمية طلب المشورة من أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة عند التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها.
- تغيير تكوين فريق الارتباط، على سبيل المثال، طلب أن يُخصَّص للارتباط أفرادٌ أكثر خبرة يتمتعون بقدر أكبر من المهارات أو المعرفة أو يحظون بخبرات خاصة.
- إشراك أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة عند التعامل مع أعضاء الإدارة الذين ينطوي التفاعل معهم على صعوبات أو تحديات.
- إشراك أعضاء فريق الارتباط الذين يتمتعون بمهارات ومعرفة متخصصة، أو أحد الخبراء الذين يستعين بهم المراجع، لدعم فريق الارتباط في مجالات المراجعة المعقدة أو التي تخضع للتقدير الشخصي.
- تعديل طبيعة وتوقيت ومدى التوجيه أو الإشراف أو الفحص، عن طريق إشراك أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة أو ممارسة الإشراف الشخصي بوتيرة أكبر أو إجراء فحوصات أكثر عمقاً لأوراق عمل معينة، فيما يخص ما يلي:
  - مجالات المراجعة المعقدة أو التي تخضع للتقدير الشخصي؛
  - المجالات التي تفرض مخاطر لتحقيق الجودة في ارتباط المراجعة؛
  - المجالات التي تنطوي على خطر الغش؛
  - عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه.

- تحديد التوقعات:
  - لأعضاء فريق الارتباط الأقل خبرة في طلب المشورة بشكل متكرر وفي الأوقات المناسبة من أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة أو من الشريك المسؤول عن الارتباط؛
  - لأعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة في السماح لأعضاء فريق الارتباط الأقل خبرة بالوصول إليهم وفي الرد بإيجابية وفي الوقت المناسب على وجهات نظرهم وطلباتهم للحصول على المشورة أو الدعم.
- الاتصال بالمكلفين بالحوكمة عندما تفرض الإدارة ضغوطاً غير مبررة أو عندما يواجه فريق الارتباط صعوبات في الوصول إلى السجلات أو المرافق أو بعض الموظفين أو العملاء أو الموردين أو غيرهم ممن قد يُطلب منهم الحصول على أدلة المراجعة.

إسناد الإجراءات أو المهام أو التصرفات إلى أعضاء آخرين في فريق الارتباط (راجع: الفقرة ١٥)

أ٣٧. عندما تكون الإجراءات أو المهام أو التصرفات قد تم إسنادها إلى أعضاء آخرين في فريق الارتباط، فقد يبدي الشريك المسؤول عن الارتباط مشاركته بصورة كافية ومناسبة طوال ارتباط المراجعة بطرق مختلفة، من بينها:

- إحاطة الأعضاء المسند إليهم العمل بطبيعة مسؤولياتهم وصلاحياتهم، ونطاق العمل المسند إليهم وأهدافه؛ وتوفير أية تعليمات أخرى ضرورية وأية معلومات أخرى ذات صلة.
- توجيه الأعضاء المسند إليهم العمل والإشراف عليهم.
- فحص الأعمال التي قام بها الأعضاء المسند إليهم العمل لتقويم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، إضافة إلى المتطلبات الواردة في الفقرات ٢٩-٣٤.

المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال (راجع: الفقرات ١٦–٢١)

المتطلبات المسلكية ذات الصلة (راجع: الفقرات ١، ١٦–٢١)

أ٣٨. يتطلب معيار المراجعة (٢٠٠)[٢٨] من المراجع الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، فيما يتعلق بارتباطات مراجعة القوائم المالية. وقد تتباين المتطلبات المسلكية ذات الصلة بناءً على طبيعة الارتباط وظروفه. وعلى سبيل المثال، قد لا تنطبق متطلبات معينة تتعلق بالاستقلال إلا عند تنفيذ ارتباطات مراجعة المنشآت المدرجة. ويشتمل معيار المراجعة (٦٠٠) على متطلبات وإرشادات إضافة إلى تلك الواردة في هذا المعيار بشأن الاتصالات المتعلقة بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة مع مراجعي المكونات.

أ٣٩. بناءً على طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه، فإن ثمة أنظمة أو لوائح معينة أو جوانب معينة من المتطلبات المسلكية ذات الصلة، كتلك التي تتعلق بعدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، قد تكون ذات صلة بالارتباط، مثل الأنظمة أو اللوائح التي تتعامل مع غسل الأموال أو الفساد أو الرشوة.

أ٤٠. قد يساعد نظام المعلومات الخاص بالمكتب، والموارد التي يوفرها المكتب، فريق الارتباط في فهم المتطلبات المسلكية ذات الصلة المنطبقة على طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه، والوفاء بها. وعلى سبيل المثال، قد يقوم المكتب بما يلي:

- نقل متطلبات الاستقلال إلى فرق الارتباطات.
- تدريب فرق الارتباطات على المتطلبات المسلكية ذات الصلة.
- وضع أدلة إرشادية وتوجيهات (أي موارد فكرية) تحتوي على نصوص المتطلبات المسلكية ذات الصلة وإرشادات بشأن كيفية تطبيقها في ضوء طبيعة وظروف المكتب وارتباطاته.
- تخصيص عاملين لإدارة ومتابعة الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة (على سبيل المثال، يتطلب معيار إدارة الجودة (١) أن يحصل المكتب، سنوياً على الأقل، على تأكيد موثّق بالالتزام بمتطلبات الاستقلال من جميع العاملين المطالبين بالاستقلال بموجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة) أو تقديم المشورة بشأن الأمور التي تتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

[٢٨] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرات ١٤ وأ١٦-أ١٩

- وضع سياسات أو إجراءات توجب على أعضاء فريق الارتباط نقل المعلومات ذات الصلة والتي يمكن الاعتماد عليها إلى الأطراف المعنية داخل المكتب أو إلى الشريك المسؤول عن الارتباط، مثل السياسات أو الإجراءات التي توجب على فرق الارتباطات:
  - نقل معلومات عن ارتباطات العملاء ونطاق الخدمات، بما في ذلك الخدمات غير التأكيدية، لتمكين المكتب من التعرف على التهديدات التي تمس الاستقلال أثناء فترة الارتباط وأثناء الفترة التي يغطيها الموضوع محل الارتباط.
  - الإبلاغ عن الظروف والعلاقات التي قد تخلق تهديداً يمس الاستقلال، حتى يتسنى للمكتب تقويم ما إذا كان ذلك التهديد بمستوى يمكن قبوله، وإذا لم يكن كذلك، فحتى يتسنى له مواجهته عن طريق القضاء عليه أو الحد منه إلى مستوى يمكن قبوله.
  - الإبلاغ على الفور عن أية مخالفات للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال.

أ٤١. قد يأخذ الشريك المسؤول عن الارتباط في الحسبان المعلومات والاتصالات والموارد الموضحة في الفقرة أ٤٠ عند تحديد إمكانية الاعتماد على سياسات أو إجراءات المكتب عند الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

أ٤٢. قد يساعد أيضاً الاتصال الصريح والجاد بين أعضاء فريق الارتباط بشأن المتطلبات المسلكية ذات الصلة فيما يلي:

- لفت انتباه أعضاء فريق الارتباط إلى المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي قد تكون ذات أهمية خاصة لارتباط المراجعة؛
- إحاطة الشريك المسؤول عن الارتباط دائماً بالأمور ذات الصلة بفهم فريق الارتباط للمتطلبات المسلكية ذات الصلة وسياسات أو إجراءات المكتب، ووفائه بها.

التعرف على التهديدات التي تمس الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، وتقويمها (راجع: الفقرتين ١٧، ١٨)

أ٤٣. وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)، فإن استجابات المكتب لمواجهة مخاطر الجودة التي تتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة باستقلال أعضاء فريق الارتباط، تشمل السياسات أو الإجراءات الخاصة بالتعرف على التهديدات التي تمس الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، وتقويم تلك التهديدات ومواجهتها.

أ٤٤. قد تحتوي المتطلبات المسلكية ذات الصلة على نصوص تتعلق بالتعرف على التهديدات وتقويمها وكيفية التعامل معها. وعلى سبيل المثال، يوضح الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة أنه قد تنشأ تهديدات بسبب المصلحة الشخصية تمس الالتزام بالمبدأ الأساسي المتمثل في الكفاءة المهنية والعناية الواجبة إذا كانت الأتعاب المعروضة لتنفيذ ارتباط المراجعة منخفضة لدرجة يصعب معها تنفيذ الارتباط وفقاً للمعايير المهنية.[٢٩]

مخالفة المتطلبات المسلكية ذات الصلة (راجع: الفقرة ١٩)

أ٤٥. وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)، فإن المكتب مُطالب بوضع سياسات أو إجراءات للتعرف على أية مخالفات للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، ونقلها وتقويمها والإبلاغ عنها، والاستجابة بشكل مناسب لأسبابها وتبعاتها في الوقت المناسب.

اتخاذ التصرف المناسب (راجع: الفقرة ٢٠)

أ٤٦. قد تشمل التصرفات المناسبة، على سبيل المثال:

- اتباع سياسات أو إجراءات المكتب بشأن المخالفات التي تقع للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك نقلها إلى الأفراد المعنيين أو التشاور معهم بشأنها حتى يتسنى اتخاذ التصرفات المناسبة، بما فيها عند الاقتضاء، التصرفات التأديبية.
- الاتصال بالمكلفين بالحوكمة.
- الاتصال بالسلطات التنظيمية أو الهيئات المهنية. وفي بعض الظروف، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح الاتصال بالسلطات التنظيمية.
- الحصول على مشورة قانونية.

[٢٩] الميثاق الدولي، الفقرة ٣/٣٣٠ ت٢

- الانسحاب من ارتباط المراجعة، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

قبل تأريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة ٢١)

أ٤٧. يتطلب معيار المراجعة (٧٠٠) أن يتضمن تقرير المراجع عبارة بأن المراجع مستقل عن المنشأة، وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالمراجعة، وأنه قد أوفى بمسؤولياته المسلكية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات.[٣٠] ويوفر تنفيذ الإجراءات التي تتطلبها الفقرات ١٦–٢١ من هذا المعيار الأساس لتضمين هذه العبارات في تقرير المراجع.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٤٨. قد توفر التدابير النظامية ضمانات لاستقلال مراجعي القطاع العام. ومع ذلك، فإن مراجعي القطاع العام أو مكاتب المراجعة التي تقوم بتنفيذ أعمال المراجعة في القطاع العام نيابةً عن المراجع الحكومي قد تحتاج، بناءً على شروط التكليف الرسمي الصادر لها في دولة معينة، إلى تكييف نهجها لتعزيز الالتزام بالفقرة ١٦. وقد يشمل ذلك، عندما لا يسمح التكليف الرسمي الصادر للمراجع في القطاع العام بالانسحاب من ارتباط المراجعة، الإفصاح من خلال تقرير متاح للعموم عن الظروف التي نشأت، والتي لو كانت في القطاع الخاص، لأدت إلى انسحاب المراجع.

قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات (راجع: الفقرات ٢٢–٢٤)

أ٤٩. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) من المكتب تحديد أهداف للجودة تتناول قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.

أ٥٠. قد تساعد معلومات، مثل المذكورة أدناه، الشريك المسؤول عن الارتباط في تحديد ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها مناسبة فيما يتعلق بقبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات:

- نزاهة الملاك الرئيسيين والإدارة العليا والمكلفين بالحوكمة في المنشأة، وقيمهم الأخلاقية؛
- ما إذا كانت تتوفر موارد كافية ومناسبة لتنفيذ الارتباط؛
- ما إذا كانت الإدارة والمكلفون بالحوكمة قد أقروا بمسؤولياتهم فيما يتعلق بالارتباط؛
- ما إذا كان فريق الارتباط يحظى بالكفاءات والقدرات، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ الارتباط؛
- ما إذا كانت الأمور المهمة التي ظهرت أثناء الارتباط الحالي أو السابق لها آثار مترتبة في استمرار الارتباط.

أ٥١. وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)، فإن المكتب مطالب فيما يخص القرارات المتعلقة بالقبول والاستمرار باتخاذ أحكام بشأن قدرته على تنفيذ الارتباط وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة. وقد يستخدم الشريك المسؤول عن الارتباط المعلومات التي يراعيها المكتب في هذا الشأن عند تحديد ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها مناسبة فيما يتعلق بقبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات. وإذا كانت لدى الشريك المسؤول عن الارتباط مخاوف بشأن مدى مناسبة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، فإنه قد يناقش أساس تلك الاستنتاجات مع من شاركوا في آلية القبول والاستمرار.

أ٥٢. إذا كان الشريك المسؤول عن الارتباط قد شارك بشكل مباشر في آلية المكتب الخاصة بالقبول والاستمرار، فإنه سيكون على علم بالمعلومات التي حصل عليها المكتب أو التي قام المكتب باستخدامها، أثناء التوصل إلى الاستنتاجات ذات العلاقة. وقد توفر هذه المشاركة المباشرة أيضاً أساساً لقيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالتحقق من اتباع سياسات أو إجراءات المكتب ومناسبة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

أ٥٣. قد تساعد المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء آلية القبول والاستمرار الشريك المسؤول عن الارتباط في الالتزام بمتطلبات هذا المعيار واتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات المناسبة. وقد تشمل هذه المعلومات:

- المعلومات المتعلقة بحجم المنشأة ومدى تعقيدها وطبيعتها، بما في ذلك ما إذا كان الارتباط لمراجعة مجموعة، والصناعة التي تعمل فيها المنشأة وإطار التقرير المالي المنطبق؛
- الجدول الزمني للمنشأة الخاص بإعداد التقارير، على سبيل المثال في المراحل الأولية والنهائية؛

[٣٠] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٢٨(ج)

- فيما يتعلق بارتباطات مراجعة المجموعات، طبيعة علاقات السيطرة بين المنشأة الأم ومكوناتها؛
- ما إذا كانت قد حدثت تغيرات في المنشأة أو في الصناعة التي تعمل فيها المنشأة منذ ارتباط المراجعة السابق مما قد يؤثر على طبيعة الموارد المطلوبة، وأيضاً الطريقة التي سيتم بها توجيه عمل فريق الارتباط وطريقة الإشراف عليه وفحصه.

أ٥٤. قد تكون المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء آلية القبول والاستمرار ذات صلة أيضاً عند الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة الأخرى، إضافة إلى هذا المعيار، على سبيل المثال فيما يخص:

- تكوين فهم لشروط ارتباط المراجعة، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٢١٠).[٣١]
- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً كانت بسبب الخطأ أو الغش، وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المُحدَّث في عام ٢٠١٩) ومعيار المراجعة (٢٤٠)؛[٣٢]
- فهم المجموعة ومكوناتها وبيئاتها، في حالة مراجعة القوائم المالية للمجموعات وفقاً لمعيار المراجعة (٦٠٠)، وتوجيه عمل مراجعي المكونات والإشراف عليه وفحصه؛
- تحديد ما إذا كان سيتم إشراك أحد الخبراء الذين يستعين بهم المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (٦٢٠)، وتحديد طريقة ذلك الإشراك؛
- هيكل حوكمة المنشأة وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠)[٣٣] ومعيار المراجعة (٢٦٥).[٣٤]

أ٥٥. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة من المراجع اللاحق أن يطلب من المراجع السابق، قبل قبول ارتباط المراجعة، أن يزوده بالمعلومات التي يعرفها فيما يتعلق بأي حقائق أو ظروف، والتي بحسب الحكم المهني للمراجع السابق، يحتاج المراجع اللاحق إلى العلم بها قبل اتخاذ قراره بشأن قبول الارتباط. وفي بعض الظروف، قد يتعين على المراجع السابق أن يقدم للمراجع اللاحق المقترح، بناءً على طلب منه، معلومات عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها. فعلى سبيل المثال، في حال انسحاب المراجع السابق من الارتباط، نتيجةً لحالة عدم التزام بالأنظمة واللوائح، محدد حدوثها أو مشتبه في حدوثها، فإن الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة يتطلب أن يقدم المراجع السابق، بناءً على طلب من المراجع اللاحق المقترح، جميع الحقائق والمعلومات الأخرى ذات الصلة المتعلقة بعدم الالتزام، والتي بحسب رأي المراجع السابق، يحتاج المراجع اللاحق المقترح إلى العلم بها قبل اتخاذ قراره بشأن قبول ارتباط المراجعة.

أ٥٦. عندما يكون المكتب ملزماً بقبول ارتباط المراجعة أو الاستمرار فيه بمقتضى الأنظمة أو اللوائح، فقد يأخذ الشريك المسؤول عن الارتباط في الحسبان المعلومات التي حصل عليها المكتب بشأن طبيعة الارتباط وظروفه.

أ٥٧. عند اتخاذ قرار بشأن التصرف اللازم، قد يستنتج المكتب والشريك المسؤول عن الارتباط أنه من المناسب الاستمرار في ارتباط المراجعة، وإذا قررا ذلك، فإنها يحددان الخطوات الإضافية اللازمة على مستوى الارتباط (على سبيل المثال، تخصيص المزيد من الموظفين أو تخصيص موظفين يتمتعون بخبرات خاصة). وإذا كان لدى الشريك المسؤول عن الارتباط مخاوف أخرى أو إذا لم يكن مقتنعاً بأن الأمر قد تم التعامل معه بشكل مناسب، فقد يُعمل في هذه الحالة بسياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بحل الاختلاف في الآراء.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرات ٢٢–٢٤)

أ٥٨. في القطاع العام، قد يتم تعيين المراجعين وفقاً للإجراءات النظامية وقد لا يلزم على المراجع في القطاع العام وضع جميع السياسات أو الإجراءات المتعلقة بقبول ارتباطات المراجعة والاستمرار فيها. ومع ذلك، فإن المتطلبات والاعتبارات الموضحة في الفقرات ٢٢–٢٤ وأ٤٩–أ٥٧، الخاصة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول الارتباطات والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، قد تكون ذات قيمة للمراجعين في القطاع العام عند تقييم المخاطر وأداء المسؤوليات المتعلقة بإعداد التقرير.

---

[٣١] معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة ٩

[٣٢] معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"

[٣٣] معيار المراجعة (٢٦٠) " الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"

[٣٤] معيار المراجعة (٢٦٥) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"

موارد الارتباط (راجع: الفقرات ٢٥–٢٨)

أ٥٩. وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)، تشمل الموارد التي يقوم المكتب بتخصيصها أو توفيرها لدعم تنفيذ ارتباطات المراجعة ما يلي:

- الموارد البشرية؛
- الموارد التقنية؛
- الموارد الفكرية.

أ٦٠. يتولى المكتب، في الأساس، تخصيص الموارد أو توفيرها لارتباط المراجعة، غير أنه قد توجد ظروف يحصل فيها فريق الارتباط بنفسه على الموارد لأجل ارتباط المراجعة. وقد تكون هذه هي الحال، على سبيل المثال، عندما يكون مراجع أحد المكونات مطالباً بموجب نظام أو لائحة أو لسبب آخر بإبداء رأي مراجعة في القوائم المالية للمكون، وتقوم إدارة المكون أيضاً بتعيين مراجع المكون لتنفيذ إجراءات المراجعة بالنيابة عن فريق ارتباط المجموعة.[٣٥] ففي هذه الظروف، قد تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب من الشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ تصرفات مختلفة، كالقيام مثلاً بطلب الحصول على معلومات من مراجع المكون، لتحديد ما إذا كان قد تم تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة.

أ٦١. قد يتمثل أحد الاعتبارات ذات الصلة للشريك المسؤول عن الارتباط، عند الالتزام بالمتطلبات الواردة في الفقرتين ٢٥ و٢٦، فيما إذا كانت الموارد التي تم تخصيصها أو توفيرها لفريق الارتباط تمكّنه من الوفاء بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك المبادئ المسلكية مثل الكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

الموارد البشرية

أ٦٢. تشمل الموارد البشرية أعضاء فريق الارتباط (انظر أيضاً الفقرات أ٥، أ١٥–أ٢١)، وعند الاقتضاء، الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع والأفراد من داخل وظيفة المراجعة الداخلية لدى المنشأة الذين يقومون بتقديم المساعدة المباشرة أثناء المراجعة.

الموارد التقنية

أ٦٣. قد يساعد استخدام الموارد التقنية في ارتباط المراجعة المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وقد تسمح الأدوات التقنية للمراجع بإدارة المراجعة على نحوٍ أكثر فاعلية وكفاءة. وقد تسمح الأدوات التقنية للمراجع أيضاً بتقويم كميات كبيرة من البيانات بشكل أكثر سهولة، على سبيل المثال، لتقديم وجهات نظر أكثر عمقاً أو للتعرف على الاتجاهات غير المعتادة أو لنقد إقرارات الإدارة بصورة أكثر فاعلية، مما يعزّز قدرة المراجع على ممارسة نزعة الشك المهني. وقد يتم استخدام الأدوات التقنية أيضاً لعقد الاجتماعات وتوفير أدوات اتصال لفريق الارتباط. ومع ذلك، فقد يؤدي الاستخدام غير المناسب لهذه الموارد التقنية إلى زيادة خطر الاعتماد المفرط على المعلومات الناتجة منها لأغراض اتخاذ القرارات، أو قد يخلق ذلك تهديدات تمس الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، مثل المتطلبات المتعلقة بالسرية.

أ٦٤. قد تشتمل سياسات أو إجراءات المكتب على اعتبارات أو مسؤوليات ضرورية لفريق الارتباط عند استخدام الأدوات التقنية المعتمدة من المكتب لتنفيذ إجراءات المراجعة وقد تتطلب تلك السياسات أو الإجراءات إشراك أفراد يحظون بمهارات أو خبرات متخصصة في تقويم المخرجات أو تحليلها.

أ٦٥. عندما يطلب الشريك المسؤول عن الارتباط من أفراد ينتمون إلى مكتب آخر استخدام أدوات وأساليب آلية عند تنفيذ إجراءات المراجعة، فقد تشير الاتصالات مع هؤلاء الأفراد إلى ضرورة الالتزام بتعليمات فريق الارتباط أثناء استخدام هذه الأدوات والأساليب الآلية.

أ٦٦. قد تحظر سياسات أو إجراءات المكتب على وجه التحديد استخدام تطبيقات معينة أو خصائص معينة في تطبيقات تقنية المعلومات (على سبيل المثال، البرمجيات التي لم يعتمدها المكتب بعد للاستخدام على وجه التحديد). أو قد تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب من فريق الارتباط اتخاذ تصرفات معينة قبل استخدام تطبيقات تقنية المعلومات غير المعتمدة من المكتب لتحديد مدى مناسبتها للاستخدام، على سبيل المثال، عن طريق المطالبة بما يلي:

- امتلاك فريق الارتباط للكفاءات والقدرات المناسبة لاستخدام تطبيق تقنية المعلومات.

[٣٥] معيار المراجعة (٦٠٠)، الفقرة ٣

- اختبار عمل تطبيق تقنية المعلومات وأمنه.
- تضمين وثائق معينة في ملف المراجعة.

أ٦٧. قد يمارس الشريك المسؤول عن الارتباط الحكم المهني عند النظر فيما إذا كان استخدام تطبيق تقنية المعلومات في ارتباط المراجعة مناسباً في سياق الارتباط، وفي طريقة استخدام التطبيق في حال ما إذا كان مناسباً. وتشمل العوامل التي قد تتم مراعاتها عند تحديد ما إذا كان تطبيق معين من تطبيقات تقنية المعلومات، التي لم يعتمدها المكتب للاستخدام على وجه التحديد، مناسباً للاستخدام في ارتباط المراجعة ما إذا كان:

- استخدام تطبيق تقنية المعلومات وأمنه يلتزم بسياسات أو إجراءات المكتب.
- تطبيق تقنية المعلومات يعمل على النحو المنشود.
- العاملون يحظون بالكفاءات والقدرات اللازمة لاستخدام تطبيق تقنية المعلومات.

الموارد الفكرية

أ٦٨. تشمل الموارد الفكرية، على سبيل المثال، منهجيات المراجعة أو أدوات التنفيذ أو الأدلة الإرشادية لأعمال المراجعة أو البرامج النموذجية أو القوالب أو قوائم التحقق أو النماذج.

أ٦٩. قد يؤدي استخدام الموارد الفكرية في ارتباط المراجعة إلى تيسير التطبيق والفهم المتسق للمعايير المهنية، والأنظمة واللوائح، وسياسات أو إجراءات المكتب ذات العلاقة. ولهذا الغرض، قد يتعين على فريق الارتباط، وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب، استخدام منهجية المراجعة الخاصة بالمكتب واستخدام أدوات وإرشادات محددة. وقد ينظر فريق الارتباط أيضاً فيما إذا كان من المناسب والملائم استخدام موارد فكرية أخرى بناءً على طبيعة الارتباط وظروفه، على سبيل المثال، استخدام منهجية خاصة بإحدى الصناعات أو ما يتعلق بها من أدلة إرشادية وأدوات مساعدة للتنفيذ.

الموارد الكافية والمناسبة لتنفيذ الارتباط (راجع: الفقرة ٢٥)

أ٧٠. عند التحقق مما إذا كان قد تم تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط لتنفيذ الارتباط، قد يعتمد الشريك المسؤول عن الارتباط في الظروف الاعتيادية على سياسات أو إجراءات المكتب ذات العلاقة (بما فيها الموارد) الموضحة في الفقرة أ٦. وعلى سبيل المثال، بناءً على المعلومات التي قام المكتب بنقلها، قد يستطيع الشريك المسؤول عن الارتباط الاعتماد على برامج التطوير والتنفيذ والصيانة التقنية عند استخدامه للتقنيات المعتمدة من المكتب لتنفيذ إجراءات المراجعة.

كفاءات وقدرات فريق الارتباط (راجع: الفقرة ٢٦)

أ٧١. عند التحقق من امتلاك فريق الارتباط للكفاءات والقدرات المناسبة، قد يأخذ الشريك المسؤول عن الارتباط في الحسبان أموراً تتعلق بالفريق مثل:

- فهم ارتباطات المراجعة ذات الطبيعة ودرجة التعقيد المماثلة، والخبرة العملية فيها، من خلال المشاركة والتدريب المناسبين.
- فهم المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.
- الخبرة في مجالات المحاسبة أو المراجعة المتخصصة.
- الخبرة في تقنية المعلومات التي تستخدمها المنشأة أو الأدوات أو الأساليب الآلية التي سيستخدمها فريق الارتباط عند التخطيط لارتباط المراجعة وتنفيذه.
- المعرفة بالقطاعات ذات الصلة التي تعمل فيها المنشأة الخاضعة للمراجعة.
- القدرة على ممارسة نزعة الشك المهني والحكم المهني.
- فهم سياسات أو إجراءات المكتب.

أ٧٢. لا يُعد المراجعون الداخليون والخبراء الخارجيون الذين يستعين بهم المراجع أعضاءً في فريق الارتباط. ويشتمل معيار المراجعة (٦١٠)[٣٦] ومعيار المراجعة (٦٢٠)[٣٧] على متطلبات وإرشادات فيما يتعلق بتقييم كفاءات وقدرات المراجعين الداخليين والخبراء الخارجيين الذين يستعين بهم المراجع، على الترتيب.

إدارة المشروعات

أ٧٣. عندما يضم فريق الارتباط العديد من الأعضاء، على سبيل المثال أثناء مراجعة المنشآت الكبيرة أو المعقدة، قد يقوم الشريك المسؤول عن الارتباط بإشراك فرد يحظى بمهارات أو معارف متخصصة في إدارة المشروعات، ويدعمه بموارد المكتب التقنية والفكرية المناسبة. وفي المقابل، في ارتباطات مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً التي تضم عدداً محدوداً من الأعضاء في فريق الارتباط، قد يتولى مهام إدارة المشروعات عضو في فريق الارتباط من خلال وسائل أقل رسمية.

أ٧٤. قد تدعم الأساليب والأدوات الخاصة بإدارة المشروعات فريق الارتباط في إدارة جودة ارتباط المراجعة، على سبيل المثال عن طريق:

- زيادة قدرة فريق الارتباط على ممارسة نزعة الشك المهني من خلال التخفيف من قيود الميزانية أو الوقت التي قد تعيق ممارسة نزعة الشك المهني؛ أو
- تيسير تنفيذ أعمال المراجعة في الوقت المحدد لإدارة قيود الوقت بفاعلية في نهاية آلية المراجعة عند احتمال ظهور المزيد من الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل؛ أو
- متابعة التقدم في المراجعة مقارنة بخطة المراجعة،[٣٨] بما في ذلك إنجاز المراحل الرئيسية، مما قد يساعد فريق الارتباط في التعرف بشكل استباقي على ضرورة إجراء تعديلات في الوقت المناسب على خطة المراجعة والموارد التي تم تخصيصها؛ أو
- تيسير الاتصال بين أعضاء فريق الارتباط، على سبيل المثال، تنسيق الترتيبات مع مراجعي المكونات والخبراء الذين يستعين بهم المراجع.

عدم كفاية الموارد أو عدم مناسبتها (راجع: الفقرة ٢٧)

أ٧٥. يتناول معيار إدارة الجودة (١) التزام المكتب بالجودة من خلال ثقافته المنتشرة عبر المكتب، مما يقرّ ويعزز دور المكتب في خدمة المصلحة العامة عن طريق تنفيذ الارتباطات بجودة عالية على نحوٍ ثابت، وأهمية الجودة في القرارات والتصرفات الاستراتيجية للمكتب، بما في ذلك الأولويات المالية والتشغيلية للمكتب. ويتناول معيار إدارة الجودة (١) أيضاً مسؤوليات المكتب عن التخطيط لاحتياجاته من الموارد، والحصول على الموارد أو توزيعها أو تخصيصها على نحو يتسق مع التزام المكتب بالجودة. ولكن، في ظروف معينة، قد تفرض الأولويات المالية والتشغيلية للمكتب قيوداً على الموارد التي تم تخصيصها أو توفيرها لفريق الارتباط. وفي هذه الظروف، لا تطغى هذه القيود على مسؤولية الشريك المسؤول عن الارتباط عن تحقيق الجودة على مستوى الارتباطات، بما في ذلك مسؤوليته عن التحقق من أن الموارد التي قام المكتب بتخصيصها أو توفيرها كافية ومناسبة لتنفيذ ارتباط المراجعة.

أ٧٦. في ارتباطات مراجعة القوائم المالية للمجموعات، عندما لا تتوفر موارد كافية أو مناسبة فيما يتعلق بالعمل الذي ينفذه مراجع أحد المكونات على المكون، قد يناقش الشريك المسؤول عن الارتباط الأمر مع مراجع المكون أو مع الإدارة أو المكتب لتوفير الموارد الكافية والمناسبة.

أ٧٧. يُعد تحديد الشريك المسؤول عن الارتباط لما إذا كانت هناك حاجة لتوفير موارد إضافية على مستوى الارتباط أمراً يخضع للحكم المهني ويتأثر ذلك بمتطلبات هذا المعيار وبطبيعة ارتباط المراجعة وظروفه. ووفقاً لما هو موضح في الفقرة أ١١، فقد يحدد الشريك المسؤول عن الارتباط في ظروف معينة عدم فاعلية استجابات المكتب لمخاطر الجودة في سياق الارتباط المحدد، ويشمل ذلك عدم كفاية موارد معينة تم تخصيصها أو توفيرها لفريق الارتباط. وفي تلك الظروف، يتعين على الشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ التصرف المناسب، بما في ذلك نقل تلك المعلومات إلى الأفراد المعنيين وفقاً للفقرة ٢٧ والفقرة ٣٩(ج). وعلى سبيل المثال، في حالة عدم احتواء أحد برامج المراجعة الإلكترونية، التي قام المكتب بتوفيرها، على إجراءات المراجعة الجديدة أو المعدلة فيما يخص اللوائح الصادرة حديثاً بشأن إحدى الصناعات، فإن نقل تلك المعلومة في

[٣٦] معيار المراجعة (٦١٠)، الفقرة ١٥

[٣٧] معيار المراجعة (٦٢٠)، الفقرة ٩

[٣٨] معيار المراجعة (٣٠٠)، الفقرة ٩

الوقت المناسب إلى المكتب يمكِّنه من اتخاذ الخطوات اللازمة لتحديث البرنامج وإعادة إصداره على الفور أو توفير مورد بديل يمكِّن فريق الارتباط من الالتزام باللوائح الجديدة أثناء تنفيذ ارتباط المراجعة.

أ٧٨. إذا كانت الموارد التي تم تخصيصها أو توفيرها غير كافية أو غير مناسبة في ظل ظروف الارتباط ولم يتم توفير موارد إضافية أو بديلة، فقد تشمل التصرفات المناسبة:

- تغيير المنهج المخطط له فيما يخص طبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص (انظر أيضاً الفقرة أ٩٤).
- مناقشة تمديد المواعيد النهائية لإعداد التقارير مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.
- اتباع سياسات أو إجراءات المكتب لحل الاختلاف في الآراء في حالة عدم حصول الشريك المسؤول عن الارتباط على الموارد اللازمة لارتباط المراجعة.
- اتباع سياسات أو إجراءات المكتب للانسحاب من ارتباط المراجعة، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرات ٢٥–٢٨)

أ٧٩. في القطاع العام، قد تكون المهارات المتخصصة ضرورية للوفاء بشروط التكليف الرسمي بالمراجعة في دولة معينة. وقد تشمل هذه المهارات فهم الترتيبات المنطبقة لإعداد التقارير، بما في ذلك رفع التقارير إلى سلطة إصدار الأنظمة أو إلى جهة حاكمة أخرى أو إعداد التقارير التي تخدم المصلحة العامة. وقد يشمل النطاق الأوسع للمراجعة في القطاع العام، على سبيل المثال، بعض الجوانب الخاصة بمراجعة الأداء.

تنفيذ الارتباط

التدرج (راجع: الفقرة ٢٩)

أ٨٠. عندما لا يتولى الشريك المسؤول عن الارتباط تنفيذ المراجعة بالكامل، أو عند مراجعة منشآت ذات طبيعة وظروف أكثر تعقيداً، قد يكون من الضروري للشريك المسؤول عن الارتباط إسناد مهام التوجيه والإشراف والفحص إلى أعضاء آخرين في فريق الارتباط. ومع ذلك، وفي إطار المسؤولية العامة للشريك المسؤول عن الارتباط عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباط المراجعة وعن المشاركة بصورة كافية ومناسبة في الارتباط، يتعين على الشريك المسؤول عن الارتباط ضمان تنفيذ الجوانب الخاصة بطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص وفقاً للفقرة ٣٠. وفي هذه الظروف، قد يقوم العاملون أو أعضاء فريق الارتباط، بمن فيهم مراجعو المكونات، بتوفير معلومات للشريك المسؤول عن الارتباط لتمكينه من التحقق من الأمور التي تتطلبها الفقرة ٣٠.

التوجيه والإشراف والفحص (راجع: الفقرة ٣٠)

أ٨١. وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)، يتعين على المكتب تحديد هدف للجودة يتناول طبيعة وتوقيت ومدى توجيه فرق الارتباطات والإشراف عليها وفحص أعمالها. ويتطلب معيار إدارة الجودة (١) أيضاً التخطيط لهذا التوجيه والإشراف والفحص، وتنفيذه، على أساس أن العمل الذي ينفذه أعضاء فريق الارتباط الأقل خبرة يخضع للتوجيه والإشراف والفحص من قبل أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة.

أ٨٢. يُعد توجيه فريق الارتباط والإشراف عليه وفحصه عمله من الاستجابات على مستوى المكتب التي يتم تطبيقها على مستوى الارتباطات، ويمكن للشريك المسؤول عن الارتباط زيادة تكييف هذه الاستجابات من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها عند إدارة جودة ارتباط المراجعة. وبناءً عليه، سيختلف منهج التوجيه والإشراف والفحص من كل ارتباط للآخر، مع الأخذ في الحسبان طبيعة الارتباط وظروفه. وسيشتمل المنهج عادةً على مزيج من سياسات أو إجراءات المكتب والاستجابات الخاصة بكل ارتباط.

أ٨٣. يوفر المنهج الخاص بتوجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم الدعم للشريك المسؤول عن الارتباط في الوفاء بمتطلبات هذا المعيار، وفي استنتاجه لكفاية ومناسبة مشاركته طوال ارتباط المراجعة وفقاً للفقرة ٤٠.

أ٨٤. تتيح المناقشات والاتصالات الدائمة بين أعضاء فريق الارتباط لأعضاء الفريق الأقل خبرة طرح الأسئلة على أعضاء الفريق الأكثر خبرة (بما في ذلك على الشريك المسؤول عن الارتباط) في الوقت المناسب وتمكِّن من تنفيذ التوجيه والإشراف والفحص بفاعلية وفقاً للفقرة ٣٠.

التوجيه

أ٨٥. قد يشتمل توجيه فريق الارتباط على إحاطة أعضاء الفريق بمسؤولياتهم، مثل:

- المساهمة في إدارة الجودة وتحقيقها على مستوى الارتباطات من خلال سلوكياتهم واتصالاتهم وتصرفاتهم الشخصية.
- التحلي بعقلية متسائلة والإلمام بالتحيزات غير المقصودة أو المقصودة للمراجعين أثناء ممارسة نزعة الشك المهني عند جمع أدلة المراجعة وتقويمها (انظر الفقرة أ٣٥).
- الوفاء بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.
- مسؤوليات كل شريك عند مشاركة أكثر من شريك واحد في ارتباط المراجعة.
- مسؤوليات كل عضو في فريق الارتباط عن تنفيذ إجراءات المراجعة ومسؤوليات الأعضاء الأكثر خبرة عن توجيه الأعضاء الأقل خبرة والإشراف عليهم وفحص عملهم.
- فهم أهداف العمل الذي سيتم تنفيذه والتعليمات التفصيلية بشأن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المخطط لها المنصوص عليه في الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة.
- مواجهة التهديدات التي تمس تحقيق الجودة، والاستجابات المتوقعة من فريق الارتباط. فعلى سبيل المثال، لا ينبغي أن تؤدي القيود على الميزانية أو القيود على الموارد إلى قيام أعضاء فريق الارتباط بتعديل إجراءات المراجعة المخطط لها أو عدم تنفيذها.

الإشراف

أ٨٦. قد يشتمل الإشراف على أمور مثل:

- متابعة التقدم في ارتباط المراجعة، ويشمل ذلك متابعة ما يلي:
  - التقدم المحرز مقارنة بخطة المراجعة؛
  - ما إذا كان قد تم تحقيق الهدف من العمل الذي تم تنفيذه؛
  - الكفاية الدائمة للموارد التي تم تخصيصها.
- اتخاذ التصرف المناسب لمواجهة القضايا التي تنشأ أثناء الارتباط، بما في ذلك على سبيل المثال، إعادة إسناد إجراءات المراجعة المخطط لها إلى أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة عندما تكون القضايا أكثر تعقيداً مما كان متوقعاً في البداية.
- تحديد الأمور التي تستدعي التشاور أو النظر فيها من قِبل أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة أثناء ارتباط المراجعة.
- تقديم الإرشاد والتدريب على رأس العمل لمساعدة أعضاء فريق الارتباط في تنمية المهارات أو الكفاءات.
- توفير بيئة تتيح لأعضاء فريق الارتباط طرح مخاوفهم دون خوف من ردود الفعل الانتقامية.

الفحص

أ٨٧. يوفر فحص عمل فريق الارتباط الدعم لاستنتاج الوفاء بمتطلبات هذا المعيار.

أ٨٨. يتألف فحص عمل فريق الارتباط من النظر، على سبيل المثال، فيما إذا كان:

- قد تم تنفيذ العمل بما يتفق مع سياسات أو إجراءات المكتب والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
- قد أُثيرت أمور مهمة لإمعان النظر فيها؛
- قد جرت مشاورات مناسبة وتم توثيق الاستنتاجات الناتجة عنها وتم تطبيقها؛
- توجد حاجة لإعادة النظر في طبيعة وتوقيت ومدى العمل الذي تم تنفيذه؛

- العمل المنفذ يدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، وأنه قد تم توثيقه بالصورة المناسبة؛
- مجموع الأدلة التي تم الحصول عليها كافياً ومناسباً لتوفير أساس لرأي المراجع؛
- قد تم تحقيق الأهداف من إجراءات المراجعة.

أ٨٩. قد تشتمل سياسات أو إجراءات المكتب على متطلبات خاصة بشأن ما يلي:

- طبيعة توثيق أعمال المراجعة، وتوقيته ومدى فحصه؛
- مختلف أنواع الفحص التي قد تكون مناسبة في المواقف المختلفة (على سبيل المثال، فحص كل ورقة من أوراق العمل أو أوراق عمل مختارة)؛
- من يلزم تحديدهم من بين أعضاء فريق الارتباط لتنفيذ مختلف أنواع الفحص.

فحص الشريك المسؤول عن الارتباط (راجع: الفقرات ٣٠–٣٤)

أ٩٠. وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٢٣٠)، يوثق الشريك المسؤول عن الارتباط تاريخ الفحص ومداه.[٣٩]

أ٩١. يمكِّن فحص الشريك المسؤول عن الارتباط لتوثيق أعمال المراجعة، أولاً بأول خلال المراحل المناسبة طوال ارتباط المراجعة، من حل الأمور المهمة على النحو الذي يحوز على رضا الشريك المسؤول عن الارتباط في تاريخ تقرير المراجع أو قبله. ولا يلزم أن يفحص الشريك المسؤول عن الارتباط جميع الوثائق الخاصة بتوثيق أعمال المراجعة.

أ٩٢. يمارس الشريك المسؤول عن الارتباط الحكم المهني عند التعرف على مجالات الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط. وقد تحدد سياسات أو إجراءات المكتب أموراً معينة من الشائع التوقع بأن تمثِّل أحكاماً مهمة. وقد تشتمل الأحكام المهمة فيما يتعلق بارتباط المراجعة على أمور تتعلق بالاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة الخاصة بإجراء الارتباط وأمور تتعلق بتنفيذ الارتباط والاستنتاجات العامة التي توصل إليها فريق الارتباط، ومن ذلك على سبيل المثال:

- الأمور التي تتعلق بالتخطيط للارتباط، مثل الأمور التي تتعلق بتحديد الأهمية النسبية.
- تكوين فريق الارتباط، بما في ذلك:
  - العاملون ذوو الخبرة في أحد مجالات المحاسبة أو المراجعة المتخصصة؛
  - الاستعانة بعاملين من مراكز تقديم الخدمات.
- القرار بإشراك أحد الخبراء الذين يستعين بهم المراجع، بما في ذلك القرار بإشراك خبير خارجي.
- نظر فريق الارتباط في المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء آلية القبول والاستمرار والاستجابات المقترحة لتلك المعلومات.
- آلية فريق الارتباط لتقييم المخاطر، بما في ذلك المواقف التي تتطلب فيها مراعاة عوامل الخطر الملازم وتقييم الخطر الملازم أحكاماً مهمة من جانب فريق الارتباط.
- نظر فريق الارتباط في العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والإفصاحات المتعلقة بها.
- نتائج الإجراءات التي نفذها فريق الارتباط بشأن المجالات المهمة للارتباط، مثل الاستنتاجات فيما يخص تقديرات محاسبية أو سياسات محاسبية معينة أو اعتبارات معينة تتعلق بالاستمرارية.
- تقويم فريق الارتباط للعمل الذي نفذه الخبراء والاستنتاجات المستنبطة منه.
- في حالة مراجعة المجموعات:

[٣٩] معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرة ٩(ج)

- الاستراتيجية العامة المقترحة لمراجعة المجموعة والخطة المقترحة لمراجعة المجموعة؛
- القرارات المتعلقة بإشراك مراجعي المكونات، بما في ذلك كيفية توجيههم والإشراف عليهم وفحص عملهم، بما في ذلك على سبيل المثال، عند وجود مجالات يرتفع فيها خطر التحريف الجوهري الذي تم تقييمه للمعلومات المالية الخاصة بأحد المكونات؛
- تقويم العمل الذي نفذه مراجعو المكونات والاستنتاجات المستنبطة منه.

- كيفية معالجة الأمور التي أثرت على الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة.
- أهمية التحريفات المصححة وغير المصححة التي تم التعرف عليها أثناء الارتباط والتصرف المتخذ بشأنها.
- رأي المراجعة المقترح والأمور التي سيتم نقلها في تقرير المراجع، مثل الأمور الرئيسة للمراجعة أو إدراج فقرة بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية".

أ٩٣. يمارس الشريك المسؤول عن الارتباط الحكم المهني عند تحديد الأمور الأخرى التي سيقوم بفحصها، على سبيل المثال، بناءً على ما يلي:

- طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه.
- أعضاء فريق الارتباط الذين قاموا بتنفيذ العمل.
- الأمور التي تتعلق بالمكتشفات الحديثة من عمليات التقصي.
- متطلبات سياسات أو إجراءات المكتب.

الطبيعة والتوقيت والمدى

أ٩٤. يتعين التخطيط للجوانب الخاصة بطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص، وتنفيذ تلك الجوانب، وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب، إضافة إلى المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة. وعلى سبيل المثال، قد تشتمل سياسات أو إجراءات المكتب على ما يلي:

- ضرورة أن يخضع العمل المخطط لتنفيذه في تاريخ أولي للتوجيه والإشراف والفحص في نفس وقت تنفيذ الإجراءات وليس في نهاية الفترة، حتى يتسنى اتخاذ أي تصرفات تصحيحية ضرورية في الوقت المناسب.
- ضرورة فحص الشريك المسؤول عن الارتباط لأمور معينة وقد يحدد المكتب الظروف أو الارتباطات التي من المتوقع أن يتم فيها فحص تلك الأمور.

التدرج

أ٩٥. قد يتم تكييف منهج التوجيه والإشراف والفحص بناءً على ما يلي، على سبيل المثال:

- التجارب السابقة لعضو فريق الارتباط مع المنشأة والمجال الذي سيتم مراجعته. وعلى سبيل المثال، إذا كان العمل المتعلق بنظام معلومات المنشأة يقوم بتنفيذه نفس العضو في فريق الارتباط الذي نفذ ذلك العمل في الفترة السابقة ولا توجد تغييرات مهمة في نظام المعلومات، فقد يقل مدى ومعدل توجيه العضو والإشراف عليه ويقل مستوى تفصل فحص أوراق العمل ذات الصلة.
- مدى تعقيد ارتباط المراجعة. وعلى سبيل المثال، إذا وقعت أحداث مهمة جعلت ارتباط المراجعة أكثر تعقيداً، فقد يزيد مدى ومعدل توجيه عضو فريق الارتباط والإشراف عليه ويزيد مستوى تفصل فحص أوراق العمل ذات الصلة.
- مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها. وعلى سبيل المثال، قد يتطلب ارتفاع خطر التحريف الجوهري الذي تم تقييمه زيادة مقابلة في مدى ومعدل توجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وإجراء فحص أكثر تفصيلاً لعملهم.
- كفاءات وقدرات كل عضو من أعضاء فريق الارتباط الذين ينفذون أعمال المراجعة. وعلى سبيل المثال، قد يحتاج أعضاء فريق الارتباط الأقل خبرة إلى تعليمات أكثر تفصيلاً وإلى التفاعل معهم بمعدل أعلى أو بطريقة أكثر قرباً أثناء تنفيذ العمل.

- الطريقة المتوقعة لفحص العمل الذي تم تنفيذه. وعلى سبيل المثال، في بعض الظروف، قد لا تكون الفحوصات التي تتم عن بعد فعّالة في تقديم التوجيه المطلوب وقد يلزم استكمالها بتفاعلات شخصية.
- هيكل فريق الارتباط ومكان تواجد أعضائه. وعلى سبيل المثال، فإن توجيه الأفراد المتواجدين في مراكز تقديم الخدمات والإشراف عليهم وفحص عملهم قد:
  - يكون أكثر رسمية وهيكلة مما يتم مع أعضاء فريق الارتباط المتواجدين جميعهم في نفس المكان؛ أو
  - يستخدم تقنية المعلومات لتيسير الاتصال بين أعضاء فريق الارتباط.

أ٩٦. قد يستدعي التعرف على تغيرات في ظروف الارتباط إعادة تقويم المنهج المخطط له الخاص بطبيعة أو توقيت أو مدى التوجيه أو الإشراف أو الفحص. وعلى سبيل المثال، في حالة زيادة خطر التحريف الجوهري الذي تم تقييمه على مستوى القوائم المالية بسبب حدوث معاملة معقدة، فقد يجد الشريك المسؤول عن الارتباط حاجة إلى تغيير مستوى الفحص المخطط تنفيذه للعمل المتعلق بتلك المعاملة.

أ٩٧. وفقاً للفقرة ٣٠(ب)، فإن الشريك المسؤول عن الارتباط مطالب بالتحقق من مراعاة منهج التوجيه والإشراف والفحص لطبيعة ارتباط المراجعة وظروفه. وعلى سبيل المثال، إذا أصبح من غير المتاح لأحد أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة المشاركة في الإشراف على فريق الارتباط وفحص عمله، فقد يجد الشريك المسؤول عن الارتباط حاجة إلى زيادة مدى الإشراف على أعضاء فريق الارتباط الأقل خبرة وفحص عملهم.

فحص الاتصالات المرسلة إلى الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو السلطات التنظيمية (راجع: الفقرة ٣٤)

أ٩٨. يستخدم الشريك المسؤول عن الارتباط الحكم المهني عند تحديد الاتصالات الكتابية التي سيتم فحصها، مع الأخذ في الحسبان طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه. وعلى سبيل المثال، قد لا يكون من الضروري للشريك المسؤول عن الارتباط فحص الاتصالات المتبادلة بين فريق الارتباط والإدارة في سياق المراجعة المعتاد.

التشاور (راجع: الفقرة ٣٥)

أ٩٩. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) من المكتب تحديد هدف للجودة يتناول التشاور بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل وطريقة تطبيق الاستنتاجات التي يتم الاتفاق عليها. وقد يكون من المناسب أو الضروري التشاور بشأن ما يلي، على سبيل المثال:

- القضايا المعقدة أو غير المألوفة (مثل القضايا المتعلقة بالتقدير المحاسبي الذي تحيط به درجة عالية من عدم التأكد)؛
- المخاطر المهمة؛
- المعاملات المهمة التي تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، أو التي تبدو غير معتادة لأي أسباب أخرى؛
- القيود التي تفرضها الإدارة؛
- عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح.

أ١٠٠. يمكن تحقيق التشاور الفعّال في الأمور الفنية والسلوكية المهمة وغيرها، داخل المكتب أو خارجه، عند الاقتضاء، عندما يكون الذين يتم استشارتهم:

- قد تم تزويدهم بجميع الحقائق ذات الصلة التي ستمكنهم من تقديم مشورة مدروسة؛
- يتمتعون بالمعرفة والأقدمية والخبرة المناسبة.

أ١٠١. قد يكون من المناسب لفريق الارتباط، في سياق سياسات أو إجراءات المكتب، طلب المشورة من خارج المكتب، على سبيل المثال عندما يفتقر المكتب إلى الموارد الداخلية المناسبة. وقد يستفيد فريق الارتباط من الخدمات الاستشارية التي تقدمها المكاتب، أو الهيئات المهنية والتنظيمية، أو المنشآت التجارية التي تقدم خدمات رقابة الجودة ذات الصلة.

أ١٠٢. قد تكون الحاجة إلى التشاور خارج فريق الارتباط بشأن أحد الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل مؤشراً على أن ذلك الأمر يُعد من الأمور الرئيسة للمراجعة.[٤٠]

فحص جودة الارتباط (راجع: الفقرة ٣٦)

أ١٠٣. يحتوي معيار إدارة الجودة (١) على متطلبات بأن يضع المكتب سياسات أو إجراءات تتناول فحوصات جودة الارتباطات وفقاً لمعيار إدارة الجودة (٢)[٤١]، وتتطلب إجراء فحص لجودة أنواع معينة من الارتباطات.[٤٢] ويناقش معيار إدارة الجودة (٢) مسألة تعيين فاحص جودة الارتباط وأهليته ومسؤوليات فاحص جودة الارتباط فيما يتعلق بتنفيذ فحص جودة الارتباط وتوثيقه.

الانتهاء من فحص جودة الارتباط قبل تأريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة ٣٦(د))

أ١٠٤. يتطلب معيار المراجعة (٧٠٠) أن يؤرَّخ تقرير المراجع بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأيه في القوائم المالية.[٤٣] وفي حال انطباق معيار إدارة الجودة (٢) وهذا المعيار على ارتباط المراجعة، فإنهما يتطلبان منع الشريك المسؤول عن الارتباط من تأريخ تقرير الارتباط إلى حين استلامه إشعاراً من فاحص جودة الارتباط يفيد بانتهائه من فحص جودة الارتباط. وعلى سبيل المثال، إذا نقل فاحص جودة الارتباط إلى الشريك المسؤول عن الارتباط مخاوفه بشأن الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط أو أبلغه بعدم مناسبة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءً على هذه الأحكام فعندئذٍ لا يعد فحص جودة الارتباط قد تم الانتهاء منه.[٤٤]

أ١٠٥. قد يساعد فحص جودة الارتباط، الذي يتم في الوقت المناسب وفي المراحل المناسبة أثناء ارتباط المراجعة، فريق الارتباط في حل الأمور التي يتم إثارتها، على الفور وعلى النحو الذي يحوز على رضا فاحص جودة الارتباط، في تاريخ تقرير المراجع أو قبله.

أ١٠٦. قد تساعد الاتصالات المتكررة طوال ارتباط المراجعة بين فريق الارتباط وفاحص جودة الارتباط في تيسير الفحص الفعّال لجودة الارتباط في الوقت المناسب. وإضافة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بمناقشة الأمور المهمة مع فاحص جودة الارتباط، فإنه قد يقوم بإسناد المسؤولية عن تنسيق الطلبات التي ترد من فاحص جودة الارتباط إلى عضو آخر في فريق الارتباط.

الاختلاف في الآراء (راجع: الفقرتين ٣٧، ٣٨)

أ١٠٧. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) من المكتب تحديد هدف للجودة يتناول الاختلاف في الآراء الذي يحدث داخل فريق الارتباط، أو بين فريق الارتباط وفاحص جودة الارتباط أو الأفراد الذين يتولون تنفيذ الأنشطة ضمن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب. ويتطلب معيار إدارة الجودة (١) أيضاً لفت انتباه المكتب إلى الاختلاف في الآراء وحل هذه الاختلافات.

أ١٠٨. في بعض الظروف، قد لا يرضى الشريك المسؤول عن الارتباط عن طريقة حل الاختلاف في الرأي. وفي تلك الظروف، قد تشمل التصرفات المناسبة للشريك المسؤول عن الارتباط، على سبيل المثال:

- الحصول على مشورة قانونية؛ أو
- الانسحاب من ارتباط المراجعة، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

المتابعة والتصحيح (راجع: الفقرة ٣٩)

أ١٠٩. ينص معيار إدارة الجودة (١) على متطلبات لآلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب. ويتطلب معيار إدارة الجودة (١) من المكتب أن ينقل إلى فرق الارتباطات المعلومات المتعلقة بآلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب لتمكينهم من اتخاذ التصرف العاجل والمناسب وفقاً

---

[٤٠] معيار المراجعة (٧٠١)، الفقرتان ٩ وأ١٤

[٤١] معيار إدارة الجودة (٢)، "فحوصات جودة الارتباطات"

[٤٢] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٣٤(و)

[٤٣] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٤٩

[٤٤] معيار إدارة الجودة (٢)، الفقرة ٢٦

لمسؤولياتهم.[٤٥] وقد يستخدم المكتب أيضاً في آلية المتابعة والتصحيح الخاصة به المعلومات التي يقوم أعضاء فريق الارتباط بتوفيرها، وقد تساعد ممارسة الحكم المهني ونزعة الشك المهني أثناء تنفيذ المراجعة أعضاء فريق الارتباط في الانتباه الدائم للمعلومات التي قد تكون ذات صلة بتلك الآلية.

أ١١٠. قد تكون المعلومات التي يقوم المكتب بتوفيرها ذات صلة بارتباط المراجعة، على سبيل المثال عندما تتعلق بمكتشفات عن ارتباط آخر يقوم بتنفيذه الشريك المسؤول عن الارتباط أو الأعضاء الآخرون في فريق الارتباط أو بمكتشفات تم الحصول عليها من الفرع المحلي للمكتب أو عندما تتعلق بنتائج التقصيات الخاصة بالمراجعات السابقة للمنشأة.

أ١١١. عند النظر في المعلومات التي يقوم المكتب بنقلها من خلال آلية المتابعة والتصحيح الخاصة به وكيفية تأثير تلك المعلومات على ارتباط المراجعة، قد ينظر الشريك المسؤول عن الارتباط في التصرفات التصحيحية التي قام المكتب بتصميمها وتطبيقها لعلاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها، وقد يقوم بنقل تلك التصرفات إلى فريق الارتباط إذا كانت ذات صلة بطبيعة الارتباط وظروفه. وقد يحدد الشريك المسؤول عن الارتباط أيضاً ما إذا كانت توجد حاجة لاتخاذ تصرفات تصحيحية إضافية على مستوى الارتباط. وعلى سبيل المثال، قد يحدد الشريك المسؤول عن الارتباط:

- الحاجة إلى الاستعانة بأحد خبرائه؛ أو
- الحاجة إلى تعزيز طبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص في أحد مجالات المراجعة التي تم التعرف على قصور فيها.

وفي حالة عدم تأثير القصور الذي تم التعرف عليه على جودة المراجعة (على سبيل المثال، إذا كان يتعلق بمورد تقني لم يقم فريق الارتباط باستخدامه) فقد لا توجد حاجة عندئذٍ لاتخاذ أي تصرفات أخرى.

أ١١٢. لا يشير التعرف على وجود قصور في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب بالضرورة إلى أنه لم يتم تنفيذ ارتباط المراجعة وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، أو إلى أن تقرير المراجع لم يكن مناسباً في ظل الظروف القائمة.

تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها (راجع: الفقرة ٤٠)

أ١١٣. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) من المكتب تحديد هدف للجودة يتناول فهم ووفاء فريق الارتباط بمسؤولياته فيما يتصل بالارتباط. ويتطلب معيار إدارة الجودة (١) أيضاً أن يشتمل هدف الجودة على المسؤولية العامة للشركاء المسؤولين عن الارتباطات عن إدارة الجودة وتحقيقها في الارتباطات ومشاركتهم فيها بصورة كافية ومناسبة طوال مدتها.

أ١١٤. تشمل الاعتبارات ذات الصلة عند تناول الفقرة ٤٠ تحديد كيف أن الشريك المسؤول عن الارتباط قد التزم بمتطلبات هذا المعيار، في ضوء طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه، وكيف أن توثيق أعمال المراجعة يثبت مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط طوال ارتباط المراجعة، على النحو الموضح في الفقرة أ١١٨.

أ١١٥. من أمثلة المؤشرات على احتمال عدم مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط بصورة كافية ومناسبة في الارتباط ما يلي:

- عدم قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بفحص عملية التخطيط لارتباط المراجعة، في الوقت المناسب، بما في ذلك فحص تقييم مخاطر التحريف الجوهري وتصميم الاستجابات لتلك المخاطر.
- الأدلة على أن من أُسندت إليهم المهام أو التصرفات أو الإجراءات لم يتم إحاطتهم على نحوٍ كافٍ بطبيعة مسؤولياتهم وصلاحياتهم، ونطاق العمل المسند إليهم وأهدافه، وأنه لم يتم تزويدهم بالتعليمات الأخرى الضرورية والمعلومات ذات الصلة.
- عدم وجود أدلة على قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بتوجيه الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم.

أ١١٦. إذا لم توفر مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط الأساس له لتحديد مناسبة الأحكام المهمة التي تم اتخاذها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، فإنه لن يكون قادراً على التوصل إلى تحديد الأمور التي تتطلبها الفقرة ٤٠. وإضافة إلى مراعاة سياسات أو إجراءات المكتب التي قد تنص على التصرفات الضرورية التي سيتم اتخاذها في هذه الظروف، تشمل التصرفات المناسبة التي قد يقوم الشريك المسؤول عن الارتباط باتخاذها، على سبيل المثال، ما يلي:

[٤٥] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٤٧

- تحديث خطة المراجعة وتغييرها؛ أو
- إعادة تقويم المنهج المخطط له الخاص بطبيعة ومدى الفحص وتعديل ذلك المنهج لزيادة مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط؛ أو
- التشاور مع العاملين المسند إليهم المسؤولية التشغيلية عن الجانب ذي الصلة في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.

التوثيق (راجع: الفقرة ٤١)

أ١١٧. وفقاً لمعيار المراجعة (٢٣٠)،[٤٦] فإن توثيق أعمال المراجعة يوفر الأدلة على أن المراجعة تستوفي متطلبات معايير المراجعة. ومع ذلك، فليس من الضروري أو العملي للمراجع توثيق كل أمر تم النظر فيه أو كل حكم مهني تم القيام به أثناء المراجعة. وليس من الضروري أيضاً للمراجع أن يوثق بشكل منفصل (في قائمة من قوائم التحقق على سبيل المثال) الالتزام بالأمور التي يظهر الالتزام بها من خلال المستندات المُضمَّنة في ملف المراجعة.

أ١١٨. يمكن توثيق تنفيذ متطلبات هذا المعيار، بما في ذلك إثبات مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط وتحديده للأمور الواردة في الفقرة ٤٠، بطرق مختلفة بناءً على طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه. فعلى سبيل المثال:

- يمكن توثيق توجيه فريق الارتباط من خلال التوقيعات بالموافقة على خطة المراجعة وأنشطة إدارة المشروعات؛ أو
- قد توفر محاضر اجتماعات فريق الارتباط أدلة على وضوح واتساق وفاعلية اتصالات الشريك المسؤول عن الارتباط وتصرفاته الأخرى فيما يتعلق بالثقافة والسلوكيات المأمولة التي تبدي التزام المكتب بالجودة؛ أو
- قد توفر جداول الأعمال الناتجة عن المناقشات بين الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الآخرين في فريق الارتباط، وعند الاقتضاء فاحص جودة الارتباط، والتوقيعات بالموافقة ذات العلاقة وسجلات الوقت الذي قضاه الشريك المسؤول عن الارتباط في الارتباط، أدلة على مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط طوال ارتباط المراجعة وإشرافه على الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط؛ أو
- توفر التوقيعات بالموافقة من الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الآخرين في فريق الارتباط أدلة على فحص أوراق العمل.

أ١١٩. عند التعامل مع الظروف التي قد تفرض مخاطر على تحقيق الجودة في ارتباط المراجعة، قد يكون من المهم ممارسة نزعة الشك المهني، وتوثيق نظر المراجع في تلك الظروف. وعلى سبيل المثال، إذا حصل الشريك المسؤول عن الارتباط على معلومات كان من الممكن أن تتسبب في رفض المكتب للارتباط (راجع الفقرة ٢٤)، فقد يشتمل التوثيق على توضيحات لكيفية تعامل فريق الارتباط مع تلك الظروف.

أ١٢٠. يسهم التوثيق، الكامل والمفصل بشكل كافٍ، للتشاور مع المهنيين الآخرين فيما يتعلق بالأمور الصعبة أو المثيرة للجدل في فهم:

- طبيعة ونطاق القضايا التي تم التشاور بشأنها؛
- نتائج التشاور، بما في ذلك أي قرارات تم اتخاذها والأساس الذي بنيت عليه تلك القرارات وكيفية تنفيذها.

[٤٦] معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرة أ٧

معيار المراجعة (٢٣٠): توثيق أعمال المراجعة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٢٣٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الاعتبار متطلبات المادة السابعة من نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية التي تنص على أنه "على المحاسب القانوني الالتزام بما يلي:

...

٥. حفظ مستندات العمل ونسخ من التقارير والقوائم المالية بوسائل الحفظ اللازمة وفق ضوابط تحددها اللائحة، وذلك لمدة لا تقل عن (عشر) سنوات من تاريخ إصدار تقريره عن كل سنة مالية يراجعها".

المعيار الدولي للمراجعة (٢٣٠)

توثيق أعمال المراجعة

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

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١
طبيعة وأغراض توثيق أعمال المراجعة	٢—٣
تاريخ السريان	٤
الهدف	٥
التعريفات	٦
المتطلبات	
القيام بتوثيق أعمال المراجعة في الوقت المناسب	٧
توثيق إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها	٨—١٣
جمع ملف المراجعة النهائي	١٤—١٦
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
القيام بتوثيق أعمال المراجعة في الوقت المناسب	أ١
توثيق إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها	أ٢—أ٢٠
جمع ملف المراجعة النهائي	أ٢١—أ٢٤
الملحق: المتطلبات الخاصة لتوثيق أعمال المراجعة في معايير المراجعة الأخرى	

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٢٣٠) "*توثيق أعمال 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 القيام بتوثيق أعمال مراجعة القوائم المالية. ويحتوي الملحق الخاص بهذا المعيار على قائمة بمعايير المراجعة الأخرى التي تشتمل على متطلبات وإرشادات خاصة فيما يتعلق بالتوثيق. ولا تحُدُّ متطلبات التوثيق الخاصة بموجب المعايير الأخرى من تطبيق هذا المعيار. وقد تحدد الأنظمة أو اللوائح متطلبات توثيق إضافية.

طبيعة وأغراض توثيق أعمال المراجعة

٢. يوفر توثيق أعمال المراجعة بما يتفق مع متطلبات هذا المعيار ومتطلبات التوثيق الخاصة بموجب معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة ما يلي:

(أ) أدلة على الأساس الذي استخدمه المراجع في التوصل إلى استنتاج حول تحقيق الأهداف العامة للمراجع؛[١]

(ب) أدلة على أن المراجعة قد تم التخطيط لها وتم تنفيذها وفقاً لمتطلبات معايير المراجعة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

٣. يخدم توثيق أعمال المراجعة عدداً من الأغراض الأخرى، من بينها ما يلي:

- دعم فريق الارتباط في التخطيط للمراجعة وتنفيذها.
- مساعدة أعضاء فريق الارتباط المسؤولين عن الإشراف في توجيه أعمال المراجعة والإشراف عليها، وفي أداء مسؤولياتهم الخاصة بالفحص وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث).[٢]
- تمكين فريق الارتباط من تحمل المساءلة عن عمله.
- الاحتفاظ بسجل للأمور التي تستمر أهميتها لأعمال المراجعة المستقبلية.
- التمكين من القيام بفحوصات جودة الارتباطات[٣] والأنواع الأخرى من فحوصات الارتباطات[٤] وأنشطة المتابعة التي ضمن نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.
- التمكين من القيام بعمليات التقصي الخارجية وفقاً للمتطلبات النظامية أو التنظيمية أو المتطلبات الأخرى المنطبقة.

تاريخ السريان

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

الهدف

٥. هدف المراجع هو إعداد توثيق يوفر ما يلي:

(أ) سجلاً كافياً ومناسباً كأساس لتقرير المراجع؛

(ب) أدلة على أن المراجعة قد تم التخطيط لها وتم تنفيذها وفقاً لمتطلبات معايير المراجعة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

التعريفات

٦. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة أدناه:

---

[١] معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة ١١

[٢] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرات ٢٩-٣٤

[٣] معيار إدارة الجودة (٢) "فحوصات جودة الارتباطات"

[٤] معيار إدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، الفقرة ١٣أ

(أ) توثيق أعمال المراجعة - سجل إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها وأدلة المراجعة الملائمة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي توصل إليها المراجع (يُستخدم أيضاً في بعض الأحيان مصطلح مثل "أوراق العمل").

(ب) ملف المراجعة - مجلد واحد أو أكثر، أو أي وسائط تخزين أخرى -في شكل مادي أو إلكتروني- تحتوي على السجلات التي تشكل توثيق أعمال المراجعة لارتباط محدد.

(ج) المراجع الخبير - فرد (سواءً من داخل مكتب المراجعة أو من خارجه) يمتلك خبرة عملية في المراجعة وفهماً معقولاً لما يلي:

(١) آليات المراجعة؛

(٢) معايير المراجعة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(٣) بيئة العمل التي تعمل فيها المنشأة؛

(٤) قضايا المراجعة والتقرير المالي ذات الصلة بالقطاع الذي تنتمي إليه المنشأة.

المتطلبات

القيام بتوثيق أعمال المراجعة في الوقت المناسب

٧. يجب على المراجع القيام بتوثيق أعمال المراجعة في الوقت المناسب. (راجع: الفقرة أ١)

توثيق إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها

شكل ومحتوى ومدى توثيق أعمال المراجعة

٨. يجب على المراجع القيام بتوثيق أعمال المراجعة على نحوٍ يكفي لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم ما يلي: (راجع: الفقرات أ٢–أ٥، أ١٦، أ١٧)

(أ) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المنفذة للالتزام بمعايير المراجعة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛ (راجع: الفقرتين أ٦، أ٧)

(ب) نتائج إجراءات المراجعة المنفذة، وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها؛

(ج) الأمور المهمة التي ظهرت أثناء المراجعة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها في سبيل التوصل إلى تلك الاستنتاجات. (راجع: الفقرات أ٨–أ١١)

٩. عند توثيق طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المنفذة، يجب على المراجع تسجيل:

(أ) الخصائص المميِّزة للبنود أو الأمور الخاصة التي تم اختبارها؛ (راجع: الفقرة أ١٢)

(ب) مَن قام بتنفيذ أعمال المراجعة وتاريخ الانتهاء من هذه الأعمال؛

(ج) مَن قام بفحص أعمال المراجعة المنفذة، وتاريخ هذا الفحص ومداه. (راجع: الفقرة أ١٣)

١٠. يجب على المراجع توثيق المناقشات التي تناولت الأمور المهمة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم، بما في ذلك طبيعة الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، وتوقيت حدوث هذه المناقشات، وأطراف النقاش. (راجع: الفقرة أ١٤)

١١. إذا تعرف المراجع على معلومات لا تتسق مع الاستنتاج النهائي الذي تم التوصل إليه بشأن أمر مهم، فيجب عليه توثيق كيفية التعامل مع عدم الاتساق. (راجع: الفقرة أ١٥)

الخروج عن متطلب ذي صلة

١٢. إذا رأى المراجع، في ظروف استثنائية، أنه من الضروري الخروج عن متطلب ذي صلة نص عليه أحد معايير المراجعة، فيجب عليه توثيق كيفية تحقيق إجراءات المراجعة البديلة التي تم تنفيذها لهدف ذلك المتطلب، وأسباب ذلك الخروج. (راجع: الفقرتين أ١٨، أ١٩)

الأمور الناشئة بعد تاريخ تقرير المراجع

١٣. إذا قام المراجع، في ظروف استثنائية، بتنفيذ إجراءات مراجعة جديدة أو المزيد من إجراءات المراجعة، أو إذا توصل إلى استنتاجات جديدة بعد تاريخ تقريره، فيجب عليه توثيق ما يلي: (راجع: الفقرة أ٢٠)

(أ) الظروف التي تمت مواجهتها؛

(ب) إجراءات المراجعة الجديدة أو الزائدة التي تم تنفيذها، وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، وتأثيرها على تقرير المراجع؛

(ج) توقيت إدخال التغييرات الناتجة عن ذلك في توثيق أعمال المراجعة، وتوقيت فحصها، والقائم بإدخال التغييرات والقائم بفحصها.

جمع ملف المراجعة النهائي

١٤. يجب على المراجع جمع توثيقه لأعمال المراجعة في ملف المراجعة واستكمال الآلية الإدارية لجمع ملف المراجعة النهائي في الوقت المناسب بعد تاريخ تقرير المراجع. (راجع: الفقرتين أ٢١، أ٢٢)

١٥. بعد الانتهاء من جمع ملف المراجعة النهائي، لا يجوز للمراجع حذف أو التخلص من أي وثائق لأعمال المراجعة من أي نوع قبل انتهاء المدة المقررة للاحتفاظ بها. (راجع: الفقرة أ٢٣)

١٦. في ظروف أخرى غير تلك المتصورة في الفقرة ١٣، عندما يجد المراجع ضرورة لإدخال تعديل على توثيق أعمال المراجعة القائم، أو إضافة توثيق جديد لأعمال المراجعة بعد الانتهاء من جمع ملف المراجعة النهائي، فإنه يجب عليه بغض النظر عن طبيعة التعديلات أو الإضافات توثيق ما يلي: (راجع: الفقرة أ٢٤)

(أ) الأسباب المحددة لإجراء هذه التعديلات أو الإضافات؛

(ب) توقيت إجراء هذه التعديلات وفحصها والقائم بذلك.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

القيام بتوثيق أعمال المراجعة في الوقت المناسب (راجع: الفقرة ٧)

أ١. يساعد القيام بتوثيق كافٍ ومناسبٍ لأعمال المراجعة في الوقت المناسب على تعزيز جودة المراجعة، وييسر الفحص والتقويم الفعّال للأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها قبل الانتهاء من وضع تقرير المراجع. ومن المرجح أن يكون التوثيق الذي يتم بعد الانتهاء من أعمال المراجعة أقل دقة من التوثيق الذي يتم في وقت تأدية هذه الأعمال.

توثيق إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها

شكل ومحتوى ومدى توثيق أعمال المراجعة (راجع: الفقرة ٨)

أ٢. يعتمد شكل ومحتوى ومدى توثيق أعمال المراجعة على عوامل مثل:

- حجم المنشأة ومدى تعقُّدها.
- طبيعة إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها.
- مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها.
- أهمية أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- طبيعة ومدى الاستثناءات التي تم تحديدها.

- الحاجة إلى توثيق استنتاج أو أساس استنتاج غير قابل للتحديد بسهولة من توثيق العمل الذي تم تنفيذه أو أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- منهجية المراجعة والأدوات المستخدمة.

أ٣. قد يتم توثيق أعمال المراجعة في شكل ورقي أو على وسيط إلكتروني أو غير ذلك. ومن أمثلة توثيق أعمال المراجعة:

- برامج المراجعة.
- التحليلات.
- المذكرات المتعلقة بالقضايا.
- ملخصات الأمور المهمة.
- خطابات المصادقة والإفادة.
- قوائم التحقق.
- المراسلات (بما في ذلك الرسائل الإلكترونية) فيما يتعلق بالأمور المهمة.

قد يُضمِّن المراجع ملخصات أو نسخاً من سجلات المنشأة (على سبيل المثال، عقود واتفاقيات مهمة ومحددة) كجزء من توثيقه لأعمال المراجعة. ومع ذلك، فإن توثيق أعمال المراجعة لا يعد بديلاً عن السجلات المحاسبية للمنشأة.

أ٤. لا يلزم المراجع أن يضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة المسودات الملغاة من أوراق العمل والقوائم المالية، والملاحظات التي تعكس أفكاراً غير مكتملة أو أولية، والنسخ السابقة لمستندات تم تصحيح أخطاء فيها في الطباعة أو غيرها، والمستندات المكررة.

أ٥. لا تمثل التفسيرات الشفهية من جانب المراجع في حد ذاتها دعماً كافياً للعمل الذي قام به المراجع أو للاستنتاجات التي توصل إليها، ولكن قد يتم استخدامها لتفسير أو توضيح المعلومات التي يحتوي عليها توثيق أعمال المراجعة.

توثيق الالتزام بمعايير المراجعة (راجع: الفقرة ٨(أ))

أ٦. من حيث المبدأ، سينتج عن الالتزام بمتطلبات هذا المعيار أن يكون توثيق أعمال المراجعة كافياً ومناسباً في ظل الظروف القائمة. وتحتوي معايير المراجعة الأخرى على متطلبات توثيق خاصة تهدف إلى توضيح تطبيق هذا المعيار في ظل الظروف الخاصة بتلك المعايير الأخرى. ولا تحُدُّ متطلبات التوثيق المحددة بموجب المعايير الأخرى من تطبيق هذا المعيار. وعلاوة على ذلك، فإن عدم وجود متطلب بشأن التوثيق في معيار معين من معايير المراجعة لا يعني أنه لن يتم القيام بأي توثيق نتيجةً للالتزام بذلك المعيار.

أ٧. يوفر توثيق أعمال المراجعة الأدلة على أن المراجعة تستوفي متطلبات معايير المراجعة. ومع ذلك، فليس من الضروري أو العملي للمراجع توثيق كل أمر تم النظر فيه أو كل حكم مهني تم القيام به أثناء المراجعة. وليس من الضروري أيضاً للمراجع أن يوثق بشكل منفصل (في قائمة من قوائم التحقق على سبيل المثال) الالتزام بالأمور التي يظهر الالتزام بها من خلال المستندات المُضمَّنة في ملف المراجعة. ومن ذلك على سبيل المثال:

- وجود خطة مراجعة موثقة بشكل كافٍ تدل على أن المراجع قد خطط لعملية المراجعة.
- وجود خطاب ارتباط موقع في ملف المراجعة، يدل على أن المراجع قد اتفق على شروط ارتباط المراجعة مع الإدارة، أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال.
- احتواء تقرير المراجع على رأي متحفظ بالشكل المناسب في القوائم المالية، وإثباته لالتزام المراجع بمتطلب إبداء رأي متحفظ في ظل الظروف المحددة في معايير المراجعة.
- فيما يتعلق بالمتطلبات التي تنطبق عموماً أثناء المراجعة، قد توجد عدة طرق يمكن من خلالها إظهار الالتزام بهذه المتطلبات في ملف المراجعة:

- على سبيل المثال، قد لا توجد طريقة وحيدة يمكن من خلالها توثيق نزعة الشك المهني للمراجع. ولكن توثيق أعمال المراجعة قد يوفر مع ذلك أدلة على ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني وفقاً لمعايير المراجعة. ومثال ذلك، توثيق كيفية تقويم المراجع للأدلة، بما في ذلك الأحكام المهنية المتخذة عند تكوين الاستنتاج بشأن مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وذلك عندما تشتمل أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية على أدلة تؤيد وتناقض إقرارات الإدارة، على السواء.

- وعلى نحو مماثل، فإن تحمّل الشريك المسؤول عن الارتباط مسؤولية توجيه فريق الارتباط والإشراف عليه وفحص عمله[٥] قد يتم إثباته بعدة طرق ضمن توثيق أعمال المراجعة. وقد يتضمن ذلك، التوثيق الذي يثبت مشاركة الشريك المسؤول عن الارتباط بصورة كافية ومناسبة في المراجعة، مثل المشاركة في مناقشات فريق الارتباط.

توثيق الأمور المهمة والأحكام المهنية المهمة المرتبطة بها (راجع: الفقرة ٨(ج))

أ٨. يتطلب الحكم على أهمية أمر ما إجراء تحليل موضوعي للحقائق والظروف. ومن أمثلة الأمور المهمة ما يلي:

- الأمور التي تؤدي إلى حدوث مخاطر مهمة (حسب التعريف الوارد في معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)).[٦]
- نتائج إجراءات المراجعة التي تشير إلى (أ) أن القوائم المالية قد تكون محرّفة بشكل جوهري، أو (ب) الحاجة إلى إعادة النظر في التقييم السابق من قبل المراجع لمخاطر التحريف الجوهري واستجابته لهذه المخاطر.
- الظروف التي تسبب للمراجع صعوبة كبيرة في تطبيق إجراءات مراجعة ضرورية.
- النتائج التي قد تؤدي إلى إدخال تعديل في رأي المراجع أو تضمين فقرة للفت الانتباه في تقرير المراجع.

أ٩. يُعد مدى الحكم المهني الذي تمت ممارسته خلال تنفيذ أعمال المراجعة وتقويم النتائج، من العوامل المهمة في تحديد شكل ومحتوى ومدى توثيق الأمور المهمة ضمن أعمال المراجعة. ويساعد توثيق الأحكام المهنية المتخذة، متى كانت مهمة، على تفسير استنتاجات المراجع وتعزيز جودة الحكم المهني. وتنطوي مثل هذه الأمور على أهمية خاصة بالنسبة للمسؤولين عن فحص توثيق أعمال المراجعة، بما في ذلك مَن ينفذون عمليات المراجعة اللاحقة عند فحص الأمور التي لها أهمية دائمة (على سبيل المثال، عند إجراء فحص بأثر رجعي للتقديرات المحاسبية).

أ١٠. من أمثلة الظروف التي يكون من المناسب فيها، وفقاً للفقرة ٨، إعداد توثيق لأعمال المراجعة فيما يتعلق باستخدام الحكم المهني، متى كانت الأمور والأحكام المتعلقة بها مهمة، ما يلي:

- الأساس المنطقي لاستنتاج المراجع، عندما ينص متطلب ما، على أنه يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان معلومات أو عوامل معينة، وكان ذلك مهماً في سياق ارتباط معين.
- أساس استنتاج المراجع بشأن مدى معقولية المجالات التي انطوت على اجتهادات غير موضوعية من جانب الإدارة.
- أساس تقويم المراجع لما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، أم أنها مُحرَّفة.
- أساس استنتاجات المراجع بشأن مدى موثوقية أحد المستندات عند القيام بأعمال تحرٍ إضافية (مثل الاستعانة المناسبة بخبير أو الاستخدام المناسب لإجراءات طلب المصادقة) استجابةً لظروف تم التعرف عليها أثناء المراجعة، جعلت المراجع يعتقد أن ذلك المستند قد لا يكون موثوقاً.
- تحديد المراجع للأمور الرئيسة للمراجعة أو تحديده لعدم وجود أمور رئيسة للمراجعة يلزم الإبلاغ عنها، وذلك في حالة انطباق معيار المراجعة (٧٠١).[٧]

---

[٥] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٢٩

[٦] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٢(ل)

[٧] معيار المراجعة (٧٠١) *"الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"*

أ١١. قد يرى المراجع أنه من المفيد إعداد ملخص (يُسمى أحياناً بمذكرة الإنجاز) والاحتفاظ به كجزء من توثيق أعمال المراجعة، يصف فيه الأمور المهمة المحددة أثناء المراجعة وكيفية التعامل معها، أو يُضمِّن فيه إحالات مرجعية لوثائق أخرى داعمة ذات صلة من وثائق أعمال المراجعة التي توفر مثل هذه المعلومات. وقد يسهل وجود مثل هذا الملخص القيام بعمليات فحص وتقصٍ تمتاز بالكفاءة والفاعلية لتوثيق أعمال المراجعة، خاصةً في عمليات المراجعة الكبيرة والمعقدة. وبالإضافة إلى ذلك، فقد يساعد إعداد مثل هذا الملخص في مراعاة المراجع للأمور المهمة. وقد يساعد إعداد هذا الملخص أيضاً في النظر فيما إذا كان هناك، في ضوء إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، هدف لأي معيار معيّن من معايير المراجعة ذات الصلة لم يتمكن المراجع من تحقيقه، مما قد يمنع المراجع من تحقيق الأهداف العامة الخاصة به.

تحديد بنود أو أمور معينة تم اختبارها وتحديد المعدّ والفاحص (راجع: الفقرة ٩)

أ١٢. يخدم تسجيل الخصائص المميّزة عدة أغراض. فعلى سبيل المثال، يمكِّن ذلك فريق الارتباط من تحمل المسؤولية عن عمله، ويسهل التحقق من الاستثناءات أو أوجه عدم الاتساق. وتختلف الخصائص المميّزة تبعاً لطبيعة إجراء المراجعة والبند أو الأمر الخاضع للاختبار. فعلى سبيل المثال:

- لاختبار تفصيلي لأوامر الشراء الصادرة من المنشأة، قد يقوم المراجع بتحديد المستندات التي سيتم اختبارها حسب تواريخها وأرقام أوامر الشراء الفريدة.
- لأحد الإجراءات التي تتطلب اختيار أو فحص جميع البنود التي تتجاوز مبلغاً معيناً في مجتمع عينة ما، قد يسجل المراجع نطاق الإجراء ويحدد مجتمع العينة (على سبيل المثال، جميع القيود التي تزيد عن مبلغ معين في دفتر اليومية).
- لأحد الإجراءات التي تتطلب اختياراً منهجياً لعينة من مجتمع عينة يتألف من مستندات، قد يحدد المراجع المستندات المختارة بتسجيل مصدرها ونقطة البداية والفترات الفاصلة بين كل عينة وأخرى (على سبيل المثال، عينة منهجية من تقارير الشحن، يتم اختيارها من سجل الشحن للفترة من ١ أبريل حتى ٣٠ سبتمبر، مع تحديد نقطة البداية بالتقرير رقم ١٢٣٤٥، ثم يتم اختيار تقرير بعد كل ١٢٥ تقريراً).
- لأحد الإجراءات التي تتطلب الاستفسار من عاملين محددين في المنشأة، قد يسجل المراجع تواريخ الاستفسارات وأسماء العاملين ووظائفهم.
- لأحد إجراءات الملاحظة، قد يسجل المراجع الآلية أو الأمر الخاضع للملاحظة والأفراد ذوي الصلة ومسؤوليات كل منهم ومكان وتوقيت تنفيذ إجراء الملاحظة.

أ١٣. يحتوي معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) على متطلبات وإرشادات بشأن فحص توثيق أعمال المراجعة.[٨] ولا يعني متطلب توثيق من قام بفحص أعمال المراجعة التي تم تنفيذها ضرورة أن تحتوي كل ورقة من أوراق العمل على أدلة تثبت فحصها، ولكنه يعني توثيق ما تم فحصه من أعمال المراجعة، والشخص الذي قام بفحص تلك الأعمال، وتوقيت الفحص.

توثيق مناقشات الأمور المهمة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم (راجع: الفقرة ١٠)

أ١٤. لا يقتصر التوثيق على السجلات التي يعدها المراجع، ولكنه قد يشمل سجلات مناسبة أخرى مثل محاضر الاجتماعات التي يعدها العاملون في المنشأة والتي يوافق عليها المراجع. ومن بين الأشخاص الآخرين الذين قد يناقش المراجع معهم أموراً مهمة العاملون الآخرون في المنشأة وأطراف خارجية، مثل الأشخاص الذين يقدمون استشارات مهنية للمنشأة.

توثيق كيفية التعامل مع أوجه عدم الاتساق (راجع: الفقرة ١١)

أ١٥. إن متطلب توثيق كيفية تعامل المراجع مع أوجه عدم الاتساق في المعلومات لا يعني ضمناً أن المراجع يحتاج إلى الاحتفاظ بالوثائق غير الصحيحة أو المستبدلة.

[٨] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ٢٩-٣٤

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر (راجع: الفقرة ٨)

أ١٦. بصفة عامة، يعتبر توثيق أعمال المراجعة في المنشآت الأصغر أقل اتساعاً منه في المنشآت الأكبر. وبالإضافة إلى ذلك، ففي حالة تنفيذ الشريك المسؤول عن الارتباط لجميع أعمال المراجعة، فإن التوثيق لن يشمل أموراً ربما كان من الواجب توثيقها فقط لإبلاغها لأعضاء فريق الارتباط أو توجيههم إليها أو لتوفير أدلة على الفحص الذي أجراه أعضاء آخرون في الفريق (على سبيل المثال، لن تكون هناك أمور يلزم توثيقها بشأن مناقشات الفريق أو الإشراف عليه). ومع ذلك، فإنه على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يلتزم بالمتطلب الأساسي للفقرة ٨ والمتعلق بإعداد توثيق لأعمال المراجعة يمكن فهمه من قبل مراجع خبير، حيث قد يخضع توثيق أعمال المراجعة للفحص من قبل أطراف خارجية لأغراض تنظيمية أو غيرها.

أ١٧. عند القيام بتوثيق أعمال المراجعة، قد يجد مراجع المنشأة الأصغر أنه من المفيد والأكفأ تسجيل مختلف جوانب المراجعة معاً في مستند واحد، مع إضافة إحالات مرجعية لأوراق العمل الداعمة، عند الاقتضاء. ومن أمثلة الأمور التي قد يتم توثيقها معاً عند مراجعة منشأة أصغر، فهم المنشأة وبيئتها، وإطار التقرير المالي المنطبق، ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة، والاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، والأهمية النسبية المحددة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠)،[٩] والمخاطر المقيمة، والأمور المهمة التي تمت ملاحظتها أثناء المراجعة، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

الخروج عن متطلب ذي صلة (راجع: الفقرة ١٢)

أ١٨. تهدف متطلبات معايير المراجعة إلى تمكين المراجع من تحقيق الأهداف المحددة في معايير المراجعة، ومن ثمّ تحقيق الأهداف العامة للمراجع. وبناءً على ذلك، ففي غير الظروف الاستثنائية، تدعو معايير المراجعة إلى الالتزام بكل متطلب ذي صلة في ظل ظروف المراجعة.

أ١٩. ينطبق متطلب التوثيق فقط على المتطلبات ذات الصلة في ظل الظروف القائمة. ولا يُعد المتطلب غير ذي صلة[١٠] إلا في الحالتين الآتيتين:

(أ) إذا لم يكن المعيار بأكمله ذا صلة (على سبيل المثال، إذا لم تكن لدى المنشأة وظيفة مراجعة داخلية، فلن يكون لأي مما ورد في معيار المراجعة (٦١٠)[١١] صلة بالمنشأة)؛ أو

(ب) إذا كان المتطلب مشروطاً والشرط غير متحقق (على سبيل المثال، متطلب تعديل رأي المراجع عند العجز عن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، ولكن مثل هذا العجز غير قائم).

الأمور الناشئة بعد تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة ١٣)

أ٢٠. من أمثلة الظروف الاستثنائية الحقائق التي تصبح معروفة للمراجع بعد تاريخ تقرير المراجع، رغم أنها كانت موجودة في ذلك التاريخ، والتي لو كانت معروفة في ذلك التاريخ لربما أدت إلى تعديل القوائم المالية أو قيام المراجع بتعديل الرأي في تقريره.[١٢] ويتم فحص ما يترتب على ذلك من تغييرات في توثيق أعمال المراجعة وفقاً لمسؤوليات الفحص المنصوص عليها في معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث).[١٣]

جمع ملف المراجعة النهائي (راجع: الفقرات ١٤-١٦)

أ٢١. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) (أو المتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار) أن تحدد نظم إدارة الجودة الخاصة بالمكاتب هدفاً للجودة يتناول جمع الوثائق الخاصة بتوثيق أعمال الارتباط في الوقت المحدد بعد تاريخ تقارير الارتباطات.[١٤] والحدّ الزمني المناسب لاستكمال جمع ملف المراجعة النهائي هو عادةً ٦٠ يوماً بحد أقصى من تاريخ تقرير المراجع.[١٥]

---

[٩] معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"

[١٠] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٢٢

[١١] معيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"، الفقرة ٢

[١٢] معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"، الفقرة ١٤

[١٣] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ٢٩-٣٤

[١٤] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٣١(و)

[١٥] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة أ٨٣

أ٢٢. يعد جمع ملف المراجعة النهائي بعد تاريخ تقرير المراجع عملية إدارية لا تشتمل على تنفيذ إجراءات مراجعة جديدة، أو استخلاص استنتاجات جديدة، ولكن قد تطرأ تغييرات على توثيق أعمال المراجعة أثناء عملية الجمع النهائي إذا كانت هذه التغييرات إدارية بطبيعتها. ومن أمثلة هذه التغييرات ما يلي:

- حذف أو إلغاء وثائق تم استبدالها بأخرى.
- ترتيب وتجميع أوراق العمل وإضافة الإحالات المرجعية.
- التوقيع على قوائم التحقق الخاصة بالانتهاء من عملية جمع الملف.
- توثيق أدلة المراجعة التي حصل عليها المراجع، والتي تمت مناقشتها والاتفاق عليها مع أعضاء فريق الارتباط قبل تاريخ تقرير المراجع.

أ٢٣. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) (أو المتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار) أن تحدد نظم إدارة الجودة الخاصة بالمكاتب هدفاً للجودة يتناول الاحتفاظ بوثائق أعمال الارتباط والحفاظ عليها بشكل مناسب للوفاء باحتياجات المكتب والالتزام بالأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة أو المعايير المهنية.[١٦] ولا تقل فترة الاحتفاظ فيما يخص ارتباطات المراجعة عادةً عن خمس سنوات من تاريخ تقرير المراجع، أو عند الاقتضاء، من تاريخ تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة، أيهما أبعد.[١٧، (*)]

أ٢٤. من أمثلة الظروف التي قد يجد فيها المراجع ضرورة لتعديل التوثيق القائم لأعمال المراجعة، أو إضافة توثيق جديد، بعد الانتهاء من عملية جمع ملف المراجعة النهائي، هو الحاجة إلى توضيح التوثيق القائم لأعمال المراجعة بسبب ملاحظات تم استلامها خلال أنشطة المتابعة أو التقصيات الخارجية.

---

[١٦] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٣١(و)

[١٧] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة أ٨٥

* تنص المادة السابعة من نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية، على أنه "على المحاسب القانوني الالتزام بما يلي: ... ٥. حفظ مستندات العمل ونسخ من التقارير والقوائم المالية بوسائل الحفظ اللازمة وفق ضوابط تحددها اللائحة، وذلك لمدة لا تقل عن (عشر) سنوات من تاريخ إصدار تقريره عن كل سنة مالية يراجعها".

الملحق

(راجع: الفقرة ١)

المتطلبات الخاصة لتوثيق أعمال المراجعة في معايير المراجعة الأخرى

يحدد هذا الملحق فقرات وردت في معايير المراجعة الأخرى وتحتوي على متطلبات خاصة فيما يتعلق بالتوثيق. ولا تعد هذه القائمة بديلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.

- معيار المراجعة (٢١٠) *"الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"* ، الفقرات ١٠-١٢
- معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) *"إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"* ، الفقرة ٤١
- معيار المراجعة (٢٤٠) *" مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"* ، الفقرات ٤٥-٤٨
- معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث) *" مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"* ، الفقرة ٣٠
- معيار المراجعة (٢٦٠) *"الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"* ، الفقرة ٢٣
- معيار المراجعة (٣٠٠) *"التخطيط لمراجعة القوائم المالية"* ، الفقرة ١١
- معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) *"التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"* ، الفقرة ٣٨
- معيار المراجعة (٣٢٠) *"الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"* ، الفقرة ١٤
- معيار المراجعة (٣٣٠) *"استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"* ، الفقرات ٢٨-٣٠
- معيار المراجعة (٤٥٠) *"تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"* ، الفقرة ١٥
- معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث) *" مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"* ، الفقرة ٣٩
- معيار المراجعة (٥٥٠) *"الأطراف ذات العلاقة"* ، الفقرة ٢٨
- معيار المراجعة (٦٠٠) *"اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"* ، الفقرة ٥٠.
- معيار المراجعة (٦١٠) *"استخدام عمل المراجعين الداخليين"* ، الفقرتان ٣٦ و٣٧.
- معيار المراجعة (٧٢٠) *" مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"* ، الفقرة ٢٥

معيار المراجعة (٢٤٠): مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٢٤٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٢٤٠)

مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية

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

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١
خصائص الغش	٢—٣
المسؤولية عن منع الغش واكتشافه	٤—٩
تاريخ السريان	١٠
الأهداف	١١
التعريفات	١٢
المتطلبات	
نزعة الشك المهني	١٣—١٥
المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط	١٦
إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها	١٧—٢٥
التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها	٢٦—٢٨
الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها	٢٩—٣٤
تقويم أدلة المراجعة	٣٥—٣٨
عدم قدرة المراجع على الاستمرار في الارتباط	٣٩
الإفادات المكتوبة	٤٠
البلاغات إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة	٤١—٤٣
التقرير عن الغش إلى سلطة معنية خارج المنشأة	٤٤
التوثيق	٤٥—٤٨
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
خصائص الغش	أ١—أ٥
المسؤولية عن منع الغش واكتشافه	أ٦-أ٧
نزعة الشك المهني	أ٨—أ١٠
المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط	أ١١—أ١٢

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها أ١٣–أ٢٨

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها أ٢٩–أ٣٣

الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها أ٣٤–أ٤٩

تقويم أدلة المراجعة أ٥٠–أ٥٤

عدم قدرة المراجع على الاستمرار في الارتباط أ٥٥–أ٥٨

الإفادات المكتوبة أ٥٩–أ٦٠

البلاغات إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة أ٦١–أ٦٦

التقرير عن الغش إلى سلطة معنية خارج المنشأة أ٦٧–أ٦٩

الملحق الأول: أمثلة على عوامل خطر الغش

الملحق الثاني: أمثلة على إجراءات المراجعة الممكنة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها

الملحق الثالث: أمثلة على الظروف التي تشير إلى إمكانية حدوث غش

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٢٤٠) "*مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة 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 مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالغش عند مراجعة القوائم المالية. ويستفيض المعيار على وجه الخصوص في كيفية تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)[١] ومعيار المراجعة (٣٣٠)[٢] فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش.

خصائص الغش

٢. قد تنشأ التحريفات في القوائم المالية إمّا بسبب غش أو خطأ. والعامل الذي يفرّق بين الغش والخطأ هو ما إذا كان التصرف الأساسي الذي نتج عنه التحريف في القوائم المالية متعمداً أو غير متعمد.

٣. رغم أن الغش هو مفهوم قانوني واسع، فإن الغش الذي يهتم به المراجع لأغراض معايير المراجعة هو ذلك الذي يترتب عليه تحريف جوهري في القوائم المالية. ويوجد نوعان من التحريفات المتعمدة التي يُعنى بها المراجع؛ التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مغشوش، والتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول. ورغم أن المراجع قد يشتبه في حدوث الغش، أو في حالات نادرة قد يحدد حدوثه، إلا أنه لا يفصل بشكل قانوني فيما إذا كان قد حدث بالفعل. (راجع: الفقرات أ١–أ٧)

المسؤولية عن منع الغش واكتشافه

٤. تقع المسؤولية الأساسية عن منع الغش واكتشاف حدوثه على عاتق كلٍ من المكلفين بحوكمة المنشأة والإدارة. ومن المهم أن تقوم الإدارة، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، بالتشديد على منع الغش، لتقليل فرص وقوعه وردع مرتكبيه، مما قد يقنع الأفراد بعدم ارتكاب الغش بسبب احتمال اكتشافه والتعرض للعقاب. وينطوي ذلك على التزام بخلق ثقافة قوامها الأمانة والسلوك الأخلاقي، وهو ما يمكن تعزيزه عن طريق الإشراف الفعال من جانب المكلفين بالحوكمة. ويشتمل إشراف المكلفين بالحوكمة على النظر في إمكانية تجاوز أدوات الرقابة أو التأثير بأي شكل آخر غير مناسب في آلية التقرير المالي، مثل الجهود التي تبذلها الإدارة من أجل إدارة الأرباح للتأثير على تصورات المحللين بشأن أداء المنشأة وربحيتها.

مسؤوليات المراجع

٥. يُعَد المراجع الذي يقوم بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة مسؤولاً عن الوصول إلى تأكيد معقول بأن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ. وبسبب القيود الملازمة لعملية المراجعة، يوجد خطر لا يمكن تفاديه يتمثل في أن بعض التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد لا يتم اكتشافها، على الرغم من التخطيط لعملية المراجعة وتنفيذها بشكل سليم وفقاً لمعايير المراجعة.[٣]

٦. كما هو موضح في معيار المراجعة (٢٠٠)،[٤] فإن التأثيرات المحتملة للقيود الملازمة للمراجعة تكتسب أهمية خاصة في حالة التحريف الناتج عن غش. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن خطأ. ويرجع ذلك إلى أن الغش قد ينطوي على خطط متطورة ومُعدّ لها بعناية لإخفاء الغش مثل التزوير، أو تعمد عدم تسجيل المعاملات، أو التضليل المتعمد في الإفادات المقدمة إلى المراجع. وقد يكون اكتشاف محاولات الإخفاء تلك أكثر صعوبة عندما يقترن الإخفاء بالتواطؤ. فالتواطؤ قد يدفع المراجع إلى الاعتقاد بأن أدلة المراجعة مقنعة عندما تكون غير صحيحة في حقيقة الأمر. وتعتمد قدرة المراجع على اكتشاف الغش على عوامل مثل براعة مرتكب الغش، ومعدل تكرار التلاعب ومداه، ودرجة التواطؤ، والحجم النسبي لكل مبلغ من المبالغ المتلاعب فيها، والمستويات الإدارية التي يشغلها الأفراد المتورطين في الغش. ورغم أن المراجع قد يكون قادراً على تحديد الفرص المحتملة لارتكاب الغش، فإنه يصعب عليه تحديد ما إذا كانت التحريفات في المجالات التي تعتمد على الحُكم المهني، مثل التقديرات المحاسبية، قد حدثت بسبب غش أو خطأ.

٧. وعلاوةً على ذلك، فإن خطر عدم اكتشاف المراجع لتحريف جوهري ناتج عن غش الإدارة أكبر من خطر عدم اكتشاف المراجع لتحريف جوهري ناتج عن غش الموظفين، لأن الإدارة عادةً ما تكون في موضع يُمكنها من التلاعب بشكل مباشر أو غير مباشر في السجلات المحاسبية

---

[١] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"

[٢] معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"

[٣] معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرتان أ٥٦ وأ٥٧

[٤] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة أ٥٦

أو من عرض معلومات مالية مغشوشة أو تجاوز أدوات الرقابة المصممة لمنع عمليات الغش المشابهة من قبل الموظفين الآخرين.

٨. عند الحصول على تأكيد معقول، يكون المراجع مسؤولاً عن الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال المراجعة، ومراعاة احتمال تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، وإدراك حقيقة أن إجراءات المراجعة الفعالة لاكتشاف الخطأ قد لا تكون فعالة في اكتشاف الغش. وتهدف المتطلبات الواردة في هذا المعيار إلى مساعدة المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها، وفي تصميم إجراءات لاكتشاف مثل هذا التحريف.

٩. قد يتحمل المراجع مسؤوليات إضافية، بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة، فيما يتعلق بعدم التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح، وفيما يتعلق بالغش، وقد تختلف هذه المسؤوليات عن تلك المذكورة في هذا المعيار وفي معايير المراجعة الأخرى، أو قد تتجاوزها، ومن أمثلة ذلك: (راجع: الفقرة أ٦)

(أ) الاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بما في ذلك المتطلبات المتعلقة بإجراء اتصالات محددة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وتقييم مدى مناسبة استجابتهم لعدم الالتزام، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لاتخاذ المزيد من التصرفات؛

(ب) إبلاغ المراجعين الآخرين بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه (على سبيل المثال، عند مراجعة القوائم المالية لإحدى المجموعات)؛

(ج) متطلبات التوثيق فيما يتعلق بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه.

وقد يؤدي الالتزام بأي مسؤوليات إضافية إلى توفير المزيد من المعلومات ذات الصلة بعمل المراجع، وفقاً لهذا المعيار ومعايير المراجعة الأخرى (على سبيل المثال، فيما يتعلق بنزاهة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال).

تاريخ السريان

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

الأهداف

١١. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية بسبب الغش وتقييمها؛

(ب) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها، من خلال تصميم استجابات مناسبة وتطبيقها؛

(ج) الاستجابة بشكل مناسب للغش أو الغش المشتبه فيه المكتشف أثناء المراجعة.

التعريفات

١٢. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة أدناه:

(أ) الغش: تصرف متعمد يرتكبه فرد واحد أو أكثر من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو الأطراف الثالثة، ينطوي على تضليل للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية.

(ب) عوامل خطر الغش: أحداث أو ظروف تشير إلى وجود دوافع أو ضغوط لارتكاب الغش أو تهيئ الفرصة لارتكابه.

المتطلبات

نزعة الشك المهني

١٣. وفقاً لمعيار المراجعة (٢٠٠)،[٥] يجب على المراجع أن يحافظ على نزعة الشك المهني طوال المراجعة، مدركاً لاحتمال أنه قد يوجد تحريف جوهري بسبب الغش، بغض النظر عن خبرة المراجع السابقة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة. (راجع: الفقرتين أ٨، أ٩)

١٤. ما لم يكن لدى المراجع سبب يدعوه إلى الاعتقاد بخلاف ذلك، فإنه قد يسلِّم بصحة السجلات والوثائق. ولكن إذا تبيّنت حالات أثناء المراجعة تدعو المراجع إلى الاعتقاد بأن مستنداً ما قد لا يكون موثوقاً أو أن شروطاً في مستند ما قد تم تعديلها ولكن دون الإفصاح عن ذلك للمراجع، فيجب على المراجع إجراء المزيد من التحري. (راجع: الفقرة أ١٠)

١٥. يجب على المراجع التحري عن أوجه عدم الاتساق عند وجودها في ردود الإدارة أو المكلفين بالحوكمة على الاستفسارات.

المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط

١٦. يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) إجراء مناقشات بين أعضاء فريق الارتباط وقيام الشريك المسؤول عن الارتباط بتحديد الأمور التي يجب إبلاغها إلى أعضاء الفريق الذين لم يشاركوا في المناقشات.[٦] ويجب أن تركز هذه المناقشات بشكل خاص على كيفية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري بسبب الغش، ومواضع مثل هذه التحريفات في القوائم المالية، بما في ذلك الطرق المحتملة لحدوث الغش. ويجب أن تتم هذه المناقشات دون مراعاة لمعتقدات أعضاء فريق الارتباط بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة يتصفون بالأمانة والنزاهة. (راجع: الفقرتين أ١١، أ١٢)

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

١٧. عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، يجب على المراجع تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في الفقرات ١٨-٢٥ للحصول على معلومات لاستخدامها في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش.

الإدارة والأفراد الآخرون داخل المنشأة

١٨. يجب على المراجع أن يستفسر من الإدارة عمّا يلي:

(أ) تقييم الإدارة لخطر أن القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل جوهري بسبب الغش، بما في ذلك طبيعة هذه التقييمات ومداها ومعدل تكرارها؛ (راجع: الفقرتين أ١٣، أ١٤)

(ب) آلية الإدارة للتعرف على مخاطر الغش في المنشأة والاستجابة لها، بما في ذلك أي مخاطر معينة من مخاطر الغش قامت الإدارة بالتعرف عليها أو تم لفت نظرها إليها، أو فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي من المحتمل أن تنطوي على خطر الغش؛ (راجع: الفقرة أ١٥)

(ج) تواصل الإدارة، إن حدث، مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بآلياتها للتعرف على مخاطر الغش في المنشأة والاستجابة لها؛

(د) تواصل الإدارة، إن حدث، مع الموظفين فيما يتعلق بوجهات نظرها حول ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي.

١٩. يجب على المراجع أن يستفسر من الإدارة والموظفين الآخرين داخل المنشأة، عند الاقتضاء، لتحديد ما إذا كان لديهم علم بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم يؤثر على المنشأة. (راجع: الفقرات أ١٦–أ١٨)

٢٠. بالنسبة للمنشآت التي بها وظيفة للمراجعة الداخلية، يجب على المراجع الاستفسار من الأفراد المعنيين في تلك الوظيفة لتحديد ما إذا كان لديهم علم بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم يؤثر على المنشأة، وللحصول على رأيهم في مخاطر الغش. (راجع: الفقرة أ١٩)

---

[٥] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٥

[٦] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرتان ١٧ و١٨

المكلفون بالحوكمة

٢١. ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة،[٧] يجب على المراجع التوصل إلى فهم لكيفية إشراف المكلفين بالحوكمة على آليات الإدارة الخاصة بالتعرف على مخاطر الغش في المنشأة والاستجابة لها، وفهم لأدوات الرقابة التي وضعتها الإدارة للتخفيف من هذه المخاطر. (راجع: الفقرات أ٢٠–أ٢٢)

٢٢. ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، يجب على المراجع الاستفسار من المكلفين بالحوكمة لتحديد ما إذا كان لديهم علم بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم يؤثر على المنشأة. وتتم هذه الاستفسارات، في جزء منها، لتأييد ردود الإدارة على الاستفسارات التي أُرسلت إليها.

العلاقات غير المعتادة أو غير المتوقعة المحددة

٢٣. يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت العلاقات غير المعتادة أو غير المتوقعة التي تم التعرف عليها من خلال الإجراءات التحليلية، بما في ذلك تلك المرتبطة بحسابات الإيرادات، قد تشير إلى وجود مخاطر للتحريف الجوهري بسبب الغش.

المعلومات الأخرى

٢٤. يجب على المراجع أن ينظر فيما إذا كانت المعلومات الأخرى التي حصل عليها تشير إلى مخاطر وجود تحريف جوهري بسبب الغش. (راجع: الفقرة أ٢٣)

تقويم عوامل خطر الغش

٢٥. يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر الأخرى التي تم تنفيذها وما يتعلق بها من أنشطة تشير إلى وجود عامل أو أكثر من عوامل خطر الغش. ورغم أن عوامل خطر الغش قد لا تعني بالضرورة وجود غش، إلا أنها توجد غالباً في الظروف التي شهدت حدوث غش، ولذلك فإنها قد تشير إلى مخاطر وجود تحريف جوهري بسبب الغش. (راجع: الفقرات أ٢٤–أ٢٨)

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها

٢٦. وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، يجب على المراجع التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى الإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.[٨]

٢٧. عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها، يجب على المراجع، بناءً على افتراض وجود مخاطر غش في إثبات الإيرادات، تقويم أنواع الإيرادات أو معاملات الإيرادات أو الإقرارات التي تنشأ عنها مثل هذه المخاطر. وتحدد الفقرة ٤٨ التوثيق المطلوب عندما يخلص المراجع إلى عدم انطباق هذا الافتراض في ظروف ارتباط المراجعة، وبالتالي عدم تعرفه على إثبات الإيرادات باعتباره أحد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش. (راجع: الفقرات أ٢٩–أ٣١)

٢٨. يجب على المراجع أن يتعامل مع مخاطر التحريف الجوهري المُقيَّمة التي بسبب الغش على أنها مخاطر مهمة، وبناءً عليه، وطالما أنه لم يقم بذلك بالفعل، يجب عليه التعرف على أدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة، التي تواجه تلك المخاطر، وتقويم تصميمها وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها.[٩] (راجع: الفقرتين أ٣٢، أ٣٣)

الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها

الاستجابات العامة

٢٩. وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، يجب على المراجع تحديد الاستجابات العامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية.[١٠] (راجع: الفقرة أ٣٤)

---

[٧] معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٣

[٨] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٨

[٩] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٦(أ)(١) و٢٦(د)

[١٠] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٥

٣٠. عند تحديد الاستجابات العامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية، يجب على المراجع:

(أ) تحديد العاملين والإشراف عليهم، مع الأخذ في الحسبان معرفة ومهارات وقدرات الأفراد الذين ستُوكل إليهم مسؤوليات مهمة في الارتباط، وتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي ينطوي عليها الارتباط؛ (راجع: الفقرتين أ٣٥، أ٣٦)

(ب) تقويم ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية من قبل المنشأة، وخصوصاً تلك التي تتعلق بالقياسات غير الموضوعية والمعاملات المعقدة، قد يكون مؤشراً على وجود تقرير مالي مغشوش بسبب جهود الإدارة الرامية إلى إدارة الأرباح؛

(ج) إدخال عنصر المفاجأة في اختياره لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة. (راجع: الفقرة أ٣٧)

إجراءات المراجعة للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات

٣١. وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداها لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات.[١١] (راجع: الفقرة أ٣٨–أ٤١)

إجراءات المراجعة للاستجابة للمخاطر المتعلقة بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة

٣٢. تحظى الإدارة بوضع فريد يمكِّنها من ارتكاب الغش بسبب قدرتها على التلاعب في السجلات المحاسبية وإعداد قوائم مالية مغشوشة عن طريق تجاوز أدوات الرقابة التي تبدو وكأنها تعمل بفاعلية، وهي على خلاف ذلك. وعلى الرغم من اختلاف مستوى خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة من منشأة لأخرى، فإن هذه المخاطر موجودة في جميع المنشآت. وبسبب عدم القدرة على توقع الطريقة التي يمكن أن يحدث بها مثل هذا التجاوز، فإن ذلك يعد خطراً لوجود تحريف جوهري بسبب الغش، ومن ثم يُعد خطراً مهماً.

٣٣. بغض النظر عن تقييم المراجع لمخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة لتحقيق ما يلي:

(أ) اختبار مدى مناسبة قيود اليومية المسجّلة في دفتر الأستاذ العام، والتعديلات الأخرى التي تمت عند إعداد القوائم المالية. وعند تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة لمثل هذه الاختبارات يجب على المراجع القيام بما يلي:

(١) الاستفسار من الأفراد المشاركين في آلية التقرير المالي عن الأنشطة غير المناسبة أو غير المعتادة فيما يتعلق بمعالجة قيود اليومية والتعديلات الأخرى؛

(٢) اختيار قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي تمت في نهاية فترة التقرير؛

(٣) النظر في مدى الحاجة إلى اختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى طوال الفترة. (راجع: الفقرات أ٤٢–أ٤٥)

(ب) فحص التقديرات المحاسبية للتحقق مما إذا كانت تحتوي على تحيزات، وتقويم ما إذا كانت الظروف التي أدت إلى وجود التحيز، إن وجد، تمثل خطراً لوجود تحريف جوهري بسبب الغش. وعند إجراء هذا الفحص، يجب على المراجع:

(١) تقويم ما إذا كانت الاجتهادات والقرارات التي اتخذتها الإدارة عند القيام بالتقديرات المحاسبية المُضمَّنة في القوائم المالية، حتى ولو كانت في مفردها معقولة، تشير إلى تحيز محتمل من جانب إدارة المنشأة يمكن أن يمثل خطراً لوجود تحريف جوهري بسبب الغش. وفي هذه الحالة، يجب على المراجع أن يُعيد تقويم التقديرات المحاسبية ككل؛

(٢) إجراء فحص بأثر رجعي لاجتهادات وافتراضات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية المهمة الظاهرة في القوائم المالية للسنة السابقة. (راجع: الفقرات أ٤٦–أ٤٨)

(ج) فيما يخص المعاملات المهمة التي تتم خارج المسار الطبيعي لعمل المنشأة، أو التي تبدو غير معتادة في ضوء فهم المراجع للمنشأة وبيئتها والمعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة، يجب على المراجع تقويم ما إذا كان المبرر التجاري لهذه المعاملات (أو عدم وجود مثل هذا المبرر) يشير إلى إمكانية الدخول فيها كوسيلة لإعداد تقرير مالي مغشوش أو لإخفاء اختلاس الأصول. (راجع: الفقرة أ٤٩)

---

[١١] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٦

٣٤. لتحقيق الاستجابة للمخاطر التي تم التعرف عليها فيما يتعلق بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، يجب على المراجع تحديد ما إذا كان بحاجة إلى تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى بالإضافة إلى تلك المشار إليها أعلاه (أي عندما تكون هناك مخاطر إضافية معينة لتجاوزات الإدارة لا تغطيها الإجراءات التي تم تنفيذها لاستيفاء المتطلبات المنصوص عليها في الفقرة ٣٣).

تقويم أدلة المراجعة (راجع: الفقرة أ٥٠)

٣٥. يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت الإجراءات التحليلية المُنفّذة قرب نهاية المراجعة، عند تكوين استنتاج عام بشأن ما إذا كانت القوائم المالية متّسقة مع فهم المراجع للمنشأة، تشير إلى وجود خطر تحريف جوهري بسبب الغش لم يتم الانتباه له من قبل. (راجع: الفقرة أ٥١)

٣٦. عندما يحدد المراجع تحريفاً، يجب عليه تقويم ما إذا كان ذلك التحريف يُعدّ مؤشراً على وجود غش. وفي حالة وجود مثل هذا المؤشر، فيجب على المراجع تقويم الآثار المترتبة على هذا التحريف بالنسبة لجوانب المراجعة الأخرى، وبخاصة مدى إمكانية الاعتماد على إفادات الإدارة، مع إدراك أن حالة الغش من غير المرجح أن تكون حدثاً منعزلاً. (راجع: الفقرة أ٥٢)

٣٧. إذا تعرف المراجع على تحريف، سواءً كان جوهرياً أو غير جوهري، وكان لديه من الأسباب ما يدعوه للاعتقاد بأن هذا التحريف هو نتيجة لغش، أو يمكن أن يكون نتيجة لغش، وأن الإدارة (وتحديداً الإدارة العليا) متورطة في هذا التحريف، فيجب عليه إعادة النظر في تقييم مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش، وأثر هذا التقدير على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة للاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها. ويجب على المراجع أيضاً أن يأخذ في الحسبان ما إذا كانت الظروف أو الحالات تشير إلى احتمالية وجود تواطؤ بين الموظفين أو الإدارة أو أطراف ثالثة عند إعادة النظر في مدى إمكانية الاعتماد على الأدلة التي تم الحصول عليها سابقاً. (راجع: الفقرة أ٥٣)

٣٨. إذا تأكد المراجع من أن القوائم المالية محرّفة بشكل جوهري نتيجة لغش، أو كان غير قادر على استنتاج ذلك، فيجب عليه تقويم ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة. (راجع: الفقرة أ٥٤)

عدم قدرة المراجع على الاستمرار في الارتباط

٣٩. إذا واجه المراجع ظروفاً استثنائية، نتيجةً لتحريف ناتج عن غش أو غش مشتبه فيه، مما يثير الشكوك حول قدرته على الاستمرار في تنفيذ المراجعة، فيجب عليه:

(أ) تحديد المسؤوليات المهنية والنظامية المنطبقة في ظل هذه الظروف، بما في ذلك ما إذا كان هناك متطلب يُلزم المراجع بتقديم تقرير بذلك إلى الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بتعيينه لأداء المراجعة، أو في بعض الحالات، إلى السلطات التنظيمية؛

(ب) النظر في مناسبة انسحابه من الارتباط، عندما يكون الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة؛

(ج) في حالة انسحابه:

(١) مناقشة الانسحاب من الارتباط والأسباب التي دعته للانسحاب مع المستوى الإداري المناسب ومع المكلفين بالحوكمة؛

(٢) تحديد ما إذا كان هناك متطلب مهني أو نظامي يتطلب تقديم تقرير إلى الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بتعيينه لأداء المراجعة، أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية، حول انسحاب المراجع من الارتباط وأسباب ذلك. (راجع: الفقرات أ٥٥–أ٥٨)

الإفادات المكتوبة

٤٠. يجب على المراجع أن يحصل على إفادات مكتوبة من الإدارة ومن المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بأنهم:

(أ) يقرون بمسؤوليتهم عن تصميم الرقابة الداخلية وتطبيقها وصونها لمنع الغش واكتشاف حدوثه؛

(ب) أفصحوا للمراجع عن نتائج تقييم الإدارة لخطر أن تكون القوائم المالية مُحرفّة تحريفاً جوهرياً نتيجة للغش؛

(ج) أفصحوا للمراجع عن علمهم بحدوث غش، أو غش مشتبه فيه، يؤثر على المنشأة ومتورط فيه:

(١) الإدارة؛ أو

(٢) الموظفون الذين لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية؛ أو

(٣) أشخاص آخرون، عندما يُحتمل أن يكون للغش تأثير جوهري على القوائم المالية؛

(د) أفصحوا للمراجع عن علمهم بأي مزاعم أبلغ عنها موظفون أو موظفون سابقون أو محللون أو سلطات تنظيمية أو آخرون، تدل على وجود غش، أو غش مشتبه فيه، يؤثر على القوائم المالية للمنشأة. (راجع: الفقرتين أ٥٩، أ٦٠)

البلاغات إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة

٤١. ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، فإن المراجع إذا حدد وجود غش، أو حصل على معلومات تشير إلى احتمال وجود غش، فيجب عليه إبلاغ هذه الأمور في الوقت المناسب إلى المستوى الإداري المناسب، بهدف إبلاغ من يتحملون المسؤولية الرئيسية عن منع الغش واكتشاف حدوثه بالأمور ذات الصلة بمسؤولياتهم. (راجع: الفقرتين أ٦١، أ٦٢)

٤٢. ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، وتوصل المراجع إلى وجود، أو اشتبه في وجود غش متورط فيه:

(أ) الإدارة؛ أو

(ب) الموظفون الذين لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية؛ أو

(ج) أشخاص آخرون، عندما يؤدي الغش إلى تحريف جوهري في القوائم المالية،

فيجب على المراجع إبلاغ هذه الأمور للمكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب. وفي حالة اشتباه المراجع في حدوث غش تورطت فيه الإدارة، فيجب عليه أن يبلغ هذه الشكوك للمكلفين بالحوكمة وأن يناقش معهم طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة اللازمة لاستكمال المراجعة. ويلزم تقديم هذه البلاغات للمكلفين بالحوكمة ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح (راجع: الفقرات أ٦١، أ٦٣-أ٦٥)

٤٣. ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، يجب على المراجع أن يُبلّغ المكلفين بالحوكمة بأي أمور أخرى ترتبط بالغش، وتُعد، بحسب حكم المراجع، ذات صلة بمسؤولياتهم. (راجع: الفقرتين أ٦١، أ٦٦)

التقرير عن الغش إلى سلطة معنية خارج المنشأة

٤٤. في حالة قيام المراجع بتحديد حدوث غش أو اشتباهه في حدوثه، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة: (راجع: الفقرات أ٦٧-أ٦٩)

(أ) تتطلب من المراجع أن يقرر عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.

(ب) تفرض مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجبها، في ظل الظروف القائمة، التقرير عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.

التوثيق

٤٥. يجب على المراجع أن يُضمّن في توثيقه لأعمال المراجعة،[١٢] فيما يتعلق بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،[١٣] ما يلي:

(أ) القرارات المهمة التي تم التوصل إليها أثناء المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط، فيما يتعلق بقابلية تعرّض القوائم المالية للتحريف الجوهري بسبب الغش؛

(ب) مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش، التي تم التعرف عليها وتم تقييمها، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات؛

(ج) أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في مكون أنشطة الرقابة التي تواجه مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها.

٤٦. يجب على المراجع أن يُضمِّن ما يلي في توثيقه لأعمال المراجعة فيما يتعلق باستجاباته لمخاطر التحريف الجوهري المُقيّمة، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣٣٠):[١٤]

---

[١٢] معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١ والفقرة أ٦

[١٣] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٨

[١٤] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٢٨

(أ) الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية، وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة، وعلاقة تلك الإجراءات بمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات؛

(ب) نتائج إجراءات المراجعة، بما في ذلك تلك الإجراءات المصممة لمواجهة خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.

٤٧. يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة البلاغات المتعلقة بالغش التي تم إرسالها إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة والسلطات التنظيمية وغيرهم.

٤٨. إذا خلص المراجع إلى أن الافتراض المسبق بوجود خطر تحريف جوهري بسبب الغش يتعلق بإثبات الإيرادات لا ينطبق في ظل ظروف الارتباط، فيجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة أسباب ذلك الاستنتاج.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

خصائص الغش (راجع: الفقرة ٣)

أ١. ينطوي الغش، سواءً كان تقريراً مالياً مغشوشاً أو اختلاساً لأصول، على دوافع أو ضغوط لارتكابه، وفرص متصورة لارتكابه، وبعض التبرير المنطقي لفعل ذلك. فعلى سبيل المثال:

- قد تتولد الدوافع أو الضغوط لإعداد تقرير مالي مغشوش عندما تكون الإدارة واقعة تحت ضغط، من مصادر خارج المنشأة أو داخلها، لتحقيق التوقعات (التي قد تكون غير واقعية) بشأن مستهدف الأرباح أو النتائج المالية، خاصةً إذا كانت التبعات المترتبة على فشل الإدارة في تحقيق الأهداف المالية كبيرة. وبالمثل، قد يتولد لدى الأفراد الدافع لاختلاس الأصول، على سبيل المثال، بسبب عيشهم في مستوى يتجاوز إمكانياتهم.
- تظهر الفرص المتصورة لارتكاب غش عندما يعتقد الفرد أن بإمكانه تجاوز الرقابة الداخلية، على سبيل المثال، بسبب وجود الفرد في موضع ثقة أو علمه بأوجه قصور معينة في الرقابة الداخلية.
- قد يتمكن الأفراد من إيجاد مبرر منطقي لارتكاب فعل ينطوي على غش. فبعض الأفراد يكون لديهم موقف سلوكي أو شخصية أو مجموعة من القيم الأخلاقية التي تسمح لهم بارتكاب فعل غير أمين بشكل متعمد وعن علم. ومع ذلك، فإن بعض الأشخاص الشرفاء قد يرتكبون حالات غش في بيئة تفرض عليهم ضغوطاً كبيرة لارتكابها.

أ٢. ينطوي التقرير المالي المغشوش على تحريفات متعمدة، بما في ذلك إغفال ذكر مبالغ أو إفصاحات في القوائم المالية لتضليل مستخدميها. وقد يكون السبب في ذلك محاولات الإدارة لإدارة الأرباح بغرض تضليل مستخدمي القوائم المالية من خلال التأثير على وجهة نظرهم بشأن أداء المنشأة وربحيتها. وقد تبدأ إدارة الأرباح بتصرفات بسيطة أو بتعديل غير مناسب لافتراضات الإدارة أو تغييرات في اجتهاداتها. وقد تزيد هذه التصرفات بسبب الضغوط والدوافع إلى الحد الذي يؤدي إلى إعداد تقرير مالي مغشوش. ويمكن أن يحدث مثل هذا الموقف عندما تتسبب الضغوط لتلبية التوقعات السوقية أو الرغبة في تعظيم المكافآت المبنية على الأداء في قيام الإدارة باتخاذ مواقف متعمدة تؤدي إلى إعداد تقرير مالي مغشوش عن طريق التحريف الجوهري في القوائم المالية. وفي بعض المنشآت، قد يتوفر لدى الإدارة الدافع لتقليل الأرباح بشكل جوهري رغبة في تخفيض الضريبة، أو تضخيم الأرباح رغبة في الحصول على تمويل بنكي.

أ٣. ينتج التقرير المالي المغشوش عن طريق ما يلي:

- التلاعب، أو طمس الحقائق (بما في ذلك التزوير)، أو التغيير في السجلات المحاسبية أو الوثائق الداعمة التي أُعدت على أساسها القوائم المالية.
- الإفادات المضللة في القوائم المالية، أو التعمد في إغفال ذكر أحداث أو معاملات أو معلومات مهمة أخرى في القوائم المالية.
- سوء التطبيق المتعمد للمبادئ المحاسبية فيما يتعلق بالمبالغ أو التصنيف أو طريقة العرض أو الإفصاح.

أ٤. غالباً ما ينطوي التقرير المالي المغشوش على تجاوز من جانب الإدارة لأدوات الرقابة التي قد يبدو، فيما عدا ذلك، أنها تعمل بفاعلية. وقد يتم ارتكاب الغش عن طريق تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة باستخدام أساليب كالقيام عن عمد بما يلي:

- تسجيل قيود يومية وهمية، وبخاصةً في نهاية الفترة المحاسبية، للتلاعب في النتائج التشغيلية أو تحقيق أهداف أخرى.
- تعديل الافتراضات وتغيير الاجتهادات المستخدمة في تقدير أرصدة الحسابات بشكل غير مقبول.
- حذف الأحداث والمعاملات التي حدثت خلال فترة التقرير من القوائم المالية، أو تقديم أو تأجيل إثباتها.
- حذف أو حجب أو تحريف الإفصاحات المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، أو الإفصاحات التي تُعد ضرورية لتحقيق العرض العادل.
- إخفاء حقائق قد تؤثر على المبالغ المسجلة في القوائم المالية.
- الدخول في معاملات معقدة يتم هيكلتها بغرض تقديم صورة مغلوطة عن حقيقة المركز المالي أو الأداء المالي للمنشأة.
- تغيير السجلات والشروط ذات العلاقة بالمعاملات المهمة وغير المعتادة.

أ٥. يشمل اختلاس الأصول سرقة أصول المنشأة، وغالباً ما يرتكبه الموظفون بمبالغ صغيرة نسبياً وغير جوهرية. ومع ذلك، فقد تتورط فيه أيضاً الإدارة التي تكون عادةً أكثر قدرة على تمويه أو إخفاء الاختلاس بطرق يصعب اكتشافها. ويُمكن أن يتم اختلاس الأصول بطرق مختلفة، من بينها:

- اختلاس المقبوضات (على سبيل المثال، اختلاس المتحصلات من الحسابات مستحقة التحصيل أو تحويل المقبوضات من حسابات تم إعدامها إلى حسابات بنكيه خاصة).
- سرقة أصول مادية أو ملكية فكرية (على سبيل المثال، سرقة المخزون للاستعمال الشخصي أو لبيعه، أو سرقة الخردة لإعادة بيعها، أو التواطؤ مع منافس بالإفصاح له عن بيانات تقنية مقابل دفع أموال).
- التسبب في قيام المنشأة بدفع ثمن سلع وخدمات دون استلامها (على سبيل المثال، المدفوعات لموردين وهميين، والرشاوي التي يدفعها الموردون لمندوبي مشتريات الشركة مقابل تضخيم الأسعار، والمدفوعات لموظفين وهميين).
- استخدام أصول المنشأة لأغراض شخصية (على سبيل المثال، استخدام أصول المنشأة كضمان لقرض شخصي أو قرض لطرف ذي علاقة).

ويكون اختلاس الأصول مقترناً في الغالب بسجلات أو مستندات غير حقيقية أو مضللة بهدف إخفاء حقيقة أن الأصول مفقودة أو تم رهنها بدون تفويض مناسب.

المسؤولية عن منع الغش واكتشافه

مسؤوليات المراجع (راجع: الفقرة ٩)

أ٦. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة أن يقوم المراجع بتنفيذ المزيد من الإجراءات واتخاذ المزيد من التصرفات. فعلى سبيل المثال، يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) أن يقوم المراجع باتخاذ خطوات للاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة إلى اتخاذ المزيد من التصرفات.(*) وقد يكون من بين هذه الخطوات الإبلاغ عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى المراجعين الآخرين داخل المجموعة، بما في ذلك إلى الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مراجعي المكونات أو المراجعين الآخرين الذين ينفذون أعمالاً في مكونات المجموعة لأغراض أخرى خلاف مراجعة القوائم المالية للمجموعة.[١٥]

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٧. قد تتحدد مسؤوليات المراجع في القطاع العام فيما يتعلق بالغش بموجب الأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى المنطبقة على منشآت القطاع العام، أو قد يتم تغطيتها بشكل منفصل في التكليف الرسمي الصادر للمراجع. وتبعاً لذلك، فقد لا تقتصر مسؤوليات المراجع في

---

* يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

[١٥] انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي٣٦٠/١٦– ٣٦٠/١٨ ت١ من الميثاق الدولي.

القطاع العام على النظر في مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية، بل قد تشمل أيضاً مسؤولية أكبر للنظر في مخاطر الغش.

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرات ١٣–١٥)

أ٨. يتطلب الحفاظ على نزعة الشك المهني التشكيك الدائم فيما إذا كانت المعلومات وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها توحي بوجود تحريف جوهري بسبب الغش. ويشمل ذلك النظر في مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة وأدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في مكون أنشطة الرقابة المطبقة، إن وجدت، على إعداد تلك المعلومات وصونها. وبسبب خصائص الغش، فإن نزعة الشك المهني للمراجع تُعد ذات أهمية خاصة عند النظر في مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش.

أ٩. رغم أنه لا يُتوقع من المراجع أن يتجاهل خبرته السابقة بخصوص أمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة، إلا أن ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني تكون ذات أهمية كبيرة عند النظر في مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش نظراً لأنه قد يوجد تغير في الظروف.

أ١٠. نادراً ما يستلزم تنفيذ المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة التحقق من صحة المستندات، كما إن المراجع غير مدرب ليكون، ومن غير المتوقع أن يكون، خبيراً في التحقق من صحة المستندات.[١٦] ولكن إذا تبيّنت للمراجع حالات أثناء المراجعة دعته إلى الاعتقاد بأن مستنداً ما قد لا يكون موثوقاً أو أن شروطاً في مستند ما قد تم تعديلها ولكن دون الإفصاح عن ذلك للمراجع، فقد يكون من بين الإجراءات التي من الممكن اتخاذها لإجراء المزيد من التحري ما يلي:

- المصادقة المباشرة من طرف ثالث.
- الاستعانة بعمل خبير لتقييم موثوقية المستند.

المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط (راجع: الفقرة ١٦)

أ١١. إن مناقشة قابلية تعرّض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري بسبب الغش مع فريق الارتباط:

- تمنح أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة الفرصة لعرض وجهة نظرهم بخصوص كيفية تعرض القوائم المالية للتحريف الجوهري بسبب الغش ومواضع مثل هذه التحريفات.
- تُمكِّن المراجع من النظر في الاستجابة المناسبة لمواجهة تلك القابلية، وتحديد أي من أعضاء فريق الارتباط سيتولى القيام بإجراءات مراجعة معينة.
- تسمح للمراجع بتحديد كيفية مشاركة نتائج إجراءات المراجعة بين فريق الارتباط، وكيفية التعامل مع أي مزاعم ترد للمراجع بشأن حدوث غش.

أ١٢. قد تتضمن المناقشة أموراً مثل:

- تبادل الأفكار بين أعضاء فريق الارتباط حول الكيفية التي يعتقدون أن القوائم المالية الخاصة بالمنشأة (بما في ذلك كل قائمة وإفصاح) قد تكون معرضة بها للتحريف الجوهري بسبب الغش ومواضع مثل هذه التحريفات، وكيف يُمكن للإدارة إعداد تقرير مالي مغشوش وإخفاء هذا الغش، وكيف يُمكن اختلاس أصول المنشأة.
- النظر في الظروف التي قد تشير إلى إدارة الأرباح والممارسات التي ربما تكون الإدارة قد لجأت إليها لإدارة الأرباح والتي أدت إلى إنتاج تقرير مالي مغشوش.
- النظر في خطر قيام الإدارة بمحاولة عرض الإفصاحات بطريقة قد تحجب الفهم السليم للأمور المفصح عنها (على سبيل المثال، عن طريق إدراج الكثير من المعلومات غير الجوهرية أو عن طريق استخدام لغة غير واضحة أو غامضة).
- النظر في العوامل الداخلية والخارجية المعروفة المؤثرة على المنشأة والتي قد تولد دافعاً أو ضغطاً على الإدارة أو على أشخاص آخرين لارتكاب الغش، وتوفر الفرصة لارتكاب الغش، وتشير إلى وجود ثقافة أو بيئة تمكن الإدارة أو الأشخاص الآخرين من تبرير ارتكابهم للغش.

[١٦] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة أ٥٢

- النظر في مشاركة الإدارة في الإشراف على الموظفين الذين لهم القدرة على الوصول إلى النقدية أو الأصول الأخرى المعرضة للاختلاس.
- النظر في أي تغيرات غير معتادة وغير مبررة، نمت إلى علم فريق الارتباط، في السلوك أو المستوى المعيشي للإدارة أو الموظفين.
- التأكيد على أهمية الحفاظ على الحالة الذهنية المناسبة طوال عملية المراجعة بشأن احتمال وجود تحريف جوهري بسبب الغش.
- النظر في أنواع الظروف التي، إن وجدت، قد تشير إلى احتمال حدوث غش.
- النظر في كيفية إدخال عنصر المفاجأة في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها.
- النظر في إجراءات المراجعة التي قد يتم اختيارها للاستجابة لقابلية تعرّض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري بسبب الغش، وما إذا كانت هناك أنواع معينة من تلك الإجراءات أكثر فاعلية من غيرها.
- النظر في أي مزاعم تنمو إلى علم المراجع بوجود غش.
- النظر في خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

الاستفسارات من الإدارة

تقييم الإدارة لخطر التحريف الجوهري بسبب الغش (راجع: الفقرة ١٨(أ))

أ١٣. تتحمل الإدارة المسؤولية عن الرقابة الداخلية في المنشأة وعن إعداد القوائم المالية. وبناءً عليه، فإنه من المناسب للمراجع أن يستفسر من الإدارة عن تقييمها لخطر الغش وأدوات الرقابة المطبقة لمنعه واكتشافه. وقد تتباين طبيعة ومدى وتكرار تقييم الإدارة لمثل هذا الخطر وأدوات الرقابة من منشأة لأخرى. ففي بعض المنشآت، قد تقوم الإدارة بتقييمات تفصيلية على أساس سنوي أو كجزء من المتابعة المستمرة. وفي البعض الآخر، قد يكون تقييم الإدارة أقل تنظيماً وأقل تكراراً. وتُعد طبيعة تقييم الإدارة، ومدى هذا التقييم وتكراره، ذا صلة بفهم المراجع لبيئة الرقابة في المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد يكون عدم قيام الإدارة بتقييم خطر الغش مؤشراً في بعض الظروف على عدم الاهتمام الذي توليه الإدارة للرقابة الداخلية.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ١٤. قد يكون تقييم الإدارة في بعض المنشآت، خاصةً المنشآت الأصغر، منصباً على المخاطر المرتبطة بغش الموظفين أو اختلاس الأصول.

آلية الإدارة للتعرف على مخاطر الغش في المنشأة والاستجابة لها (راجع: الفقرة ١٨(ب))

أ١٥. في حالة امتلاك المنشأة لأكثر من موقع عمل، فقد تتضمن آليات الإدارة مستويات مختلفة لمتابعة المواقع التشغيلية، أو قطاعات الأعمال. وربما تكون الإدارة قد حددت أيضاً مواقع تشغيلية أو قطاعات أعمال معينة من المحتمل أن يزيد فيها خطر حدوث الغش.

الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين داخل المنشأة (راجع: الفقرة ١٩)

أ١٦. قد توفر استفسارات المراجع من الإدارة معلومات مفيدة بخصوص مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية الناتج عن غش الموظفين. ومع ذلك، فإن مثل تلك الاستفسارات من غير المحتمل أن توفر معلومات ذات فائدة فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية الناتج عن غش الإدارة. ومن ثمّ، فإن الاستفسار من أفراد آخرين داخل المنشأة قد يوفر للأفراد الفرصة لإبلاغ المراجع بمعلومات قد لا يوجد سبيل آخر للإبلاغ بها.

أ١٧. ومن أمثلة الأفراد الآخرين داخل المنشأة الذين قد يوجه إليهم المراجع استفسارات عن وجود غش، أو الاشتباه في وجوده:

- العاملون في العمليات التشغيلية، غير المشاركين بشكل مباشر في آلية التقرير المالي.
- الموظفون في مختلف مستويات السلطة.
- الموظفون المشاركون في إنشاء أو معالجة أو تسجيل المعاملات المعقدة أو غير المعتادة ومن يشرفون عليهم أو يتولون متابعتهم.
- المستشار القانوني داخل المنشأة.

- مسؤول الالتزام بالسلوك الأخلاقي أو من في حكمه.
- الشخص أو الأشخاص المكلفين بالتعامل مع المزاعم بحدوث غش.

أ١٨. تكون الإدارة في الغالب في أفضل وضع يتيح لها ارتكاب الغش. وبناءً عليه، فقد يرى المراجع ضرورة لتأييد ردود الإدارة على استفساراته بمعلومات أخرى، عند تقويم تلك الردود مع التحلي بنزعة الشك المهني.

الاستفسار من المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة ٢٠)

أ١٩. يحدد معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) ومعيار المراجعة (٦١٠) متطلبات ويقدمان إرشادات ذات صلة بمراجعة تلك المنشآت التي توجد بها وظيفة للمراجعة الداخلية.[١٧] وللوفاء بمتطلبات هذين المعيارين في سياق الغش، قد يستفسر المراجع عن أنشطة بعينها لهذه الوظيفة، تشمل على سبيل المثال:

- الإجراءات التي نفذها المراجعون الداخليون خلال العام، إن وجدت، لاكتشاف الغش.
- ما إذا كانت الإدارة قد استجابت بشكل مرضٍ لأي نتائج ظهرت من تلك الإجراءات.

التوصل إلى فهم للدور الإشرافي الذي يمارسه المكلفون بالحوكمة (راجع: الفقرة ٢١)

أ٢٠. يشرف المكلفون بالحوكمة على أنظمة المنشأة الخاصة بمتابعة المخاطر والرقابة المالية والالتزام بالأنظمة. وفي الكثير من الدول، تمتاز ممارسات حوكمة الشركات بتطورها، ويؤدي المكلفون بالحوكمة دوراً فعالاً في الإشراف على تقييم المنشأة لمخاطر الغش وأدوات الرقابة التي تواجه تلك المخاطر. وحيث إن مسؤوليات المكلفين بالحوكمة وكذلك الإدارة قد تختلف من منشأة لأخرى ومن دولة لأخرى، فمن الأهمية بمكان أن يفهم المراجع مسؤوليات كل منهم حتى يتمكن من فهم الدور الإشرافي الذي يمارسه الأفراد المعنيون.[١٨]

أ٢١. قد يوفر فهم الدور الإشرافي الذي يمارسه المكلفون بالحوكمة رؤية متعمقة بشأن قابلية تعرّض المنشأة لغش من جانب الإدارة، ومدى كفاية أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر الغش، وكفاءة الإدارة ونزاهتها. ويمكن للمراجع أن يتوصل إلى هذا الفهم بأكثر من طريقة، مثل حضور الاجتماعات التي تتم فيها مناقشات بهذا الخصوص، أو قراءة محاضر تلك الاجتماعات، أو الاستفسار من المكلفين بالحوكمة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ٢٢. في بعض الحالات، يشارك جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة. وهذا هو الوضع في المنشآت الصغيرة، حيث يوجد مالك واحد يدير المنشأة ولا يوجد لأي شخص آخر دور في الحوكمة. وفي مثل هذه الحالات، لا يُتخذ عادةً أي تصرف من جانب المراجع، حيث لا يوجد إشراف مستقل عن الإدارة.

النظر في المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة ٢٤)

أ٢٣. بالإضافة إلى المعلومات التي يتم الحصول عليها من تطبيق الإجراءات التحليلية، قد تساعد المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بشأن المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش. وقد توفر المناقشة بين أعضاء فريق المراجعة معلومات تساعد في التعرف على تلك المخاطر. وبالإضافة إلى ذلك، فإن المعلومات التي يتم الحصول عليها أثناء آليات المراجع لقبول العلاقة مع العملاء والحفاظ على تلك العلاقات، والخبرة المكتسبة من تنفيذ ارتباطات أخرى للمنشأة، على سبيل المثال ارتباطات فحص المعلومات المالية الأولية، قد تكون ملائمة عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش.

تقويم عوامل خطر الغش (راجع: الفقرة ٢٥)

أ٢٤. قد يكون من الصعب اكتشاف الغش نظراً لأنه عادةً ما يتم إخفاؤه. ومع ذلك، فقد يستطيع المراجع التعرف على أحداث أو حالات تشير إلى وجود دوافع أو ضغوط لارتكاب الغش أو تهيئ الفرصة لارتكابه (عوامل خطر الغش). فعلى سبيل المثال:

- الحاجة إلى تلبية توقعات أطراف ثالثة، من أجل الحصول على تمويل إضافي ببيع حقوق الملكية، قد يولّد ضغوطاً لارتكاب الغش؛

---

[١٧] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرتان ١٤(أ) و٢٤(أ)(٢)، ومعيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"

[١٨] يناقش معيار المراجعة (٢٦٠)، في الفقرات أ١- أ٨، مسألة الأشخاص الذين يتواصل معهم المراجع عندما يكون هيكل الحوكمة في المنشأة غير مُحدد بشكل جيد.

- منح مكافآت كبيرة إذا تم تحقيق أرباح غير واقعية قد يولّد حافزاً لارتكاب الغش؛
- بيئة الرقابة غير الفعالة قد تهيئ الفرصة لارتكاب الغش.

أ٢٥. ليس من السهولة ترتيب عوامل خطر الغش حسب أهميتها. فأهمية هذه العوامل تتباين فيما بينها تبايناً كبيراً. وبعض تلك العوامل يكون موجوداً داخل المنشآت، لكن الظروف الخاصة المحيطة بها لا تؤدي إلى خلق مخاطر التحريف الجوهري. وبناءً عليه، فإن تقرير وجود أي من تلك العوامل وما إذا كان سيتم أخذه في الحسبان عند تقييم مخاطر التحريف الجوهري للقوائم المالية بسبب الغش يتطلب ممارسة الحكم المهني.

أ٢٦. يتضمن الملحق الأول أمثلة على عوامل خطر الغش المتعلقة بالتقرير المالي المغشوش واختلاس الأصول. وقد تم تصنيف هذه الأمثلة التوضيحية لعوامل الخطر على أساس الأحوال الثلاثة التي توجد عادةً عند حدوث الغش، وهي:

- وجود دافع أو ضغط لارتكاب الغش؛
- وجود فرصة متصورة لارتكاب الغش؛
- القدرة على تبرير التصرف المنطوي على غش.

وقد تتعلق عوامل خطر الغش بالدوافع أو الضغوط أو الفرص التي تنشأ عن حالات تخلق قابلية للتعرض للتحريف، قبل النظر في أدوات الرقابة. وتُعد عوامل خطر الغش، التي من بينها التحيز المتعمد من جانب الإدارة، عوامل للخطر الملازم طالما أنها تؤثر على الخطر الملازم.[١٩] وقد تتعلق عوامل خطر الغش أيضاً بالظروف التي توفر الفرصة لارتكاب الغش ضمن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة أو التي قد تؤثر على الموقف السلوكي للإدارة أو قدرتها على تبرير التصرفات التي تنطوي على غش. وقد لا تكون عوامل خطر الغش التي تُعد انعكاساً لموقف سلوكي يسمح بتبرير التصرف المنطوي على غش قابلة للملاحظة من قبل المراجع. ومع ذلك، فقد يصبح المراجع على دراية بوجود مثل تلك المعلومات من خلال الفهم المطلوب لبيئة الرقابة في المنشأة على سبيل المثال.[٢٠] وعلى الرغم من أن عوامل خطر الغش الموضحة في الملحق الأول تغطي نطاقاً واسعاً من المواقف التي قد يواجهها المراجعون، إلا أنها ليست سوى أمثلة لا تمنع من وجود عوامل خطر أخرى.

أ٢٧. إن لحجم المنشأة ومدى تعقُّدها وخصائص الملكية فيها تأثير كبير على النظر في عوامل خطر الغش ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، في حالة المنشآت الكبيرة، قد توجد عوامل تحد عادةً من تصرفات الإدارة غير السليمة، مثل:

- الإشراف الفعّال الذي يمارسه المكلفون بالحوكمة.
- وجود وظيفة مراجعة داخلية فعّالة.
- وجود قواعد سلوك مهني مكتوبة ومطبقة.

وعلاوة على ذلك، فإن عوامل خطر الغش التي تؤخذ في الحسبان على المستوى التشغيلي لقطاعات الأعمال قد توفر وجهات نظر مختلفة عند مقارنتها بتلك التي يتم التوصل إليها عند النظر في عوامل خطر الغش على مستوى المنشأة ككل.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ٢٨. قد لا تنطبق معظم أو كل الاعتبارات المذكورة أعلاه في حالة المنشآت الصغيرة، أو قد تكون أقل صلة. فعلى سبيل المثال، قد لا يوجد بالمنشآت الأصغر قواعد مكتوبة للسلوك المهني، وبدلاً من ذلك، قد توجد بها ثقافة تؤكد على أهمية النزاهة والسلوك الأخلاقي من خلال التواصل الشفهي والنموذج العملي الذي تقدمه الإدارة. إن هيمنة فرد واحد على الإدارة في المنشأة الصغيرة لا يعني أو يشير، في حد ذاته، إلى إخفاق الإدارة في إبداء والإعلان عن الموقف السلوكي المناسب فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وآلية التقرير المالي. وفي بعض المنشآت، يمكن لضرورة الحصول على إذن الإدارة أن يعوض عن قصور أدوات الرقابة وأن يحد من خطر الغش من جانب الموظفين. ومع ذلك، فإن هيمنة فرد واحد على الإدارة قد يؤدي إلى قصور محتمل في الرقابة الداخلية حيث ستكون هناك فرصة تسمح للإدارة بتجاوز أدوات الرقابة.

---

[١٩] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٢(و)

[٢٠] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢١

تحديد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها

مخاطر الغش في إثبات الإيرادات (راجع: الفقرة ٢٧)

أ٢٩. ينتج التحريف الجوهري الذي بسبب التقرير المالي المغشوش من حيث إثبات الإيرادات، غالباً، من المبالغة في الإيرادات، على سبيل المثال من خلال الإثبات المبكر للإيرادات أو تسجيل إيرادات وهمية. وقد ينتج أيضاً من تخفيض الإيرادات، على سبيل المثال من خلال تأجيل إثبات الإيرادات بطريقة غير سليمة إلى فترة لاحقة.

أ٣٠. قد تكون مخاطر الغش في إثبات الإيرادات في بعض المنشآت أكبر منها في منشآت أخرى. فعلى سبيل المثال، قد توجد ضغوط على الإدارة أو دوافع لديها لإعداد تقرير مالي مغشوش من خلال إثبات الإيرادات على نحو غير سليم في حالة المنشآت المدرجة عندما يُقاس الأداء، على سبيل المثال، من حيث النمو في الإيرادات أو الأرباح للعام الحالي مقارنةً بالعام السابق. وبالمثل، وعلى سبيل المثال، قد تزيد مخاطر الغش في إثبات الإيرادات في حالة المنشآت التي يتحقق فيها جزء كبير من الإيرادات من خلال المبيعات النقدية.

أ٣١. قد يكون الافتراض المسبق بوجود مخاطر للغش في إثبات الإيرادات افتراضاً مردوداً. فعلى سبيل المثال، قد يتوصل المراجع إلى عدم وجود خطر للتحريف الجوهري بسبب الغش فيما يتعلق بإثبات الإيرادات في حالة وجود نوع واحد من معاملات الإيراد البسيطة، مثل الإيراد الناتج عن وحدة تأجير عقارية واحدة.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها، وفهم أدوات الرقابة ذات العلاقة لدى المنشأة (راجع: الفقرة ٢٨)

أ٣٢. قد تقوم الإدارة باجتهادات بشأن طبيعة ومدى أدوات الرقابة التي اختارت تطبيقها، وطبيعة ومدى المخاطر التي رأت افتراض وجودها.[٢١] وعند تحديد أدوات الرقابة التي يجب تطبيقها لمنع الغش واكتشاف حدوثه، فإن الإدارة تأخذ في الحسبان المخاطر المتعلقة باحتمال أن تكون القوائم المالية مُحرّفة بشكل جوهري نتيجة للغش. وفي هذا الإطار، قد تستنتج الإدارة أنه من غير الفعّال من حيث التكلفة تطبيق أداة رقابة معينة والإبقاء عليها فيما يتعلق بتخفيض مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش.

أ٣٣. ولهذا، فمن المهم للمراجع أن يفهم أدوات الرقابة التي قامت الإدارة بتصميمها وتطبيقها وصونها لمنع الغش واكتشاف حدوثه. وعند التعرف على أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش، قد يعلم المراجع على سبيل المثال أن الإدارة قد اختارت عن قصد قبول المخاطر المرتبطة بعدم الفصل في الواجبات. وقد تكون المعلومات الناتجة عن التعرف على أدوات الرقابة تلك، وتقويم تصميمها وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها، مفيدة أيضاً في التعرف على عوامل خطر الغش التي قد تؤثر على تقييم المراجع لمخاطر احتواء القوائم المالية على تحريف جوهري بسبب الغش.

الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها

الاستجابات العامة (راجع: الفقرة ٢٩)

أ٣٤. يشتمل عادةً تحديد الاستجابات العامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها على النظر في كيف أن أداء المراجعة بوجه عام يمكن أن يعكس قدراً زائداً من ممارسة نزعة الشك المهني، على سبيل المثال، من خلال:

- زيادة الحساسية عند اختيار طبيعة ومدى الوثائق المطلوب التحقق منها للتثبت من المعاملات الجوهرية.
- الإدراك المتزايد لضرورة التأكد من صحة التفسيرات والإفادات المقدمة من الإدارة فيما يتعلق بالأمور الجوهرية.

كما تتضمن المزيد من الاعتبارات العامة بخلاف الإجراءات الخاصة المخطط لها؛ وتشمل هذه الاعتبارات الأمور المذكورة في الفقرة ٣٠، والتي سيتم تناولها في الفقرات أدناه.

تحديد العاملين والإشراف عليهم (راجع: الفقرة ٣٠(أ))

أ٣٥. قد يستجيب المراجع لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم التعرف عليها، على سبيل المثال عن طريق تعيين أفراد إضافيين يتمتعون بمهارات ومعارف خاصة، مثل الخبراء في البحث الجنائي وتقنية المعلومات، أو عن طريق تعيين أفراد أكثر خبرة لأداء الارتباط.

[٢١] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الملحق الثالث

أ٣٦. يعكس مدى الإشراف تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش، وكفاءات أعضاء فريق الارتباط القائمين بالعمل.

عنصر المفاجأة في اختيار إجراءات المراجعة (راجع: الفقرة ٣٠(ج))

أ٣٧. يُعدّ إدخال عنصر المفاجأة في اختيار طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها من الأمور المهمة، إذ قد يكون الأفراد الذين من داخل المنشأة ولديهم معرفة بإجراءات المراجعة التي تتم عادةً في الارتباطات أكثر قدرة على إخفاء التقرير المالي المغشوش. ويمكن تحقيق ذلك، على سبيل المثال، عن طريق ما يلي:

- تطبيق الإجراءات الأساس على أرصدة حساب وإقرارات مختارة ما كان ليتم اختبارها في ظروف أخرى بسبب أهميتها النسبية أو خطرها.
- تعديل توقيت إجراءات المراجعة عما هو متوقع.
- استخدام طرق مختلفة لاختيار العينات.
- القيام بإجراءات المراجعة في مواقع مختلفة أو في مواقع لا يتم الإعلان عنها.

إجراءات المراجعة للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات (راجع: الفقرة ٣١)

أ٣٨. قد تشتمل استجابات المراجع لمواجهة مخاطر التحريف جوهري بسبب الغش التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات على تغيير لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة بالطرق الآتية:

- قد تحتاج طبيعة إجراءات المراجعة التي يقوم بها المراجع إلى التغيير من أجل الحصول على أدلة مراجعة أفضل في إمكانية الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة أو للحصول على المزيد من المعلومات المؤيّدة. وقد يؤثر هذا على كل من نوعية إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها والتأليف فيما بينها. فعلى سبيل المثال:
  - قد تصبح الملاحظة أو الفحص المادي لأنواع معينة من الأصول أكثر أهمية، أو قد يختار المراجع استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي لجمع المزيد من الأدلة عن البيانات الموجودة في حسابات مهمة أو في ملفات المعاملات الإلكترونية.
  - قد يصمم المراجع إجراءات للحصول على المزيد من المعلومات المؤيّدة. فعلى سبيل المثال، إذا تبيّن للمراجع أن الإدارة واقعة تحت ضغوط لتلبية توقعات تتعلق بالأرباح، فلربما ارتبط بذلك خطر يتمثل في قيام الإدارة بتضخيم المبيعات عن طريق الدخول في اتفاقيات بيع تتضمن شروطاً تحول دون إثبات الإيرادات أو عن طريق إعداد فواتير البيع قبل التسليم. ففي هذه الظروف، يمكن للمراجع أن يقوم، على سبيل المثال، بإعداد مصادقات خارجية ليس لمجرد تأكيد المبالغ القائمة، ولكن أيضاً لتأكيد تفاصيل اتفاقيات البيع، بما في ذلك تاريخها وأي حقوق تتعلق بالرد وشروط التسليم. وبالإضافة إلى ذلك، فقد يجد المراجع أنه من الفعّال تدعيم تلك المصادقات الخارجية بالاستفسار من أفراد ليسوا على علاقة بالجوانب المالية داخل المنشأة عن أي تغييرات في اتفاقيات البيع وشروط التسليم.
- قد تنشأ حاجة إلى تعديل توقيت الإجراءات الأساس. إذ قد يخلص المراجع إلى أن تنفيذ الاختبارات الأساس في نهاية الفترة، أو بالقرب من نهايتها، أفضل لمواجهة الخطر المُقيّم للتحريف الجوهري بسبب الغش. وقد يخلص المراجع إلى عدم فاعلية إجراءات المراجعة المنفذة لتوسيع نطاق استنتاجات المراجعة لتشمل الفترة من تاريخ أولي حتى نهاية الفترة نظراً لمخاطر التحريف أو التلاعب المتعمد التي تم تقييمها. وفي المقابل، وبسبب أن تحريفاً متعمداً -على سبيل المثال تحريف ينطوي على إثبات غير سليم للإيرادات- ربما يكون قد بدأ في فترة أولية(*)، فيمكن للمراجع أن يختار تطبيق الإجراءات الأساس على المعاملات التي تمت مبكراً في فترة التقرير أو طوال الفترة.
- يعكس مدى الإجراءات المطبقة تقويم مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب زيادة حجم العينات أو تنفيذ الإجراءات التحليلية على مستوى أكثر تفصيلاً. وكذلك، قد تساعد أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب على إجراء اختبارات أكثر عمقاً للمعاملات الإلكترونية وملفات الحسابات. ويمكن أن يتم استخدام هذه الأساليب لاختيار عينة معاملات من الملفات الإلكترونية الرئيسة أو لفرز معاملات ذات خصائص محددة، أو لاختبار مجتمع كامل بدلاً من اختبار عينة.

* لأغراض المراجعة، يُقصد بالفترة الأولية الفترة التي يقوم فيها المراجع ببعض أعمال المراجعة قبل نهاية السنة المالية، وقبل إعداد الإدارة للقوائم المالية.

أ٣٩. إذا تعرف المراجع على وجود خطر للتحريف الجوهري بسبب الغش يؤثر على كميات المخزون، فقد يساعد التثبت من سجلات المخزون الخاصة بالمنشأة في التعرف على المواقع أو العناصر التي تتطلب عناية خاصة أثناء أو بعد الجرد الفعلي للمخزون. وقد يؤدي مثل هذا الفحص إلى اتخاذ قرار بملاحظة جرد المخزون في مواقع معينة دون إعلان مسبق أو القيام بتنفيذ عملية الجرد في جميع المواقع في نفس التاريخ.

أ٤٠. قد يتعرف المراجع على وجود خطر للتحريف الجوهري بسبب الغش يؤثر في عدد من الحسابات والإقرارات. وقد يشمل ذلك تقويم الأصول، والتقديرات المتعلقة بمعاملات معينة (مثل عمليات الاستحواذ، أو إعادة الهيكلة، أو استبعاد أحد قطاعات الأعمال)، والالتزامات الأخرى المهمة المستحقة (مثل الواجبات المتعلقة بمعاشات التقاعد ومنافع ما بعد انتهاء الخدمة الأخرى، أو الالتزامات المتعلقة بإصلاحات بيئية). وقد يتعلق الخطر أيضاً بتغيرات مهمة في الافتراضات المتعلقة بتقديرات متكررة. وقد تساعد المعلومات التي يتم جمعها من خلال فهم المنشأة وبيئتها المراجع في تقويم مدى معقولية التقديرات والاجتهادات الأساسية والافتراضات التي قامت بها الإدارة. وقد يوفر أيضاً الفحص بأثر رجعي لاجتهادات وافتراضات مماثلة قامت بها الإدارة وطبقتها في فترات سابقة رؤية عن مدى معقولية الاجتهادات والافتراضات الداعمة لتقديرات الإدارة.

أ٤١. يتضمن الملحق الثاني أمثلة لإجراءات المراجعة التي من الممكن اتخاذها لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها، بما في ذلك تلك التي توضح إدخال عنصر المفاجأة. ويتضمن الملحق أمثلة للاستجابات الخاصة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري الناتجة عن كل من التقرير المالي المغشوش، بما في ذلك التقرير المالي المغشوش الناتج عن إثبات الإيرادات، واختلاس الأصول.

إجراءات المراجعة للاستجابة للمخاطر المتعلقة بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة

قيود اليومية والتعديلات الأخرى (راجع: الفقرة ٣٣(أ))

أ٤٢. غالباً ما ينطوي التحريف الجوهري للقوائم المالية بسبب الغش على تلاعب في آلية التقرير المالي عن طريق تسجيل قيود يومية غير مناسبة أو غير مصرح بها. وقد يحدث ذلك طوال العام أو في نهاية الفترة، أو بإجراء الإدارة لتعديلات تتعلق بمبالغ تظهر في القوائم المالية لا تعكسها قيود يومية، على سبيل المثال من خلال التعديلات وعمليات إعادة التصنيف المرتبطة بالتوحيد.

أ٤٣. وبالإضافة إلى ذلك، يُعد نظر المراجع في مخاطر التحريف الجوهري المرتبطة بالتجاوز غير المناسب لأدوات الرقابة المطبقة على قيود اليومية[٢٢] إجراءً مهماً لأن أدوات الرقابة والآليات الآلية قد تحد من خطر حدوث الخطأ غير المتعمد ولكنها لا تقضي على خطر التجاوز غير المناسب من جانب الأفراد لتلك الآليات الآلية، على سبيل المثال عن طريق تغيير المبالغ التي ترحل بشكل تلقائي إلى دفتر الأستاذ العام أو إلى نظام التقرير المالي. وعلاوة على ذلك، ومتى تم استخدام تقنية المعلومات لنقل المعلومات بشكل تلقائي، فقد لا توجد سوى أدلة محدودة واضحة، أو قد لا توجد أدلة على الإطلاق، على حدوث مثل هذا التدخل في نظم المعلومات.

أ٤٤. عند تحديد واختيار قيود اليومية والتعديلات الأخرى لاختبارها وتحديد الطريقة المناسبة لاختبار الدعم الأساس للبنود المختارة، فإن الأمور التالية تكون ذات أهمية:

- *التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش، وتقييمها* - إن وجود عوامل خطر الغش والمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها أثناء قيام المراجع بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش، وتقييمها، قد يساعد المراجع في تحديد فئات معينة من قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي ينبغي عليه اختبارها.
- *أدوات الرقابة التي تم تطبيقها على قيود اليومية والتعديلات الأخرى* - إن أدوات الرقابة الفعّالة على إعداد وترحيل قيود اليومية والتعديلات الأخرى قد تحد من مدى الاختبارات الأساس اللازمة، شريطة أن يكون المراجع قد اختبر الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.
- *آلية التقرير المالي للمنشاة وطبيعة الأدلة التي يمكن الحصول عليها* - تنطوي المعالجة الروتينية للمعاملات في الكثير من المنشآت على مزيج من أدوات الرقابة اليدوية والآلية. وعلى نحو مماثل، قد تنطوي معالجة قيود اليومية والتعديلات الأخرى على استخدام أدوات رقابة يدوية وآلية على السواء. وعند استخدام تقنية المعلومات في آلية التقرير المالي، فإن قيود اليومية والتعديلات الأخرى قد لا توجد إلا في شكل إلكتروني.

[٢٢] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٦(أ)(٢)

- *خصائص قيود اليومية أو التعديلات الأخرى المغشوشة* - غالباً ما تتصف قيود اليومية أو التعديلات الأخرى غير المناسبة بخصائص فريدة مميّزة لها. ومن بين هذه الخصائص (أ) إجراء قيود لحسابات غير ذات علاقة أو غير معتادة أو نادرة الاستخدام، أو (ب) إجراء قيود بواسطة أفراد لا يقومون عادةً بإجراء قيود اليومية، أو(ج) تسجيل قيود في نهاية الفترة أو ما بعد الإقفال بشرح أو تفسير مقتضب، أو بدون شرح أو تفسير، أو (د) إجراء قيود إما قبل إعداد القوائم المالية أو أثنائها، دون أن يكون لها أرقام حسابات، أو (هـ) احتواء القيود على أرقام مقربة أو أرقام نهائية ثابتة.

- *طبيعة الحسابات وتعقيدها* - قد يتم تطبيق قيود اليومية أو التعديلات غير المناسبة على حسابات (أ) تحتوي على معاملات معقدة وغير معتادة في طبيعتها، أو (ب) تحتوي على تقديرات مهمة وتعديلات مهمة في نهاية الفترة، أو (ج) كانت عرضة لتحريفات في الماضي، أو (د) لم تتم مطابقتها في الوقت المناسب أو تتضمن اختلافات لم تتم مطابقتها، أو (هـ) تحتوي على معاملات بين شركات المجموعة، أو (و) خلافاً لما سبق، ترتبط بأحد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم التعرف عليها. وعند مراجعة منشأة لديها مواقع أو مكونات عدة، يجب النظر في مدى الحاجة لاختيار قيود يومية من مواقع متعددة.

- *قيود اليومية أو التعديلات الأخرى المعالجة خارج مسار العمل الطبيعي* - قد لا تخضع قيود اليومية غير النمطية لأدوات رقابة بنفس طبيعة ومدى أدوات الرقابة التي تخضع لها قيود اليومية التي تُستخدم بشكل متكرر لتسجيل معاملات مثل المبيعات والمشتريات والنفقات النقدية التي تتم شهرياً.

أ٤٥. يمارس المراجع حكمه المهني في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى. ومع ذلك، ونظراً لأن قيود اليومية والتعديلات الأخرى المغشوشة غالباً ما تتم في نهاية فترة التقرير، فإن الفقرة ٣٣(أ)(٢) تتطلب من المراجع اختيار قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي تمت في ذلك الوقت. وبالإضافة إلى ذلك، ونظراً لأن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية بسبب الغش يمكن أن تحدث طوال الفترة، وقد تتضمن جهوداً مكثفة لإخفاء كيفية ارتكاب الغش، فإن الفقرة ٣٣(أ)(٣) تتطلب من المراجع أن ينظر فيما إذا كانت هناك حاجة أيضاً لاختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى طوال الفترة.

التقديرات المحاسبية (راجع: الفقرة ٣٣(ب))

أ٤٦. يتطلب إعداد القوائم المالية من الإدارة القيام بعدد من الاجتهادات أو الافتراضات التي تؤثر على التقديرات المحاسبية المهمة، والقيام بمتابعة مدى معقولية تلك التقديرات بشكل مستمر. وينتج التقرير المالي المغشوش غالباً عن تحريف متعمد للتقديرات المحاسبية. ويمكن أن يتم ذلك، على سبيل المثال، عن طريق تقدير جميع المخصصات أو الاحتياطيات بأقل من قيمتها الحقيقية أو بأكثر منها بنفس الأسلوب إمّا لتقليل الأرباح على مدار فترتين محاسبيتين أو أكثر، أو لتحقيق مستوى مستهدف من الأرباح بغرض تضليل مستخدمي القوائم المالية عن طريق التأثير على تصوراتهم بشأن أداء المنشأة وربحيتها.

أ٤٧. إن الغرض من إجراء فحص بأثر رجعي لاجتهادات الإدارة وافتراضاتها فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية المهمة التي يظهر أثرها في القوائم المالية للعام السابق هو تحديد ما إذا كانت هناك أية إشارة إلى وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة. وليس الغرض التشكيك في الأحكام المهنية للمراجع في السنة السابقة، والتي تمت في ضوء ما توفر له من معلومات في ذلك الوقت.

أ٤٨. يتطلب معيار المراجعة (٥٤٠) (المحدَّث) أيضاً إجراء فحص بأثر رجعي.[٢٣] ويتم إجراء ذلك الفحص كإجراء لتقييم المخاطر للحصول على معلومات بشأن مدى فاعلية التقديرات المحاسبية السابقة الخاصة بالإدارة، وأدلة مراجعة بشأن ناتج تلك التقديرات، أو إعادة التقدير اللاحق لها عند الاقتضاء، للمساعدة في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في الفترة الحالية، وأدلة مراجعة للأمور التي قد يكون من الضروري الإفصاح عنها في القوائم المالية، مثل عدم تأكد التقدير. ومن الناحية العملية، فإن فحص المراجع للاجتهادات والافتراضات التي قامت بها الإدارة للتحقق من صور التحيز التي يمكن أن تمثل خطراً لوجود تحريف جوهري بسبب الغش وفقاً لهذا المعيار، يمكن القيام به بالتزامن مع الفحص الذي يتطلبه معيار المراجعة (٥٤٠) (المحدَّث).

المبرر التجاري للمعاملات المهمة (راجع: الفقرة ٣٣(ج))

أ٤٩. من بين المؤشرات التي قد تدل على احتمال الدخول في معاملات مهمة خارج مسار العمل الطبيعي أو معاملات تبدو غير معتادة لأي أسباب أخرى، بغية إعداد تقرير مالي مغشوش أو لإخفاء اختلاس الأصول، ما يلي:

[٢٣] معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"، الفقرة ١٤

- التعقيد أكثر من اللازم في شكل تلك المعاملات (على سبيل المثال، احتواء المعاملة على منشآت متعددة داخل مجموعة موحدة أو أطراف ثالثة متعددة لا توجد بينها علاقة).
- عدم قيام الإدارة بمناقشة طبيعة تلك المعاملات والمحاسبة عنها مع المكلفين بالحوكمة داخل المنشأة، مع عدم وجود توثيق كافٍ.
- تركيز الإدارة على الحاجة إلى معالجة محاسبية معينة أكثر من تركيزها على الأبعاد الاقتصادية الأساسية للمعاملة.
- عدم قيام المكلفين بالحوكمة في المنشأة بالفحص أو الاعتماد السليم للمعاملات التي تنطوي على أطراف ذات علاقة ولكنها غير موحدة، بما في ذلك المنشآت ذات الغرض الخاص.
- احتواء المعاملات على أطراف ذات علاقة لم يتم تحديدها سابقاً، أو أطراف لا تمتلك الثروة أو القوة المالية اللازمة لدعم المعاملة دون مساعدة من المنشأة الخاضعة للمراجعة.

تقويم أدلة المراجعة (راجع: الفقرات ٣٥–٣٨)

أ٥٠. يتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) من المراجع أن يقوّم، استناداً إلى إجراءات المراجعة التي قام بها وأدلة المراجعة التي حصل عليها، ما إذا كانت تقديراته لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش على مستوى الإقرارات لا تزال مناسبة.[٢٤] وهذا التقويم هو بالأساس أمر نوعي يستند إلى حكم المراجع. وقد يوفر مثل هذا التقويم رؤية أعمق حول مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش، وعمّا إذا كانت هناك حاجة للقيام بإجراءات مراجعة إضافية أو مختلفة. ويتضمن الملحق الثالث أمثلة على الظروف التي قد تشير إلى احتمال حدوث غش.

الإجراءات التحليلية المنفذة قرب نهاية المراجعة عند تكوين استنتاج عام (راجع: الفقرة ٣٥)

أ٥١. يلزم ممارسة الحكم المهني عند تحديد الاتجاهات والعلاقات المعينة التي قد تشير إلى وجود خطر للتحريف الجوهري بسبب الغش. وتكتسب العلاقات غير المعتادة التي تنطوي على إيرادات ودخل في نهاية العام أهمية خاصة. وقد يشمل ذلك، على سبيل المثال: التقرير عن مبالغ كبيرة من الدخل بشكل غير معهود في الأسابيع الأخيرة من فترة التقرير أو في معاملات غير معتادة؛ أو وجود دخل غير متسق مع اتجاهات التدفقات النقدية من العمليات.

النظر في التحريفات المحددة (راجع: الفقرات ٣٦–٣٨)

أ٥٢. نظراً لأن ارتكاب الغش ينطوي على دوافع أو ضغوط أو فرص متصورة لارتكابه، أو بعض التبريرات المنطقية للفعل، فمن غير المرجح أن تكون حالة الغش حدثاً منعزلاً. وبناءً عليه، فإن التحريفات -مثل التحريفات العديدة في موقع معين على الرغم من أن التأثير التراكمي لها لا يعد جوهرياً- قد تكون مؤشراً على وجود خطر للتحريف الجوهري بسبب الغش.

أ٥٣. تعتمد الآثار المترتبة على الغش المتعرف عليه على ظروف حدوث هذا الغش. فعلى سبيل المثال، قد يصبح الغش غير المهم مهماً إذا تم ارتكابه من قبل الإدارة العليا. ففي مثل تلك الظروف، قد تصبح إمكانية الاعتماد على الأدلة التي تم الحصول عليها في السابق موضع شك، لأنه قد تكون هناك شكوك حول اكتمال وصدق الإفادات المقدمة، وصحة السجلات المحاسبية والوثائق. وقد يوجد أيضاً احتمال بحدوث تواطؤ يشمل الموظفين أو الإدارة أو أطراف ثالثة.

أ٥٤. يحدد معيار المراجعة (٤٥٠)[٢٥] ومعيار المراجعة (٧٠٠)[٢٦] متطلبات ويقدمان إرشادات بشأن تقويم التحريفات والتصرف بشأنها، وأثر ذلك على رأي المراجع الوارد في تقريره.

عدم قدرة المراجع على الاستمرار في الارتباط (راجع: الفقرة ٣٩)

أ٥٥. من أمثلة الظروف الاستثنائية التي قد تظهر وقد تثير شكوكاً حول قدرة المراجع على الاستمرار في تنفيذ المراجعة ما يلي:

- عدم قيام المنشأة باتخاذ التصرف المناسب بشأن الغش، والذي يراه المراجع ضرورياً في تلك الظروف، حتى لو كان هذا الغش غير جوهري للقوائم المالية؛ أو

---

[٢٤] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٢٥

[٢٥] معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"

[٢٦] معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

- اعتبار المراجع أن مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش ونتائج اختبارات المراجعة تشير إلى وجود خطر مهم لغش جوهري ومنتشر؛ أو
- وجود قلق كبير لدى المراجع بشأن كفاءة ونزاهة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.

أ٥٦. نظراً لتنوع الظروف التي قد تنشأ، فمن غير الممكن القيام بتحديد قاطع للوقت الذي يكون فيه الانسحاب من الارتباط مناسباً. وثمة عوامل تؤثر على استنتاج المراجع في هذ الشأن من بينها الآثار المترتبة على تورط عضو من الإدارة أو من المكلفين بالحوكمة (مما قد يؤثر في إمكانية الاعتماد على إفادات الإدارة)، والتأثيرات المنعكسة على المراجع من استمرار ارتباطه بالمنشأة.

أ٥٧. يتحمل المراجع مسؤوليات مهنية ونظامية في مثل تلك الظروف وتختلف هذه المسؤوليات من دولة لأخرى. ففي بعض الدول على سبيل المثال، يحق للمراجع، أو يجب عليه، إبلاغ الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بتعيينه لأداء المراجعة، أو إبلاغ السلطات التنظيمية في بعض الحالات. ونظراً للطبيعة الاستثنائية لظروف الغش، وحاجة المراجع لأخذ المتطلبات النظامية في الحسبان، فقد يكون من المناسب للمراجع النظر في الحصول على مشورة قانونية إذا ما قرر الانسحاب من الارتباط ولتحديد التصرف المناسب، بما في ذلك احتمال رفع تقرير إلى المساهمين أو السلطات التنظيمية أو غيرهم.[٢٧]

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٥٨. في كثير من الحالات في القطاع العام، قد يكون خيار الانسحاب من الارتباط غير متاح للمراجع بسبب طبيعة التكليف الرسمي أو اعتبارات المصلحة العامة.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ٤٠)

أ٥٩. يحدد معيار المراجعة (٥٨٠)[٢٨] متطلبات ويقدم إرشادات بشأن الحصول على الإفادات المناسبة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، في عملية المراجعة. وبالإضافة إلى إقرار الإدارة، وحسب مقتضى الحال، المكلفين بالحوكمة بالوفاء بمسؤولياتهم بشأن إعداد القوائم المالية، فمن المهم، وبغض النظر عن حجم المنشأة، أن يقروا بمسؤولياتهم عن تصميم الرقابة داخلية وتطبيقها وصونها لمنع الغش واكتشاف حدوثه.

أ٦٠. نظراً لطبيعة الغش والصعوبات التي يواجهها المراجعون في اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية نتيجةً للغش، فمن المهم أن يحصل المراجع على إفادة مكتوبة من الإدارة، وحسب مقتضى الحال، من المكلفين بالحوكمة يؤكدون فيها أنهم أفصحوا للمراجع عمّا يلي:

(أ) نتائج تقييم الإدارة لخطر احتمال تحريف القوائم المالية بشكل جوهري نتيجة للغش؛

(ب) معرفتهم بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم له تأثير على المنشأة.

البلاغات إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرات ٤١-٤٣)

أ٦١. في بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح قيوداً على قيام المراجع بالإبلاغ عن أمور معينة للإدارة والمكلفين بالحوكمة. وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص القيام بإبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في فعل غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المراجع مطالباً بالتقرير عن الغش لسلطة معنية 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.

إبلاغ الإدارة (راجع: الفقرة ٤١)

أ٦٢. إذا حصل المراجع على دليل بحدوث غش، أو احتمال حدوثه، فمن المهم لفت انتباه المستوى الإداري المناسب بأسرع ما يمكن عملياً إلى هذا الأمر. ويجب أن يتم ذلك حتى لو بدا أن الأمر ليست له تبعات مهمة (على سبيل المثال، ارتكاب اختلاس بسيط من قبل موظف في المستويات الدنيا بالهيكل التنظيمي للمنشأة). ويُعد تحديد المستوى الإداري المناسب أمراً خاضعاً للحكم المهني، كما يتأثر ذلك بعوامل مثل احتمال

---

[٢٧] يقدم الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة إرشادات بشأن الاتصالات التي يقوم بها المراجع الذي يحل محل مراجع سابق.

[٢٨] معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة"

وجود تواطؤ وطبيعة وحجم الغش المشتبه فيه. وبشكلٍ عام، فإن المستوى الإداري المناسب هو مستوى يعلو المستوى الإداري للموظف المتورط في الغش المشتبه فيه بمستوى واحد على الأقل.

إبلاغ المكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ٤٢)

أ٦٣. قد يكون تواصل المراجع مع المكلفين بالحوكمة شفاهةً أو كتابةً. ويحدد معيار المراجعة (٢٦٠) العوامل التي يأخذها المراجع في الحسبان عند تحديد ما إذا كان التواصل سيتم شفاهةً أو كتابةً.[٢٩] وبسبب طبيعة وحساسية الغش الذي تتورط فيه الإدارة العليا، أو الغش الذي يؤدي إلى تحريف جوهري في القوائم المالية، يقوم المراجع بالإبلاغ عن مثل تلك الأمور في الوقت المناسب، وقد يرى أنه من الضروري أيضاً أن يتم الإبلاغ عنها كتابةً.

أ٦٤. قد يرى المراجع أنه من المناسب في بعض الحالات التواصل مع المكلفين بالحوكمة عندما يعلم بحدوث غش تورط فيه موظفون من خارج الإدارة ولم يؤد إلى حدوث تحريف جوهري. وبالمثل، فقد يرغب المكلفون بالحوكمة في أن يكونوا على علم بتلك الظروف. وتتحسن آلية التواصل عندما يتفق المراجع والمكلفون بالحوكمة في مرحلة مبكرة من المراجعة على طبيعة ومدى اتصالات المراجع في هذا الشأن.

أ٦٥. في الظروف الاستثنائية التي يكون لدى المراجع فيها شكوك حول نزاهة أو أمانة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، قد يرى المراجع أنه من المناسب أن يحصل على مشورة قانونية لمساعدته في تحديد التصرف المناسب.

أمور أخرى ذات علاقة بالغش (راجع: الفقرة ٤٣)

أ٦٦. قد تشمل الأمور الأخرى المتعلقة بالغش، والتي ينبغي مناقشتها مع المكلفين بالحوكمة في المنشأة، على سبيل المثال، ما يلي:

- المخاوف المتعلقة بطبيعة ومدى وتكرار تقييمات الإدارة لأدوات الرقابة المطبقة لمنع الغش واكتشاف حدوثه، ولخطر احتمال تحريف القوائم المالية.
- فشل الإدارة في علاج أوجه القصور المهمة التي تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية بشكل مناسب، أو الاستجابة بشكل مناسب لغش تم التعرف عليه.
- تقويم المراجع لبيئة الرقابة في المنشأة، بما في ذلك الشكوك حول كفاءة الإدارة ونزاهتها.
- تصرفات الإدارة التي قد تنُم عن إعداد تقرير مالي مغشوش، مثل قيام الإدارة باختيار وتطبيق سياسات محاسبية قد تكون مؤشراً على سعي الإدارة لإدارة الأرباح بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية، عن طريق التأثير على وجهة نظرهم بشأن أداء المنشأة وربحيتها.
- المخاوف بشأن مدى كفاية واكتمال التصريح بتنفيذ المعاملات التي يبدو أنها تتم خارج مسار العمل الطبيعي.

التقرير عن الغش إلى سلطة معنية خارج المنشأة (راجع: الفقرة ٤٤)

أ٦٧. يقدم معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث)[٣٠] المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بتحديد المراجع لما إذا كان من الضروري أو من المناسب في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية خارج المنشأة، بما في ذلك مراعاة واجب السرية الذي يتحمله المراجع.

أ٦٨. قد ينطوي التحديد الذي تتطلبه الفقرة ٤٤ على اعتبارات وأحكام مهنية معقدة. ولذلك، قد ينظر المراجع في الحصول على استشارة داخلية (على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب ضمن الشبكة) أو القيام بشكل سري باستشارة سلطة تنظيمية أو هيئة مهنية (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو ما لم يؤدِ ذلك إلى انتهاك واجب السرية). وقد ينظر المراجع أيضاً في الحصول على مشورة قانونية لفهم الخيارات المتاحة والآثار المهنية أو النظامية المترتبة على اتخاذ أي تصرف معين.

---

[٢٩] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة أ٣٨

[٣٠] معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرات أ٢٨-أ٣٤

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٦٩. قد تخضع متطلبات الإبلاغ عن الغش في القطاع العام، سواءً تم اكتشافه خلال عملية المراجعة أو لا، لأحكام خاصة في التكليف الرسمي بالمراجعة أو في الأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى ذات الصلة.

الملحق الأول

(راجع: الفقرة أ٢٦)

أمثلة على عوامل خطر الغش

إن عوامل خطر الغش المحددة في هذا الملحق هي أمثلة لتلك العوامل التي قد يواجهها المراجعون في مجموعة واسعة من المواقف. وقد تم عرض أمثلة مستقلة لكل من نوعي الغش اللذين يهتم بهما المراجع، وهما: التقرير المالي المغشوش واختلاس الأصول. وقد تم تصنيف عوامل الخطر لكل نوع من هذين النوعين بناءً على الأحوال الثلاثة التي توجد عادةً عندما تحدث تحريفات جوهرية بسبب الغش، ألا وهي: (أ) الدوافع/ الضغوط، و(ب) الفرص، و(ج) المواقف السلوكية/ التبريرات. ورغم أن عوامل خطر الغش تغطي نطاقاً واسعاً من المواقف، إلا أنها ليست سوى أمثلة، وبناءً عليه، فقد يتعرف المراجع على عوامل خطر إضافية أو مختلفة. ولا توجد هذه الأمثلة في جميع الظروف، وقد يكون بعضها ذا أهمية أكبر أو أقل في المنشآت ذات الأحجام المختلفة أو ذات خصائص الملكية المختلفة أو ذات الظروف المختلفة. وبالإضافة إلى ذلك، فإن ترتيب أمثلة عوامل خطر الغش المذكورة لا يُقصد به أن يعكس وزنها النسبي أو معدل حدوثها.

وقد تتعلق عوامل خطر الغش بالدوافع أو الضغوط أو الفرص التي تنشأ عن حالات تخلق قابلية للتعرض للتحريف، قبل النظر في أدوات الرقابة (أي الخطر الملازم). وتُعد هذه العوامل عوامل للخطر الملازم، طالما أنها تؤثر على الخطر الملازم، وقد تكون بسبب تحيز الإدارة. وقد تنشأ عوامل خطر الغش المتعلقة بالفرص أيضاً عن عوامل الخطر الملازم الأخرى التي تم التعرف عليها (على سبيل المثال، قد يخلق التعقيد أو عدم التأكد فرصاً تؤدي إلى قابلية التعرض للتحريف بسبب الغش). وقد تتعلق عوامل خطر الغش المتعلقة بالفرص أيضاً بالظروف ضمن نظام الرقابة الداخلية في المنشأة، مثل القيود أو أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمنشأة التي تخلق تلك الفرص. وقد تنشأ عوامل خطر الغش المتعلقة بالمواقف السلوكية أو التبريرات، بصفة خاصة، عن القيود أو أوجه القصور في بيئة الرقابة الخاصة بالمنشأة.

عوامل الخطر المرتبطة بالتحريفات الناتجة عن التقرير المالي المغشوش

فيما يلي أمثلة لعوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات الناتجة عن التقرير المالي المغشوش.

الدوافع/ الضغوط:

تعرض الاستقرار المالي أو الربحية لتهديدات بسبب الظروف الاقتصادية أو الظروف الخاصة بالصناعة أو الظروف التشغيلية للمنشأة، مثل (أو على نحو ما يشير إليه) ما يلي:

- ارتفاع درجة المنافسة أو تشبع السوق، واقتران ذلك بتراجع في هوامش الربح.
- التأثر الشديد بالتغيرات السريعة، مثل التغيرات في التقنية أو تقادم المنتج أو معدلات الفائدة.
- الانخفاض الكبير في طلب المستهلكين وارتفاع معدل فشل الأعمال، سواءً في الصناعة أو على مستوى الاقتصاد ككل.
- الخسائر التشغيلية المهددة بالإفلاس أو نزع الملكية أو الاستحواذ غير المرغوب فيه في وقت قريب.
- تكرار التدفقات النقدية السالبة من العمليات أو عدم القدرة على توليد تدفقات نقدية من العمليات، بينما يتم التقرير عن أرباح ونمو في الأرباح.
- النمو السريع أو الربحية غير المعتادة، خاصةً إذا ما قورنت بشركات أخرى في نفس الصناعة.
- المتطلبات المحاسبية أو النظامية أو التنظيمية الجديدة.

وجود ضغوط مفرطة على الإدارة للوفاء بمتطلبات أو لتحقيق توقعات من أطراف ثالثة بسبب ما يلي:

- مستويات الربحية أو الاتجاهات التي يتوقعها محللو الاستثمار أو المؤسسات الاستثمارية أو كبار الدائنين أو أطراف أخرى خارجية (وبصفة خاصة التوقعات المبالغ فيها إلى حد كبير أو غير الواقعية)، بما في ذلك التوقعات التي تذكرها الإدارة، على سبيل المثال، في التصريحات الصحفية أو رسائل التقارير السنوية المفرطة في التفاؤل.

- الحاجة للحصول على تمويل إضافي عن طريق الاقتراض أو ببيع حقوق الملكية للوفاء بمتطلبات المنافسة، بما في ذلك تمويل نفقات البحث والتطوير أو النفقات الرأسمالية الكبرى.
- القدرة المحدودة على الوفاء بمتطلبات الإدراج في أسواق الأوراق المالية أو متطلبات سداد القروض أو المتطلبات الأخرى لشروط الديون.
- التأثيرات السلبية المتوقعة أو الفعلية للتقرير عن نتائج مالية ضعيفة على معاملات مهمة وشيكة مثل تجميع الأعمال أو الفوز بترسية العقود.

توفر معلومات تشير إلى أن الموقف المالي الشخصي للإدارة أو المكلفين بالحوكمة مهدد بالأداء المالي للمنشأة بسبب ما يلي:

- وجود مصالح مالية مهمة لهم في المنشأة.
- توقف جزء كبير من مكافآتهم (على سبيل المثال، العلاوات وخيارات الأسهم وترتيبات المشاركة في الأرباح بعد الاستحواذ) على تحقيق مستهدفات مبالغ فيها لسعر السهم أو تحقيق نتائج تشغيلية أو مركز مالي أو تدفقات نقدية.[٣١]
- الضمانات الشخصية للديون المستحقة على المنشأة.

وجود ضغوط مفرطة على الإدارة أو على العاملين في العمليات التشغيلية لتحقيق مستهدفات مالية تم وضعها من قبل المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك الأهداف التحفيزية القائمة على المبيعات أو على الربحية.

الفرص

توفير طبيعة الصناعة أو عمليات المنشأة لفرص الانخراط في إعداد تقرير مالي مغشوش والتي يمكن أن تنشأ مما يلي:

- الدخول في معاملات مهمة مع طرف ذي علاقة خارج مسار العمل الطبيعي، أو مع منشآت ذات علاقة لم تُراجع، أو رُوجعت من قبل مكتب آخر.
- التمتع بحضور مالي قوي أو بالقدرة على السيطرة على قطاع صناعي معين، مما يسمح للمنشأة بإملاء شروطها على الموردين أو العملاء، وينتج عن ذلك معاملات غير مناسبة أو ليست على أساس تجاري.
- أصول أو التزامات أو إيرادات أو مصروفات تتم بناءً على تقديرات مهمة تتضمن اجتهادات شخصية وغير موضوعية أو يكتنفها عدم تأكد ويصعب تأييدها.
- معاملات مهمة أو غير معتادة أو معقدة بشكل كبير، وبخاصة تلك التي تتم قرب نهاية الفترة، وتثير أسئلة صعبة عن "أولوية الجوهر على الشكل".
- عمليات مهمة تقع أو تتم عبر الحدود الدولية في دول ذات بيئة أعمال وثقافة مختلفة.
- استخدام وسطاء الأعمال في معاملات لا يبدو لها أي مبرر تجاري واضح.
- حسابات بنكية مهمة أو عمليات في منشآت تابعة أو فروع في دول تُعد ملاذاً ضريبياً ولا يبدو لها أي مبرر تجاري واضح.

عدم فاعلية متابعة الإدارة نتيجة لما يلي:

- هيمنة شخص واحد أو مجموعة صغيرة على الإدارة (في منشآت لا يكون ملاكها هم مدراؤها)، دون أن تكون هناك أدوات رقابة تعوض ذلك.
- الإشراف غير الفعال من جانب المكلفين بالحوكمة على آلية التقرير المالي والرقابة الداخلية.

الهيكل التنظيمي المعقد أو غير المستقر كما يتضح مما يلي:

- صعوبة تحديد المؤسسات أو الأفراد الذين لهم حصة مسيطرة في المنشأة.
- الهيكل التنظيمي المعقد بشكل أكثر من اللازم والذي يتضمن منشآت نظامية أو مسارات سلطة إدارية غير معتادة.
- ارتفاع معدل دوران الإدارة العليا أو المستشار القانوني أو المكلفين بالحوكمة.

---

[٣١] قد تكون خطط الإدارة المتعلقة بالحوافز مشروطة بتحقيق مستهدفات تتعلق فقط بحسابات معينة أو بأنشطة مختارة للمنشأة، حتى ولو لم تكن الحسابات أو الأنشطة ذات العلاقة مهمة بالنسبة للمنشأة ككل.

أوجه القصور في الرقابة الداخلية نتيجةً لما يلي:

- آلية المتابعة غير الكافية لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة، بما في ذلك أدوات الرقابة الآلية وأدوات الرقابة على التقرير المالي الأولي (عندما يتعين تقديم تقارير خارجية).
- عدم فاعلية التوظيف أو معدلات الدوران المرتفعة لموظفي المحاسبة أو تقنية المعلومات أو المراجعة الداخلية.
- عدم فاعلية النُظُم المحاسبية ونُظُم المعلومات، بما في ذلك الحالات التي تشتمل على أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية.

المواقف السلوكية/ التبريرات

- عدم فاعلية الإدارة في إبلاغ أو تطبيق أو دعم أو إنفاذ القيم أو المعايير الأخلاقية الخاصة بالمنشأة، أو الإبلاغ بقيم ومعايير أخلاقية غير مقبولة.
- مشاركة الإدارة غير المالية أو انهماكها، بشكل زائد عن الحد، في اختيار السياسات المحاسبية أو تحديد التقديرات المهمة.
- وجود سوابق معروفة من المخالفات لأنظمة الأوراق المالية، أو الأنظمة واللوائح الأخرى، أو وجود دعاوى ضد المنشأة أو إدارتها العليا أو المكلفين بالحوكمة بارتكاب غش أو انتهاك للأنظمة واللوائح.
- اهتمام الإدارة الزائد عن الحد بالحفاظ على سعر أسهم المنشأة أو اتجاه الأرباح أو زيادتهما.
- سلوك الإدارة المتمثل في تعهدها للمحللين والدائنين وأطراف ثالثة أخرى بتحقيق تنبؤات مبالغ فيها أو غير واقعية.
- فشل الإدارة في معالجة أوجه القصور المهمة المعروفة في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب.
- وجود مصلحة للإدارة في استخدام وسائل غير مناسبة لتخفيض الأرباح التي يتم التقرير عنها لأسباب ذات دوافع ضريبية.
- ضعف القيم الأخلاقية للإدارة العليا.
- عدم قيام المدير المالك بالتمييز بين المعاملات الشخصية والتجارية.
- الخلاف بين المساهمين في منشأة مقفلة.
- المحاولات المتكررة من جانب الإدارة لتبرير طريقة محاسبة تُعد، أو تكاد تكون، غير مناسبة على أساس الأهمية النسبية.
- توتر العلاقة بين الإدارة والمراجع الحالي أو السابق، كما يتضح مما يلي:
  - الخلاف المتكرر مع المراجع الحالي أو السابق على أمور المحاسبة أو المراجعة أو التقرير.
  - طلبات غير معقولة، يتم طلبها من المراجع، مثل فرض قيود زمنية غير واقعية لإكمال المراجعة أو إصدار تقرير المراجع.
  - فرض قيود غير مقبولة على المراجع، تحد من وصوله إلى أشخاص أو معلومات أو تحد من قدرته على التواصل الفعال مع المكلفين بالحوكمة.
  - السلوك الاستبدادي من جانب الإدارة في التعامل مع المراجع، وبخاصة عندما ينطوي على محاولات للتأثير على نطاق عمل المراجع أو اختيار أو استمرار العاملين الذين يتم إسناد ارتباط المراجعة لهم أو الذي تتم استشارتهم فيه.

عوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول

يتم أيضاً تصنيف عوامل الخطر التي تتعلق بالتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول طبقاً للأحوال الثلاثة القائمة عادةً عند حدوث الغش، وهي: الدوافع/الضغوط، والفرص، والمواقف السلوكية/ التبريرات. وقد تكون بعض عوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات الناتجة عن التقرير المالي المغشوش موجودة أيضاً عندما تحدث تحريفات ناتجة عن اختلاس الأصول. فعلى سبيل المثال، قد توجد المتابعة غير الفعّالة للإدارة وأوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية عند حدوث تحريفات بسبب التقرير المالي المغشوش أو اختلاس الأصول. وفيما يلي أمثلة لعوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول.

الدوافع/الضغوط:

قد تؤدي الالتزامات المالية الشخصية إلى فرض ضغوط على الإدارة أو الموظفين الذين لهم إمكانية الوصول إلى النقدية أو الأصول الأخرى المعرضة للسرقة لاختلاس تلك الأصول.

وقد تدفع العلاقات السلبية بين المنشأة والموظفين الذين لهم إمكانية الوصول إلى النقدية أو الأصول الأخرى المعرضة للسرقة هؤلاء الموظفين إلى اختلاس تلك الأصول. وعلى سبيل المثال، قد تنشأ العلاقات السلبية من خلال ما يلي:

- عمليات تسريح الموظفين المستقبلية المعروفة أو المتوقعة.
- التغييرات الحديثة أو المتوقع حدوثها في رواتب الموظفين وخطط منافعهم.
- عدم اتساق الترقيات أو الرواتب أو المكافآت الأخرى مع التوقعات.

الفرص

قد تزيد بعض خصائص الأصول أو ظروفها من قابلية تعرضها للاختلاس. فعلى سبيل المثال، تزيد فرص اختلاس الأصول عند وجود ما يلي:

- مبالغ نقدية كبيرة في الخزينة أو قيد المعالجة.
- بنود مخزون صغيرة الحجم أو ذات قيمة مرتفعة أو عليها طلب كبير.
- أصول قابلة للتحويل بسهولة، مثل السندات لحاملها أو الألماسات أو رقائق الحاسب.
- أصول ثابتة صغيرة الحجم أو قابلة للتداول أو لا تحمل علامات ملكية مميزة.

قد تؤدى أدوات الرقابة غير الكافية على الأصول إلى زيادة قابلية تعرض تلك الأصول للاختلاس. فعلى سبيل المثال، قد يحدث اختلاس للأصول بسبب وجود ما يلي:

- عدم كفاية الفصل في الواجبات أو عمليات التحقق المستقل.
- عدم كفاية الإشراف على نفقات الإدارة العليا، مثل التعويض عن نفقات السفر والتعويضات الأخرى.
- عدم كفاية الإشراف من جانب الإدارة على الموظفين المسؤولين عن الأصول، على سبيل المثال عدم كفاية الإشراف على المواقع البعيدة أو متابعتها.
- عدم كفاية فحص الأفراد المتقدمين لشغل الوظائف التي لها إمكانية الوصول إلى الأصول.
- عدم كفاية حفظ السجلات فيما يتعلق بالأصول.
- عدم كفاية نظام التصريح بالمعاملات واعتمادها (على سبيل المثال، في الشراء).
- عدم كفاية تدابير الحماية المادية للنقد أو الاستثمارات أو المخزون أو الأصول الثابتة.
- عدم إجراء مطابقات كاملة، وفي الوقت المناسب، للأصول.
- عدم وجود توثيق مناسب وفي حينه للمعاملات، على سبيل المثال، تسجيل أرصدة دائنة للبضائع المرتجعة.
- عدم وجود إجازات إجبارية للموظفين الذين يتولون وظائف رقابية رئيسية.
- عدم كفاية فهم الإدارة لتقنية المعلومات، ما يتيح لموظفي تقنية المعلومات ارتكاب الاختلاس.
- عدم كفاية أدوات الرقابة على الوصول إلى السجلات الآلية، بما في ذلك أدوات الرقابة على سجل أحداث نُظُم الحاسب وفحصها.

المواقف السلوكية/التبريرات

- تجاهل الحاجة إلى متابعة المخاطر المتعلقة باختلاس الأصول أو الحد منها.

- تجاهل أدوات الرقابة على اختلاس الأصول عن طريق تجاوز أدوات الرقابة الموجودة، أو عن طريق الفشل في اتخاذ التصرف التصحيحي المناسب بشأن أوجه القصور المعروفة في الرقابة الداخلية.
- السلوك الذي يوحي بعدم الرضا أو السخط على الشركة أو كيفية تعاملها مع الموظفين.
- التغيرات في السلوك أو نمط الحياة التي قد تدل على حدوث اختلاس للأصول.
- التسامح بشأن السرقات الصغيرة.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة أ٤١)

أمثلة على إجراءات المراجعة الممكنة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها

فيما يلي أمثلة لإجراءات المراجعة التي من الممكن اتخاذها لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها الناتجة عن كل من التقرير المالي المغشوش واختلاس الأصول. ورغم أن هذه الإجراءات تغطي نطاقاً واسعاً من المواقف، إلا أنها ليست سوى أمثلة، وبناءً عليه، فقد لا تكون هي أفضل إجراءات مناسبة أو ضرورية في كل ظرف. وإضافة إلى ذلك، فإن ترتيب الإجراءات المذكورة لا يُقصد به أن يعكس وزنها النسبي.

الاعتبارات على مستوى الإقرارات

تتنوع الاستجابات الخاصة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش اعتماداً على أنواع، أو مزيج، عوامل خطر الغش أو الظروف التي تم التعرف عليها، وعلى فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات والإقرارات التي قد تؤثر فيها.

وفيما يلي أمثلة محددة لهذه الاستجابات:

- زيارة مواقع أو تنفيذ اختبارات معينة بشكل مفاجئ أو غير معلن. ومثال ذلك، ملاحظة المخزون في مواقع غير معلن مسبقاً عن حضور المراجع فيها، أو جرد النقدية في تاريخ معين بشكل مفاجئ.
- طلب أن يتم جرد المخزون في نهاية فترة التقرير، أو في تاريخ قريب من نهاية الفترة لتقليل مخاطر التلاعب في الأرصدة إلى أدنى حد ممكن في الفترة بين تاريخ إكمال الجرد ونهاية فترة التقرير.
- تغيير منهج المراجعة في العام الحالي. ومثال ذلك، الاتصال بالعملاء والموردين الرئيسين شفوياً، بالإضافة إلى إرسال المصادقات المكتوبة، وإرسال طلبات المصادقة إلى طرف معين داخل مؤسسة معينة، أو طلب معلومات إضافية أو مختلفة.
- تنفيذ فحص تفصيلي لقيود التعديل في نهاية الربع أو في نهاية السنة والتحري عن أي قيود غير معتادة في طبيعتها أو مبلغها.
- بالنسبة للمعاملات المهمة وغير المعتادة، وبخاصةً تلك التي تحدث في نهاية السنة أو بالقرب من نهايتها، التحري عن احتمالية وجود أطراف ذات علاقة ومصادر الموارد المالية التي تدعم المعاملات معها.
- القيام بالإجراءات التحليلية الأساس باستخدام بيانات مفصلة. ومثال ذلك، مقارنة المبيعات وتكلفة المبيعات حسب الموقع أو مسار العمل أو الشهر للوفاء بالتوقعات التي يحددها المراجع.
- إجراء مقابلات شخصية مع العاملين في المجالات التي تم التعرف فيها على خطرٍ للتحريف الجوهري بسبب الغش، لاستيضاح وجهة نظرهم عن الخطر وكيفية مواجهة أدوات الرقابة لذلك الخطر.
- عند وجود مراجعين آخرين مستقلين يقومون بمراجعة القوائم المالية لواحدة أو أكثر من المنشآت التابعة أو الأقسام أو الفروع، فتتم مناقشتهم في مدى العمل الذي يلزم القيام به لمواجهة الخطر المُقيَّم للتحريف الجوهري بسبب الغش الناشئ من معاملات وأنشطة بين هذه المكونات.
- إذا أصبح من المهم الاستعانة بعمل خبير فيما يتعلق بأحد بنود القوائم المالية التي ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها، فيتم تنفيذ المزيد من الإجراءات فيما يتعلق ببعض أو جميع افتراضات الخبير، أو طرقه أو نتائج عمله للتأكد من أن النتائج ليست غير معقولة، أو يتم تعيين خبير آخر للغرض ذاته.
- تنفيذ إجراءات مراجعة لتحليل حسابات افتتاحية مختارة في قائمة المركز المالي لقوائم مالية خضعت للمراجعة سابقاً، لتقييم كيفية حل قضايا معينة تنطوي على تقديرات محاسبية واجتهادات، مثل تحديد مخصص للمبيعات المرتجعة، باستخدام الإدراك المتأخر.
- تنفيذ إجراءات على عمليات مطابقة الحسابات أو المطابقات الأخرى التي قامت بها المنشأة، بما في ذلك النظر في المطابقات المنفذة في الفترات الأولية.
- اتباع أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب، مثل استخراج البيانات لاختبارها بغرض تحديد الحالات الشاذة في مجتمع العينة.
- اختبار مدى صحة السجلات والمعاملات الناتجة من الحاسب الآلي.

- السعي للحصول على أدلة مراجعة إضافية من مصادر خارج المنشأة التي تتم مراجعتها.

استجابات خاصة - التحريف الناتج عن تقرير مالي مغشوش

فيما يلي أمثلة للاستجابات الخاصة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري بسبب التقرير المالي المغشوش:

إثبات الإيرادات

- تطبيق الإجراءات التحليلية الأساس على الإيرادات باستخدام بيانات مفصلة، على سبيل المثال مقارنة الإيراد الذي تم التقرير عنه حسب الشهر وخط الإنتاج أو حسب قطاع العمل خلال فترة التقرير الحالية بالإيراد في فترات مقارنة سابقة. وقد تكون أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب مفيدة في تحديد أي علاقات أو معاملات غير معتادة أو غير متوقعة فيما يتعلق بالإيرادات.
- الحصول على مصادقات من العملاء بشأن شروط معينة لبعض العقود، والتأكد من عدم وجود اتفاقات جانبية، لأن المحاسبة المناسبة غالباً ما تتأثر بمثل تلك الشروط أو الاتفاقات، ولأن الأسس المتبعة في منح الحسومات أو الفترة التي تنتمي إليها غالباً ما تكون موثقة بشكل سيئ. فعلى سبيل المثال، أموراً مثل ضوابط القبول، وشروط التسليم والدفع، وغياب التزامات الموردين المستقبلية أو الدائمة، والحق في رد المنتج، ومبالغ إعادة البيع المضمونة، وأحكام الإلغاء أو رد المبالغ، غالباً ما تكون ذات صلة في مثل تلك الظروف.
- الاستفسار من موظفي المبيعات والتسويق في المنشأة، أو من المستشار القانوني داخل المنشأة عن المبيعات أو البضائع التي تم شحنها قرب نهاية الفترة، ومعرفتهم بأي شروط أو ظروف غير معتادة مرتبطة بهذه المعاملات.
- الحضور الفعلي في موقع أو أكثر في نهاية الفترة لملاحظة السلع التي يتم شحنها أو التي يتم إعدادها للشحن (أو المرتجعات التي بانتظار المعالجة) وتنفيذ الإجراءات الأخرى المناسبة الخاصة بالفصل الزمني للمبيعات والمخزون.
- اختبار أدوات الرقابة المطبقة في المواقف التي يتم فيها إنشاء معاملات الإيرادات ومعالجتها وتسجيلها آلياً، لتحديد ما إذا كانت توفر تأكيداً بأن معاملات الإيرادات المسجلة قد حدثت وتم تسجيلها بطريقة سليمة.

كميات المخزون

- معاينة سجلات المخزون الخاصة بالمنشأة، بغرض تحديد المواقع أو البنود التي تحتاج إلى عناية خاصة أثناء الجرد الفعلي للمخزون أو بعده.
- حضور جرد المخزون في مواقع معينة، بشكل مفاجئ وغير معلن، أو القيام بجرد المخزون في جميع المواقع في نفس التاريخ.
- جرد المخزون في نهاية فترة التقرير أو قرب نهايتها، للحد من خطر التلاعب غير المقبول خلال الفترة بين تنفيذ الجرد ونهاية فترة التقرير.
- تنفيذ المزيد من الإجراءات خلال ملاحظة الجرد، على سبيل المثال، المعاينة الأكثر صرامة لمحتويات البنود الموجودة في الصناديق، والطريقة التي يتم بها صف البضائع (على سبيل المثال في مربعات فارغة) أو تعريفها بالملصقات، وجودة (أي نقاوة أو درجة أو تركيز) المواد السائلة مثل العطور أو المواد الكيميائية الخاصة. وقد يكون من المفيد الاستعانة بعمل خبير في هذا الشأن.
- مقارنة الكميات للفترة الحالية بالفترات السابقة حسب فئات أو أصناف المخزون، أو حسب الموقع أو الضوابط الأخرى، أو مقارنة الكميات التي تم جردها بسجلات الجرد المستمر.
- استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب لإجراء اختبارات إضافية لتجميع عمليات الجرد الفعلي للمخزون - على سبيل المثال التصنيف باستخدام أرقام بطاقات المخزون لاختبار أدوات الرقابة على هذه البطاقات أو باستخدام الأرقام المسلسلة للبنود لاختبار احتمال إغفال ذكر بعض البنود أو تكرارها.

تقديرات الإدارة

- الاستعانة بخبير لعمل تقدير مستقل ومقارنته بتقدير الإدارة.
- التوسع في الاستفسار من أفراد لا ينتمون إلى الإدارة أو قسم المحاسبة للتأكد من قدرة الإدارة ونيّتها على تنفيذ خطط ذات صلة بوضع التقديرات.

استجابات خاصة - التحريفات بسبب اختلاس أصول

إن الظروف المختلفة تتطلب بالضرورة استجابات مختلفة. وعادةً ما تكون استجابة المراجعة للخطر المُقيَّم للتحريف الجوهري بسبب الغش المتعلق باختلاس الأصول موجهة نحو أرصدة حسابات وفئات معاملات معينة. وعلى الرغم من إمكانية تطبيق بعض استجابات المراجعة المشار إليها في الصنفين المذكورين أعلاه في مثل هذه الظروف، فإن نطاق العمل يجب أن يرتبط بمعلومات معينة عن خطر الاختلاس الذي تم التعرف عليه.

وفيما يلي أمثلة للاستجابات الخاصة بتقييم المراجع لخطر التحريفات الجوهرية بسبب اختلاس الأصول:

- جرد النقدية أو الأوراق المالية في نهاية الفترة أو بالقرب من نهايتها.
- المصادقة المباشرة مع العملاء بشأن نشاط الحساب (بما في ذلك المذكرة الدائنة وحركة المبيعات المرتجعة وأيضاً تواريخ السداد) للفترة محل المراجعة.
- تحليل عمليات استرداد الحسابات المعدومة.
- تحليل العجز في المخزون حسب الموقع أو نوع المنتج.
- مقارنة معدلات المخزون الرئيسية بالعرف السائد في الصناعة.
- مراجعة الوثائق الداعمة لإجراء تخفيضات في سجلات الجرد المستمر للمخزون.
- إجراء مقابلة باستخدام الحاسب بين قائمة الموردين وقائمة الموظفين لمعرفة العناوين وأرقام الهواتف التي قد تتطابق بين القائمتين.
- تنفيذ بحث باستخدام الحاسب في سجلات الرواتب للتعرف على ما إذا كان هناك ازدواجية في العناوين أو الرقم الوظيفي أو الأرقام الخاصة بالهيئة العامة للزكاة والدخل أو الحسابات البنكية.
- فحص ملفات الأشخاص التي لا تتضمن أي دليل، أو تتضمن أدلة محدودة، على وجود نشاط، على سبيل المثال عدم جود عمليات تقويم للأداء.
- تحليل الخصومات على المبيعات والمبيعات المرتجعة للوقوف على الأنماط أو الاتجاهات غير المعتادة.
- الحصول على مصادقات من أطراف ثالثة على شروط معينة في العقود.
- الحصول على أدلة بشأن تنفيذ العقود طبقاً لشروطها.
- فحص صحة المصروفات غير المعتادة والضخمة.
- فحص الموافقات على القروض الممنوحة للإدارة العليا وللأطراف ذات العلاقة وقيمها الدفترية.
- فحص مستوى صحة تقارير المصروفات المقدمة من الإدارة العليا.

الملحق الثالث

(راجع: الفقرة أ٥٠)

أمثلة على الظروف التي تشير إلى إمكانية حدوث غش

فيما يلي أمثلة لظروف قد تشير إلى احتمال احتواء القوائم المالية على تحريف جوهري ناتج عن غش.

وجود تناقضات في السجلات المحاسبية، بما في ذلك:

- معاملات لم يتم تسجيلها بشكل كامل أو في الوقت المناسب، أو تم تسجيلها بطريقة غير سليمة من حيث المبلغ أو الفترة المحاسبية أو التصنيف أو سياسة المنشأة.
- أرصدة أو معاملات غير مدعومة أو غير مصرح بها.
- تعديلات تمت في آخر لحظة، ولها تأثير جوهري على النتائج المالية.
- دليل على وصول الموظفين للنُظُم والسجلات بطريقة لا تتفق مع ما هو ضروري لتنفيذ واجباتهم المصرح بها.
- بلاغات أو شكاوى للمراجع بشأن غش مزعوم.

وجود أدلة متناقضة أو مفقودة، بما في ذلك:

- مستندات مفقودة.
- مستندات يبدو أنه قد تم تغييرها.
- عدم توفر بعض المستندات إلا في شكل نسخ مصورة أو مرسلة إلكترونياً، عندما يكون من المتوقع وجود النسخ الأصلية من المستندات.
- بنود مهمة لم يتم تفسيرها في المطابقات.
- تغييرات غير معتادة في قائمة المركز المالي، أو تغيرات في الاتجاهات أو في معدلات أو علاقات مهمة في القوائم المالية -على سبيل المثال، نمو المبالغ مستحقة التحصيل بصورة أسرع من الإيرادات.
- استجابات غير متسقة أو غامضة أو غير مقبولة من الإدارة أو الموظفين ناتجة عن استفسارات المراجع أو الإجراءات التحليلية.
- تناقضات غير معتادة بين سجلات المنشأة وردود المصادقات.
- أعداد كبيرة من القيود الدائنة وتعديلات أخرى تم إجراؤها في سجلات الحسابات مستحقة التحصيل.
- عدم التفسير أو التفسير غير الكافي للفروق بين الحسابات مستحقة التحصيل في دفتر الأستاذ المساعد وحساب المراقبة، أو بين قوائم العميل والحسابات مستحقة التحصيل في دفتر الأستاذ المساعد.
- غياب أو عدم وجود الشيكات الملغاة في الظروف التي تتطلب عادةً رد الشيكات الملغاة إلى المنشأة مع كشف حساب البنك.
- غياب مخزون أو أصول مادية بأحجام كبيرة.
- عدم توفر أو غياب أدلة إلكترونية، بما لا يتسق مع ممارسات أو سياسات المنشأة بشأن الاحتفاظ بالسجلات.
- ردود أقل أو أكبر من المتوقع على المصادقات.
- عدم القدرة على تقديم أدلة على أنشطة تطوير النُظُم الرئيسية واختبارات التغيرات في البرامج وتطبيقها فيما يتعلق باستخدام النُظُم وتغييرها للسنة الحالية.

وجود علاقات إشكالية أو غير معتادة بين المراجع والإدارة، بما في ذلك:

- منع المراجع من الوصول إلى سجلات أو أماكن أو موظفين معينين أو عملاء أو موردين أو أشخاص آخرين يمكن الحصول منهم على أدلة مراجعة.

- وضع قيود زمنية غير منطقية من جانب الإدارة للبت في قضايا معقدة أو مثيرة للجدل.
- شكوى الإدارة من طريقة أداء المراجعة، أو ترهيب الإدارة لأعضاء فريق الارتباط، وبصفة خاصة فيما يتعلق بتقييمات المراجع المهمة لأدلة المراجعة أو فيما يتعلق بحسم الخلافات المحتملة مع الإدارة.
- التأخير غير المعتاد من جانب المنشأة في توفير المعلومات المطلوبة.
- عدم الرغبة في تسهيل وصول المراجع للملفات الإلكترونية الرئيسية من أجل اختبارها باستخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب.
- منع المراجع من الوصول للموظفين الرئيسين في عمليات تقنية المعلومات ومرافقها، بما في ذلك موظفي الأمن والعمليات وتطوير النُظُم.
- عدم الرغبة في القيام بإضافات أو تنقيحات في الإفصاحات الواردة في القوائم المالية حتى تكون أكثر اكتمالاً وأكثر قابلية للفهم.
- عدم الرغبة في علاج أوجه القصور التي تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب.

غير ذلك

- عدم رغبة الإدارة في السماح للمراجع بإجراء اجتماعات مغلقة مع المكلفين بالحوكمة.
- السياسات المحاسبية التي تبدو خارجة عن أعراف الصناعة.
- التغييرات المتكررة في التقديرات المحاسبية، التي لا يبدو أنها ناتجة عن تغير في الظروف.
- التسامح في انتهاك قواعد السلوك المهني للمنشأة.

معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث): مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث)

مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١٢/١٥ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١
تأثير الأنظمة واللوائح	٢
المسؤولية عن الالتزام بالأنظمة واللوائح	٣–٩
تاريخ السريان	١٠
الأهداف	١١
تعريف	١٢
المتطلبات	
مراعاة المراجع للالتزام بالأنظمة واللوائح	١٣–١٨
إجراءات المراجعة عند تحديد حدوث عدم التزام أو الاشتباه في حدوثه	١٩–٢٢
الإبلاغ والتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه	٢٣–٢٩
التوثيق	٣٠
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
المسؤولية عن الالتزام بالأنظمة واللوائح	أ١–أ٨
تعريف	أ٩–أ١٠
مراعاة المراجع للالتزام بالأنظمة واللوائح	أ١١–أ١٦
إجراءات المراجعة عند تحديد حدوث عدم التزام أو الاشتباه في حدوثه	أ١٧–أ٢٥
الإبلاغ والتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثها	أ٢٦–أ٣٤
التوثيق	أ٣٥–أ٣٦

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث) "*مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة 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 مسؤولية المراجع عن مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية. ولا ينطبق هذا المعيار على ارتباطات التأكيد الأخرى التي يتم تكليف المراجع فيها باختبار الالتزام بأنظمة أو لوائح معينة والتقرير عن ذلك بشكل منفصل.

تأثير الأنظمة واللوائح

٢. يختلف تأثير الأنظمة واللوائح على القوائم المالية اختلافاً كبيراً. وتشكل تلك الأنظمة واللوائح التي تخضع لها المنشأة الإطار النظامي والتنظيمي. وتؤثر أحكام بعض الأنظمة أو اللوائح تأثيراً مباشراً على القوائم المالية، حيث تحدد ما يجب أن تتضمنه القوائم المالية للمنشأة من مبالغ وإفصاحات. وتوجد أنظمة أو لوائح أخرى يجب أن تلتزم بها الإدارة أو تفرض الأحكام التي يُسمح في إطارها للمنشأة بممارسة أعمالها لكن دون أن يكون لها تأثير مباشر على القوائم المالية للمنشأة. وتعمل بعض المنشآت في صناعات تخضع لتنظيم صارم (مثل البنوك والشركات الكيماوية). وتوجد منشآت أخرى لا تخضع إلا للأنظمة واللوائح العديدة التي تتعلق عموماً بالنواحي التشغيلية للعمل (مثل تلك المتعلقة بالسلامة والصحة المهنية وتكافؤ فرص العمل). وقد ينتج عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح غرامات أو دعاوى قضائية أو تبعات أخرى قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية.

المسؤولية عن الالتزام بالأنظمة واللوائح (راجع: الفقرات أ١-أ٨)

٣. تتحمل الإدارة، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، مسؤولية التأكد من أن عمليات المنشأة تتم وفقاً لأحكام الأنظمة واللوائح، بما في ذلك الالتزام بأحكام الأنظمة واللوائح التي تحدد المبالغ والإفصاحات المقرر عنها في القوائم المالية للمنشأة.

مسؤولية المراجع

٤. تهدف متطلبات هذا المعيار إلى مساعدة المراجع في تحديد حدوث تحريف جوهري في القوائم المالية بسبب عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح. إلا أن المراجع ليس مسؤولاً عن منع عدم الالتزام، ولا يُتوقع منه أن يكتشف عدم الالتزام بجميع الأنظمة واللوائح.

٥. يُعَد المراجع مسؤولاً عن الوصول إلى تأكيد معقول بأن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.[١] ويأخذ المراجع في حسبانه عند مراجعة القوائم المالية الإطار النظامي والتنظيمي المنطبق. وبسبب القيود الملازمة لعملية المراجعة، يوجد خطر لا يمكن تفاديه يتمثل في أن بعض التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد لا يتم اكتشافها، على الرغم من التخطيط لعملية المراجعة وتنفيذها بشكل سليم وفقاً لمعايير المراجعة.[٢] وفي سياق الأنظمة واللوائح، تكون التأثيرات المحتملة للقيود الملازمة للمراجعة على قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية أكبر لأسباب مثل ما يلي:

- وجود أنظمة ولوائح عديدة ترتبط بشكل أساسي بالجوانب التشغيلية للمنشأة، ولا تؤثر عادة على القوائم المالية ولا تتضمنها نُظُم معلومات المنشأة ذات الصلة بالتقرير المالي.
- احتمال انطواء حالة عدم الالتزام على سلوك يهدف إلى إخفائها، مثل التواطؤ أو التزوير أو تعمد عدم تسجيل المعاملات أو تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة أو التحريف المتعمد في الإفادات المقدمة إلى المراجع.
- اختصاص المحاكم أو الهيئات القضائية الأخرى المعنية بالفصل فيما إذا كان تصرف ما يُشكل عدم التزام.

وعادةً، كلما ابتعدت حالة عدم الالتزام عن المعاملات والأحداث التي يظهر أثرها في القوائم المالية، قلت احتمالية إدراك المراجع لها أو علمه بها.

٦. يميز هذا المعيار بين مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالالتزام بنوعين مختلفين من الأنظمة واللوائح كما يلي: (راجع: الفقرات أ٦، أ١٢، أ١٣)

---

[١] معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة ٥

[٢] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرتان أ٥٦ وأ٥٧

(أ) أحكام الأنظمة واللوائح المتعارف بشكل عام على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية، مثل الأنظمة واللوائح الخاصة بالزكاة(*) والضريبة ومعاشات التقاعد (انظر الفقرة ١٤)؛ (راجع: الفقرة أ١٢)؛

(ب) الأنظمة واللوائح الأخرى التي ليس لها تأثير مباشر على تحديد المبالغ والإفصاحات في القوائم المالية، إلا أن الالتزام بها قد يكون أساسياً في الجوانب التشغيلية للعمل، أو قدرة المنشأة على الاستمرار في عملها، أو لتفادي عقوبات جوهرية (على سبيل المثال، الالتزام بشروط رخصة تشغيل معينة، أو الالتزام بالمتطلبات التنظيمية المتعلقة بالملاءة، أو الالتزام باللوائح البيئية)؛ وبالتالي فقد يكون لعدم الالتزام بهذه الأنظمة واللوائح تأثير جوهري على القوائم المالية (انظر الفقرة ١٥) (راجع: الفقرة أ١٣)

٧. في هذا المعيار، تم تحديد متطلبات مختلفة لكل نوع من نوعي الأنظمة واللوائح المذكورين أعلاه. فبالنسبة للنوع المشار إليه في الفقرة ٦(أ)، تتمثل مسؤولية المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن مدى الالتزام بأحكام تلك الأنظمة واللوائح. وبالنسبة للنوع المشار إليه في الفقرة ٦(ب)، تقتصر مسؤولية المراجع على اتخاذ إجراءات مراجعة محددة للمساعدة في تحديد عدم الالتزام بتلك الأنظمة واللوائح الذي قد يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية.

٨. يتطلب هذا المعيار أن يظل المراجع منتبهاً لاحتمال أن إجراءات المراجعة الأخرى المطبقة لغرض تكوين رأي في القوائم المالية قد تلفت انتباهه إلى حالات عدم التزام. وفي هذا السياق فإنه من المهم الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال المراجعة، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة رقم (٢٠٠)،[٣] مع الأخذ في الحسبان مدى الأنظمة واللوائح التي تؤثر على المنشأة.

٩. قد يتحمل المراجع مسؤوليات إضافية تختلف عن هذا المعيار أو تتجاوزه بموجب أنظمة أو لوائح أو متطلبات مسلكية ذات صلة، فيما يتعلق بعدم التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح، ومثال ذلك: (راجع: الفقرة أ٨)

(أ) الاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بما في ذلك المتطلبات المتعلقة باتصالات محددة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وتقييم مدى مناسبة استجابتهم لعدم الالتزام، وتحديد ما إذا كان هناك حاجة لتصرف إضافي؛

(ب) إبلاغ المراجعين الآخرين بما يتم تحديده أو الاشتباه فيه من حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح (على سبيل المثال، عند مراجعة القوائم المالية لمجموعة)؛

(ج) متطلبات التوثيق فيما يتعلق بحالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها.

قد يوفر الالتزام بأية مسؤوليات إضافية المزيد من المعلومات ذات الصلة بعمل المراجع وفقاً لهذا المعيار ومعايير المراجعة الأخرى (على سبيل المثال، فيما يتعلق بنزاهة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال).

تاريخ السريان

١٠. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في ٢٠١٧/١٢/١٥ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

١١. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن الالتزام بأحكام الأنظمة واللوائح المتعارف بشكل عام على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية؛

(ب) تنفيذ إجراءات مراجعة محددة للمساعدة في تحديد حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح الأخرى التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية؛

(ج) الاستجابة بشكل مناسب لما يتم الوقوف عليه أثناء المراجعة من حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها.

---

* تم إضافة الزكاة بما يتفق مع الأنظمة واللوائح السعودية.

٣ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٥

تعريف

١٢. لأغراض هذا المعيار، يكون للمصطلح التالي المعنى الموضح أدناه:

عدم الالتزام - تصرفات المنشأة أو المكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو الأفراد الآخرين الذين يعملون لصالح المنشأة أو بتوجيهات منها، بالامتناع عن فعل أو ارتكابه، سواءً عن قصد أو غير قصد، بالمخالفة للأنظمة أو اللوائح السارية. ولا يشمل عدم الالتزام سوء السلوك الشخصي غير المتعلق بأنشطة أعمال المنشأة. (راجع: الفقرتين أ٩، أ١٠)

المتطلبات

مراعاة المراجع للالتزام بالأنظمة واللو ائح

١٣. في إطار التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،[٤] يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهمٍ عامٍ لما يلي:

(أ) الإطار النظامي والتنظيمي الذي تخضع له المنشأة والصناعة أو القطاع الذي تعمل فيه المنشأة؛

(ب) كيفية التزام المنشأة بذلك الإطار. (راجع: الفقرة أ١١)

١٤. يجب على المراجع أن يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن الالتزام بأحكام الأنظمة واللوائح المتعارف بشكل عام على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية. (راجع: الفقرة أ١٢)

١٥. يجب على المراجع تنفيذ إجراءات المراجعة الآتية للمساعدة في تحديد حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح الأخرى، التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية: (راجع: الفقرتين أ١٣، أ١٤)

(أ) الاستفسار من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عمّا إذا كانت المنشأة ملتزمة بهذه الأنظمة واللوائح؛

(ب) الفحص المادي للمراسلات، إن وجدت، المتبادلة مع سلطات الترخيص أو السلطات التنظيمية ذات الصلة.

١٦. يجب على المراجع أن يظل منتبهاً أثناء المراجعة لاحتمال أن إجراءات المراجعة الأخرى المطبقة قد تلفت انتباهه إلى حالات عدم التزام، أو عدم التزام مشتبه فيه، بالأنظمة واللوائح. (راجع: الفقرة ١٥)

١٧. يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، تقديم إفادات مكتوبة بأنه قد تم الإفصاح له عن جميع الحالات المعروفة لعدم الالتزام، أو عدم الالتزام المشتبه فيه، بالأنظمة واللوائح والتي يجب أخذ تأثيراتها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية. (راجع: الفقرة أ١٦)

١٨. في حال عدم وجود أية حالة من حالات عدم الالتزام المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، لا يكون المراجع مطالباً بتنفيذ إجراءات مراجعة تتعلق بمدى التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح خلاف الإجراءات المبينة في الفقرات ١٣-١٧.

إجراءات المراجعة عند تحديد حدوث عدم التزام أو الاشتباه في حدوثه

١٩. عندما يصبح المراجع على دراية بمعلومات تتعلق بحالة عدم التزام، أو عدم التزام مشتبه فيه، بالأنظمة واللوائح، فيجب عليه: (راجع: الفقرتين أ١٧، أ١٨)

(أ) أن يتوصل إلى فهم لطبيعة التصرف والظروف التي حدث فيها؛

(ب) أن يحصل على المزيد من المعلومات لتقويم التأثير المحتمل على القوائم المالية. (راجع: الفقرة أ١٩)

٢٠. إذا اشتبه المراجع في وجود عدم التزام، فيجب عليه، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، مناقشة الأمر مع المستوى الإداري المناسب والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. وإذا لم تقدم الإدارة أو المكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، معلومات

[٤] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"، الفقرة ١٩

كافية تؤيد التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح، ورأى المراجع بحسب حكمه أن عدم الالتزام المشتبه فيه قد يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية، فيجب أن ينظر المراجع في مدى الحاجة للحصول على مشورة قانونية. (راجع: الفقرات أ٢٠-أ٢٢)

٢١. إذا لم يكن ممكناً الحصول على معلومات كافية عن عدم الالتزام المشتبه فيه، فيجب على المراجع تقويم التأثير الذي يلحق برأيه بسبب الافتقار إلى ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

٢٢. يجب على المراجع أن يُقوِّم الآثار المترتبة على عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه فيما يتعلق بجوانب المراجعة الأخرى، بما في ذلك تقييم المراجع للمخاطر وإمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة، وأن يتخذ التصرف المناسب. (راجع: الفقرات أ٢٣-أ٢٥)

الإبلاغ والتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه

الإبلاغ عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه للمكلفين بالحوكمة

٢٣. ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالأمور المتعلقة بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي تنمو إلى علمه خلال سير المراجعة، ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، وبالتالي يكونون مدركين للأمور المتعلقة بعدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، التي قام المراجع فعلاً بالإبلاغ عنها،[٥] إلا إذا كان من الواضح أن تلك الأمور ليست لها تبعات مهمة.

٢٤. إذا اعتقد المراجع، بحسب حكمه، أن عدم الالتزام المشار إليه في الفقرة ٢٣ يعد تصرفاً متعمداً وجوهرياً، فيجب عليه إبلاغ الأمر للمكلفين بالحوكمة في أقرب وقت ممكن عملياً.

٢٥. في حال اشتباه المراجع في تورط الإدارة أو المكلفين بالحوكمة في عدم الالتزام، فيجب عليه إبلاغ الأمر إلى مستوى السلطة التالي الأعلى داخل المنشأة، إن كان موجوداً، مثل لجنة المراجعة أو المجلس الإشرافي. وعندما لا توجد سلطة أعلى، أو إذا كان المراجع يعتقد أنه لن يتم اتخاذ تصرف بشأن ما تم الإبلاغ عنه، أو كان غير متأكد بشأن الشخص الذي سيقدَّم له التقرير، فيجب على المراجع أن ينظر في مدى الحاجة للحصول على مشورة قانونية.

الآثار المحتملة في تقرير المراجع المترتبة على عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه (راجع: الفقرتين أ٢٦ ، أ٢٧)

٢٦. إذا خلص المراجع إلى أن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه له تأثير جوهري على القوائم المالية، وأنه لم ينعكس بصورة كافية في القوائم المالية، فيجب عليه، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)، أن يبدي رأياً متحفظاً أو رأياً معارضاً في القوائم المالية.[٦]

٢٧. إذا منعت الإدارة أو المكلفون بالحوكمة المراجع من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتقويم ما إذا كان عدم الالتزام، الذي ربما يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية، قد حدث أو من المرجح أنه قد حدث، فيجب على المراجع أن يبدي رأياً متحفظاً أو أن يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية، على أساس تقييد نطاق المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).[٧]

٢٨. إذا لم يكن المراجع قادراً على تحديد ما إذا كان هناك عدم التزام قد حدث بسبب قيود فرضتها الظروف، وليس الإدارة أو المكلفون بالحوكمة، فيجب على المراجع تقويم تأثير ذلك على رأيه وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

التقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لسلطة معنية خارج المنشأة

٢٩. إذا حدد المراجع حدوث، أو اشتبه في حدوث، عدم التزام بالأنظمة واللوائح، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة: (راجع: الفقرات أ٢٨-أ٣٤)

(أ) تتطلب من المراجع أن يقرر عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.

(ب) تفرض مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجبها، في ظل الظروف القائمة، التقرير عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.

---

[٥] معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٣

[٦] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"، الفقرتان ٧ و٨

[٧] معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرتان ٧ و٩

التوثيق

٣٠. يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة[٨] عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إضافة إلى ما يلي: (راجع: الفقرتين أ٣٥، أ٣٦)

(أ) إجراءات المراجعة المنفذة والأحكام المهنية المهمة المتخذة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن عدم الالتزام؛

(ب) المناقشات التي جرت مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم بشأن الأمور المهمة ذات العلاقة بعدم الالتزام، بما في ذلك كيفية استجابة الإدارة، وعند الاقتضاء، المكلفين بالحوكمة لذلك الأمر.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

المسؤولية عن الالتزام بالأنظمة واللوائح (راجع: الفقرات ٣-٩)

أ١. تتحمل الإدارة، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، مسؤولية التأكد من أن عمليات المنشأة تتم وفقاً للأنظمة واللوائح. وقد تؤثر الأنظمة واللوائح على القوائم المالية للمنشأة بطرق مختلفة، على سبيل المثال، قد تؤثر وبشكل مباشر على إفصاحات محددة مطلوبة من المنشأة في القوائم المالية، أو قد تفرض إطار التقرير المالي المنطبق. وقد تحدد أيضاً حقوقاً والتزامات قانونية معينة للمنشأة، يتم إثبات بعضها في قوائمها المالية. وبالإضافة إلى ذلك، فإن الأنظمة واللوائح قد تفرض عقوبات في حالة عدم الالتزام.

أ٢. فيما يلي أمثلة لأنواع السياسات والإجراءات التي قد تطبقها المنشأة لمساعدتها في منع حدوث حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح واكتشاف حدوثها:

- متابعة المتطلبات النظامية والتأكد من أن إجراءات التشغيل مصممة للوفاء بهذه المتطلبات.
- إنشاء وتشغيل نظم رقابة داخلية مناسبة.
- وضع قواعد للسلوك المهني والإعلان عنها واتباعها.
- التأكد من تدريب الموظفين بشكل مناسب على قواعد السلوك المهني والتأكد من فهمهم لها.
- متابعة الالتزام بقواعد السلوك المهني، واتخاذ الإجراءات التأديبية المناسبة تجاه من لا يلتزم بها من الموظفين.
- تعيين مستشارين قانونيين للمساعدة في متابعة المتطلبات النظامية.
- الاحتفاظ بسجل للأنظمة واللوائح المهمة التي يجب على المنشأة الالتزام بها في إطار الصناعة التي تنتمي إليها وسجل للشكاوى.

وفي المنشآت الأكبر، قد يُضاف إلى هذه السياسات والإجراءات تحديد مسؤوليات مناسبة لما يلي:

- وظيفة المراجعة الداخلية.
- لجنة المراجعة.
- وظيفة الالتزام بالأنظمة واللوائح.

مسؤولية المراجع

أ٣. قد ينتج عن عدم التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح تحريف جوهري في القوائم المالية. وقد يؤثر اكتشاف عدم الالتزام، بغض النظر عن أهميته النسبية، على جوانب أخرى لعملية المراجعة، بما في ذلك على سبيل المثال، نظر المراجع في نزاهة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين.

[٨] معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١، وأ٦

أ٤. إن الفصل فيما إذا كان تصرف ما يُشكل عدم التزام بالأنظمة واللوائح هو أمر تختص به المحاكم أو الجهات القضائية الأخرى المعنية، وعادةً ما يكون خارج نطاق الاختصاص المهني للمراجع. وبالرغم من ذلك، فإن تدريب المراجع وخبرته وفهمه للمنشأة والصناعة أو القطاع الذي تنتمي إليه، قد يوفر أساساً لإدراك أن بعض التصرفات التي تنمو إلى علمه قد تشكل عدم التزام بالأنظمة واللوائح.

أ٥. وفقاً لمتطلبات نظامية خاصة، قد يُطلب من المراجع أن يقوم على وجه الخصوص، كجزء من مراجعة القوائم المالية، بالتقرير عمّا إذا كانت المنشأة ملتزمة بأحكام أنظمة أو لوائح معينة. وفي هذه الظروف، يتعامل معيار المراجعة (٧٠٠)[٩] أو معيار المراجعة (٨٠٠)[١٠] مع كيفية تناول هذه المسؤوليات في تقرير المراجع. وعلاوةً على ذلك، ومتى وجدت متطلبات تقرير محددة نظامياً، فقد يكون من الضروري أن تتضمن خطة المراجعة اختبارات مناسبة للالتزام بأحكام هذه الأنظمة واللوائح.

أنواع الأنظمة واللوائح (راجع: الفقرة ٦)

أ٦. قد تؤثر طبيعة وظروف المنشأة على ما إذا كانت الأنظمة واللوائح ذات الصلة واقعة ضمن نوعي الأنظمة واللوائح المبينة في الفقرتين ٦(أ) أو ٦(ب). ومن أمثلة الأنظمة واللوائح التي قد تكون مشمولة في النوعين الموضحين في الفقرة ٦، تلك التي تتناول:

- الغش والفساد والرشوة.
- غسل الأموال وتمويل الإرهاب والمتحصلات المتأتية من الجرائم.
- أسواق الأوراق المالية والتداول فيها.
- المنتجات والخدمات المصرفية والمنتجات والخدمات المالية الأخرى.
- حماية البيانات.
- التزامات ومدفوعات الضرائب والزكاة(*) ومعاشات التقاعد.
- حماية البيئة.
- الصحة والسلامة العامة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٧. في القطاع العام، قد تكون هناك مسؤوليات مراجعة إضافية فيما يتعلق بمراعاة الأنظمة واللوائح التي قد ترتبط بمراجعة القوائم المالية أو قد تمتد إلى جوانب أخرى من عمليات المنشأة.

المسؤوليات الإضافية المحددة بموجب أنظمة أو لوائح أو متطلبات مسلكية ذات صلة (راجع: الفقرة ٩)

أ٨. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة أن يقوم المراجع بتنفيذ المزيد من الإجراءات واتخاذ المزيد من التصرفات. فعلى سبيل المثال، يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) أن يقوم المراجع باتخاذ خطوات للاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة إلى اتخاذ المزيد من التصرفات.(**) وقد يكون من بين هذه الخطوات الإبلاغ عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى المراجعين الآخرين داخل المجموعة، بما في ذلك إلى الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مراجعي المكونات أو المراجعين الآخرين الذين ينفذون أعمالاً في مكونات المجموعة لأغراض أخرى خلاف مراجعة القوائم المالية للمجموعة.[١١]

---

[٩] معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة ٤٣

[١٠] معيار المراجعة (٨٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص"، الفقرة ١١

* تم إضافة الزكاة بما يتفق مع الأنظمة واللوائح السعودية.

** يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

[١١] انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي٣٦٠/١٦–٣٦٠/١٨ ت١ من الميثاق الدولي.

تعريف (راجع: الفقرة ١٢)

أ٩. تشمل التصرفات التي تؤدي إلى عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المعاملات التي تبرمها المنشأة أو التي يبرمها باسمها أو بالنيابة عنها المكلفون بالحوكمة أو الإدارة أو أفراد آخرون يعملون لصالح المنشأة أو بتوجيهات منها.

أ١٠. يشمل عدم الالتزام أيضاً سوء السلوك الشخصي المتعلق بأنشطة أعمال المنشأة، على سبيل المثال، في الحالات التي يقبل فيها شخص في مركز إداري كبير، بصفته الشخصية، رشوة من أحد موردي المنشأة، وفي مقابل ذلك يضمن تعيين المورد لتقديم خدمات أو عقود للمنشأة.

مراعاة المراجع للالتزام بالأنظمة واللو ائح

التوصل إلى فهم للإطار النظامي والتنظيمي (راجع: الفقرة ١٣)

أ١١. للتوصل إلى فهم عام للإطار النظامي والتنظيمي، وكيفية التزام المنشأة بذلك الإطار، فقد يقوم المراجع، على سبيل المثال، بما يلي:

- استخدام فهمه الحالي لعوامل الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى الخاصة بها؛
- تحديث فهمه لتلك الأنظمة واللوائح التي تحدد بشكل مباشر المبالغ والإفصاحات المقرر عنها في القوائم المالية؛
- الاستفسار من الإدارة عن الأنظمة أو اللوائح التي قد يتوقع أن يكون لها تأثير أساسي على عمليات المنشأة؛
- الاستفسار من الإدارة عن سياسات وإجراءات المنشأة المتعلقة بالالتزام بالأنظمة واللوائح؛
- الاستفسار من الإدارة عن السياسات أو الإجراءات المتبعة لمعرفة وتقويم المطالبات القضائية والمحاسبة عنها.

الأنظمة واللوائح المتعارف على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية (راجع: الفقرتين ٦ ، ١٤)

أ١٢. توجد أنظمة ولوائح معينة راسخة ومعروفة للمنشأة وداخل الصناعة أو القطاع الذي تعمل فيه، وذات صلة بالقوائم المالية للمنشأة (كما هو مبين في الفقرة ٦(أ)). وقد تتضمن هذه الأنظمة واللوائح أموراً ترتبط، على سبيل المثال، بما يلي:

- شكل ومحتوى القوائم المالية؛ أو
- قضايا التقرير المالي الخاصة بالصناعة؛ أو
- المحاسبة عن المعاملات الخاضعة لعقود حكومية؛ أو
- استحقاق أو إثبات مصروفات الزكاة وضريبة الدخل أو تكاليف معاشات التقاعد.

وقد تكون بعض أحكام تلك الأنظمة واللوائح ذات صلة مباشرة بإقرارات محددة في القوائم المالية (على سبيل المثال، اكتمال مخصصات الزكاة[*] وضريبة الدخل)، فيما قد يكون البعض الآخر ذا صلة مباشرة بالقوائم المالية ككل (على سبيل المثال، القوائم المطلوبة التي تشكل مجموعة كاملة من القوائم المالية). ويتمثل هدف المتطلب الوارد في الفقرة ١٤ في أن يقوم المراجع بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بتحديد المبالغ والإفصاحات في القوائم المالية عملاً بالأحكام ذات الصلة في تلك الأنظمة واللوائح.

وقد ينتج عن عدم الالتزام بالأحكام الأخرى لهذه الأنظمة واللوائح والأنظمة واللوائح الأخرى غرامات أو دعاوى قضائية أو تبعات أخرى على المنشأة، قد يلزم إظهار التكاليف المتعلقة بها في القوائم المالية، ولكن لا تعد ذات تأثير مباشر على القوائم المالية كما هو مبين في الفقرة ٦(أ).

إجراءات تحديد حالات عدم الالتزام - الأنظمة واللوائح الأخرى (راجع: الفقرتين ٦ ، ١٥)

أ١٣. قد تحتاج بعض الأنظمة واللوائح الأخرى إلى انتباه خاص من جانب المراجع لأن لها تأثيراً أساسياً على عمليات المنشأة (كما هو مبين في الفقرة ٦(ب)). وقد يتسبب عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي لها تأثير أساسي على عمليات المنشأة في توقف عمليات المنشأة، أو

* تم إضافة الزكاة بما يتفق مع الأنظمة واللوائح السعودية.

التشكيك في استمرار المنشأة كمنشأة مستمرة.[١٢] فعلى سبيل المثال، يمكن أن يكون لعدم الالتزام بمتطلبات ترخيص المنشأة أو متطلب آخر لتنفيذ عمليات المنشأة مثل هذا الأثر (مثل عدم التزام البنك بمتطلبات رأس المال أو الاستثمار). ويوجد أيضاً العديد من الأنظمة واللوائح التي تتعلق بشكل أساسي بالجوانب التشغيلية للمنشأة التي لا تؤثر عادةً على القوائم المالية ولا تتضمنها نُظُم معلومات المنشأة ذات الصلة بالتقرير المالي.

أ١٤. نظراً لأن تبعات الأنظمة واللوائح الأخرى على التقرير المالي يمكن أن تتنوع تبعاً لعمليات المنشأة، فإن إجراءات المراجعة التي تتطلبها الفقرة (١٥) موجهة إلى لفت انتباه المراجع إلى حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية.

عدم الالتزام الذي يعلم به المراجع من خلال إجراءات المراجعة الأخرى (راجع: الفقرة ١٦)

أ١٥. قد تلفت إجراءات المراجعة المطبقة لتكوين رأي في القوائم المالية انتباه المراجع إلى حالات عدم التزام، أو عدم التزام مشتبه فيه، بالأنظمة واللوائح. وقد تشمل هذه الإجراءات على سبيل المثال ما يلي:

- قراءة المحاضر؛
- الاستفسار من إدارة المنشأة والمستشار القانوني الداخلي أو المستشار القانوني الخارجي عن الدعاوى القضائية والمطالبات والتقديرات؛
- إجراء الاختبارات الأساس لتفاصيل فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ١٧)

أ١٦. نظراً لأن تأثير الأنظمة واللوائح على القوائم المالية يمكن أن يختلف بشكل كبير، فإن الإفادات المكتوبة توفر أدلة المراجعة الضرورية بشأن معرفة الإدارة بحالات عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، التي قد يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية. ومع ذلك، فإن الإفادات المكتوبة في حد ذاتها لا توفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وبالتالي، لا تؤثر على طبيعة ومدى أدلة المراجعة الأخرى التي يجب أن يحصل عليها المراجع.[١٣]

إجراءات المراجعة عند تحديد حدوث عدم التزام أو الاشتباه في حدوثه

مؤشرات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح (راجع: الفقرة ١٩)

أ١٧. قد يصبح المراجع مدركاً لمعلومات بشأن حالة عدم التزام بالأنظمة واللوائح، نتيجة تنفيذ إجراءات خلاف تلك الواردة في الفقرات ١٣-١٧ (على سبيل المثال، عندما ينبّه مبلغ ما المراجع إلى حالة عدم التزام).

أ١٨. قد تمثل الأمور الآتية مؤشراً على عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح:

- التحقيقات التي تجريها السلطات التنظيمية والدوائر الحكومية، أو دفع الغرامات أو فرض العقوبات.
- المدفوعات لخدمات غير محددة أو القروض لمستشارين أو لأطراف ذات علاقة أو لموظفين أو موظفين حكوميين.
- عمولات المبيعات أو أتعاب الوكلاء التي تبدو مُبالغاً فيها بالمقارنة مع المبالغ التي تدفعها المنشأة عادةً أو التي تُدفع في الصناعة التي تنتمي إليها، أو بالمقارنة مع الخدمات التي تم استلامها بالفعل.
- الشراء بأسعار أعلى أو أقل من سعر السوق بشكل كبير.
- المدفوعات النقدية غير العادية، أو المشتريات التي تتم في صورة شيكات مصرفية تُدفع لحاملها، أو التحويلات لحسابات بنكية مرقمة.
- المعاملات غير العادية مع شركات مسجلة في دول توفر ملاذات ضريبية.

---

[١٢] راجع معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

[١٣] معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة"، الفقرة ٤

- المدفوعات مقابل سلع أو خدمات قُدمت إلى دولة خلاف دولة المنشأ.
- المدفوعات بدون وثائق رقابية ملائمة على عمليات الصرف.
- وجود نظام معلومات يفشل، سواء بسبب تصميمه أو بشكل عرضي، في توفير مسار تتبعي كافٍ للمراجعة أو في توفير أدلة كافية.
- المعاملات غير المصرح بها أو المعاملات المسجلة بشكل غير سليم.
- التعليقات السلبية من وسائل الإعلام.

أمور ذات صلة بتقويم المراجع (راجع: الفقرة ١٩(ب))

أ١٩. تشمل الأمور ذات الصلة بتقويم المراجع للتأثير المحتمل على القوائم المالية ما يلي:

- التبعات المالية المحتملة لعدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، على القوائم المالية بما في ذلك، على سبيل المثال، فرض غرامات وعقوبات وتعويضات، والتهديد بمصادرة الأصول، والوقف الجبري للعمليات، والدعاوى القضائية.
- ما إذا كانت التبعات المالية المحتملة تتطلب الإفصاح.
- ما إذا كانت التبعات المالية المحتملة خطيرة بشكل يدعو إلى الشك في العرض العادل للقوائم المالية، أو بشكل يجعل القوائم المالية مضللة بأية صورة أخرى.

إجراءات المراجعة وإبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة بعدم الالتزام، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه (راجع: الفقرة ٢٠)

أ٢٠. يتعين على المراجع مناقشة عدم الالتزام المشتبه في حدوثه مع المستوى الإداري المناسب ومع المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لأنهم قد يكونون قادرين على تقديم أدلة مراجعة إضافية. فعلى سبيل المثال، قد يتأكد المراجع من أن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لديهم الفهم نفسه للحقائق والظروف ذات الصلة بالمعاملات أو الأحداث التي أدت إلى عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المشتبه في حدوثه.

أ٢١. ومع ذلك، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح في بعض الدول قيوداً على قيام المراجع بالإبلاغ عن أمور معينة للإدارة والمكلفين بالحوكمة. وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه التحديد تقديم إبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في فعل غير نظامي فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المراجع مطالباً بتقديم تقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية وفقاً لقوانين مكافحة غسل الأموال. وفي مثل تلك الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المراجع معقدة، وقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

أ٢٢. إذا لم تقدم الإدارة أو المكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، معلومات كافية للمراجع تفيد بأن المنشأة ملتزمة في الواقع بالأنظمة واللوائح، فقد يرى المراجع أنه من المناسب التشاور مع المستشار القانوني الداخلي أو الخارجي للمنشأة بشأن تطبيق الأنظمة واللوائح حسب الظروف، بما في ذلك بشأن احتمال حدوث غش والتأثيرات المحتملة على القوائم المالية. وإذا رأى المراجع أن التشاور مع المستشار القانوني للمنشأة غير مناسب، أو إذا لم يقتنع برأي المستشار القانوني، فقد يرى أنه من المناسب التشاور بشكل سري مع أشخاص آخرين داخل المكتب أو مكتب آخر ضمن الشبكة أو مع هيئة مهنية أو مع المستشار القانوني للمراجع، بشأن ما إذا كانت هناك مخالفة للأنظمة واللوائح، بما في ذلك احتمال حدوث غش والتبعات النظامية المحتملة لذلك، وما هي التصرفات الأخرى، إن وجدت، التي قد يتخذها المراجع.

تقويم الآثار المترتبة على عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه (راجع: الفقرة ٢٢)

أ٢٣ وفقاً لمتطلبات الفقرة ٢٢، فإن المراجع يقوّم الآثار المترتبة على عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه فيما يتعلق بجوانب المراجعة الأخرى، بما في ذلك تقييم المراجع للمخاطر وإمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة. وستعتمد الآثار المترتبة على عدم التزام معين، محدد حدوثه أو مشتبه في حدوثه، على العلاقة بين ارتكاب الفعل وإخفائه، إن تم ذلك، وأدوات الرقابة الخاصة والمستوى الإداري أو الأفراد المتورطين الذين يعملون لصالح المنشأة أو بتوجيهات منها، وبخاصة الآثار المترتبة الناتجة عن تورط أعلى سلطة في المنشأة.

وحسبما هو موضح في الفقرة ٩، فإن التزام المراجع بالأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة يمكن أن يوفر مزيداً من المعلومات ذات الصلة بمسؤوليات المراجع وفقاً للفقرة ٢٢.

أ٢٤. من أمثلة الظروف التي قد تؤدي إلى قيام المراجع بتقويم ما يترتب على عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه من آثار على إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة المستلمة من الإدارة، وحسب مقتضى الحال، من المكلفين بالحوكمة، ما يلي:

- اشتباه المراجع في تورط الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أو في عزمهم على التورط في أي عدم التزام محدد حدوثه أو مشتبه في حدوثه أو امتلاك المرجع لأدلة على ذلك.
- إدراك المراجع لعلم الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بعدم الالتزام، وخلافاً للمتطلبات النظامية أو التنظيمية، عدم قيامهم بالإبلاغ عن الأمر أو التصريح بالإبلاغ عنه لسلطة معنية خلال فترة معقولة.

أ٢٥. في ظروف معينة، قد ينظر المراجع في الانسحاب من الارتباط، متى كان مسموحاً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح، على سبيل المثال عندما لا تتخذ الإدارة أو المكلفون بالحوكمة التصرف التصحيحي الذي يراه المراجع مناسباً في ظل الظروف القائمة، أو عندما يثير عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه شكوكاً حول نزاهة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حتى ولو كان عدم الالتزام غير جوهري بالنسبة للقوائم المالية. وقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية لتحديد ما إذا كان الانسحاب من الارتباط مناسباً. وعندما يقرر المراجع أن الانسحاب من الارتباط سيكون مناسباً، فإن فعل ذلك لن يكون بديلاً عن الالتزام بالمسؤوليات الأخرى بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة للاستجابة إلى عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه. وعلاوة على ذلك، تشير الفقرة أ٥٥ من معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)[١٤] إلى أن بعض المتطلبات المسلكية قد تتطلب من المراجع السابق، بناءً على طلب من المراجع اللاحق المقترح، تقديم معلومات بشأن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح إلى المراجع اللاحق.

الإبلاغ والتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه

الآثار المحتملة في تقرير المراجع المترتبة على عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه (راجع: الفقرات ٢٦-٢٨)

أ٢٦. يتم الإبلاغ عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، في تقرير المراجع عندما يعدل المراجع الرأي وفقاً للفقرات ٢٦-٢٨. وفي بعض الظروف الأخرى، قد يقوم المراجع بالإبلاغ عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه في تقرير المراجع، على سبيل المثال:

- عندما يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى، بالإضافة إلى مسؤوليات المراجع بموجب المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وفقاً لما هو منصوص عليه في الفقرة ٤٣ من معيار المراجعة (٧٠٠)؛ أو
- عندما يقرر المراجع أن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه يعد أحد الأمور الرئيسة للمراجعة، وبالتالي يقوم بالإبلاغ عن الأمر وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)،[١٥] ما لم تنطبق الفقرة ١٤ من ذلك المعيار؛ أو
- في حالات استثنائية، عندما لا تتخذ الإدارة أو المكلفون بالحوكمة التصرف التصحيحي الذي يراه المراجع مناسباً في ظل الظروف القائمة، ويكون الانسحاب من الارتباط غير ممكن (انظر الفقرة أ٢٥)، قد ينظر المراجع في وصف عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه في فقرة أمر آخر وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٦).[١٦]

أ٢٧. قد تمنع أنظمة أو لوائح الإفصاح العلني عن أمر معين، سواءً من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو المراجع. فعلى سبيل المثال، قد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه التحديد تقديم إبلاغ أو اتخاذ أي تصرف آخر قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في فعل غير نظامي فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة. وعندما يعتزم المراجع الإبلاغ عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه في تقريره في ظل الظروف الموضحة في الفقرة أ٢٦ أو غيرها، فقد يكون لتلك الأنظمة أو اللوائح آثار على قدرة المراجع على وصف الأمر في تقريره، أو في بعض الظروف على إصدار تقرير المراجع. وفي مثل تلك الحالات، قد يأخذ المراجع في الحسبان الحصول على مشورة قانونية لتحديد التصرف المناسب.

---

[١٤] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"

[١٥] معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

[١٦] معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

التقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لسلطة معنية خارج المنشأة (راجع: الفقرة ٢٩)

أ٢٨. قد يكون من المطلوب أو من المناسب في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية خارج المنشأة لأن:

(أ) الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة تتطلب من المراجع التقرير عنها (انظر الفقرة أ٢٩)؛ أو

(ب) المراجع قد حدد أن التقرير يعد تصرفاً مناسباً كاستجابة لعدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة (انظر الفقرة أ٣٠)؛ أو

(ج) الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة تمنح المراجع الحق في القيام بذلك (انظر الفقرة أ٣١).

أ٢٩. قد يكون المراجع مطالباً في بعض الدول بموجب أنظمة أو لوائح أو متطلبات مسلكية ذات صلة بالتقرير عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها إلى سلطة معنية خارج المنشأة. فعلى سبيل المثال، توجد في بعض الدول متطلبات نظامية تلزم مراجعي المؤسسات المالية بالتقرير عن حدوث أو الاشتباه في حدوث عدم التزام بالأنظمة واللوائح لسلطة إشرافية. وأيضاً، قد تنشأ تحريفات عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، وقد يكون المراجع مطالباً في بعض الدول بالتقرير عن التحريفات لسلطة معنية في الحالات التي تفشل فيها الإدارة أو المكلفون بالحوكمة في اتخاذ تصرف تصحيحي.

أ٣٠. في حالات أخرى، قد يكون المراجع مطالباً بموجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة بتحديد ما إذا كان التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة يعد تصرفاً مناسباً في ظل الظروف القائمة.(*) وعلى سبيل المثال، يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة أن يتخذ المراجع خطوات للاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة إلى اتخاذ المزيد من التصرفات، والتي قد يكون من بينها التقرير إلى سلطة معنية خارج المنشأة.[١٧] ويوضح الميثاق الدولي أن مثل ذلك التقرير لن يُعد انتهاكاً لواجب السرية الذي يقتضيه الميثاق.[١٨]

أ٣١. حتى إذا كانت الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة لا تتضمن متطلبات تتناول التقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، فإنها قد تمنح المراجع الحق في التقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لسلطة معنية خارج المنشأة. فعلى سبيل المثال، عند مراجعة القوائم المالية للمؤسسات المالية، قد يكون للمراجع الحق بموجب الأنظمة أو اللوائح في مناقشة أمور مثل عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه مع سلطة إشرافية.

أ٣٢. في ظروف أخرى، قد يكون التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة ممنوعاً في ضوء واجب المراجع المتعلق بالسرية بموجب أنظمة أو لوائح أو متطلبات مسلكية ذات صلة.

أ٣٣. قد ينطوي التحديد الذي تتطلبه الفقرة ٢٩ على اعتبارات وأحكام مهنية معقدة. ولذلك، قد ينظر المراجع في الحصول على استشارة داخلية (على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب ضمن الشبكة) أو القيام بشكل سري باستشارة سلطة تنظيمية أو هيئة مهنية (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو ما لم يؤدِ ذلك إلى انتهاك واجب السرية). وقد ينظر المراجع أيضاً في الحصول على مشورة قانونية لفهم الخيارات المتاحة والآثار المهنية أو النظامية المترتبة على اتخاذ أي تصرف معين.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٣٤. قد يكون المراجع في القطاع العام ملزماً بالتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة إصدار الأنظمة أو إلى هيئة حاكمة أخرى أو التقرير عن عدم الالتزام في تقريره.

التوثيق (راجع: الفقرة ٣٠)

أ٣٥. قد يتضمن توثيق المراجع للنتائج المتعلقة بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، على سبيل المثال:

- نسخ من السجلات أو المستندات.

---

* يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

[١٧] انظر، على سبيل المثال، الفقرة ٢١/٣٦٠ ت١ والفقرات ٢٥/٣٦٠ ت١–ي٢٧/٣٦٠ من الميثاق الدولي.

[١٨] انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي١/١١٤، ١/١١٤ ت١، ي٢٦/٣٦٠ من الميثاق الدولي.

- محاضر المناقشات التي تمت مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو مع أطراف من خارج المنشأة.

أ٣٦. قد تحدد أيضاً الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة متطلبات توثيق إضافية فيما يتعلق بعدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه.[١٩]

[١٩] انظر، على سبيل المثال، الفقرة ي٢٨/٣٦٠ من الميثاق الدولي.

معيار المراجعة (٢٦٠): الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٢٦٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٢٦٠)

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

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

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١-٣
دور الاتصال	٤–٧
تاريخ السريان	٨
الأهداف	٩
التعريفات	١٠
المتطلبات	
المكلفون بالحوكمة	١١–١٣
الأمور الواجب الإبلاغ بها	١٤–١٧
آلية الاتصال	١٨–٢٢
التوثيق	٢٣
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
المكلفون بالحوكمة	أ١–أ٨
الأمور الواجب الإبلاغ بها	أ٩–أ٣٦
آلية الاتصال	أ٣٧–أ٥٣
التوثيق	أ٥٤
الملحق الأول: المتطلبات المحددة في معيار إدارة الجودة (١) ومعايير المراجعة الأخرى التي تشير إلى الاتصال بالمكلفين بالحوكمة	
الملحق الثاني: الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية	

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٢٦٠) *"الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"* 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 الاتصال بالمكلفين بالحوكمة عند مراجعة القوائم المالية. وعلى الرغم من أن هذا المعيار يُطبق بغض النظر عن هيكل الحوكمة في المنشأة أو حجمها، فإنه توجد اعتبارات معينة يتم تطبيقها عندما يكون جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، وعند مراجعة المنشآت المدرجة. ولا يضع هذا المعيار متطلبات تتعلق باتصال المراجع بإدارة المنشأة أو ملاكها ما لم يكونوا مكلفين أيضاً بدور في الحوكمة.

٢. تمت صياغة هذا المعيار في سياق مراجعة القوائم المالية، لكنه قد يكون قابلاً للتطبيق أيضاً، بعد تكييفه حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، على مراجعة معلومات مالية تاريخية أخرى، عندما يكون المكلفون بالحوكمة مسؤولين عن الإشراف على إعداد هذه المعلومات.

٣. اعترافاً بأهمية الاتصال المتبادل الفعّال عند مراجعة القوائم المالية، فإن هذا المعيار يوفر إطاراً شاملاً لاتصال المراجع بالمكلفين بالحوكمة، ويُحدد بعض الأمور المعينة التي يجب إبلاغهم بها. وقد حددت معايير المراجعة الأخرى أموراً إضافية يجب الإبلاغ بها، تكمّل متطلبات هذا المعيار (انظر الملحق الأول). وإضافة لذلك، يحدد معيار المراجعة (٢٦٥)[١] متطلبات معينة بشأن إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي يتعرف عليها المراجع أثناء المراجعة. وهناك أمور أخرى، لم يتطلبها هذا المعيار أو معايير المراجعة الأخرى، قد يكون من المطلوب الإبلاغ عنها بموجب الأنظمة أو اللوائح أو بموجب الاتفاق مع المنشأة أو بموجب متطلبات إضافية تنطبق على الارتباط، على سبيل المثال، المعايير الخاصة بهيئة محاسبية مهنية وطنية. ولا يمنع أي مما ورد في هذا المعيار المراجع من إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأي أمور أخرى. (راجع: الفقرات ٣٣–٣٦)

دور الاتصال

٤. يركز هذا المعيار بشكل أساسي على الاتصالات التي تكون من المراجع إلى المكلفين بالحوكمة. ومع ذلك، فإن الاتصال المتبادل الفعّال مهم فيما يلي:

(أ) مساعدة المراجع والمكلفين بالحوكمة في فهم الأمور المرتبطة بالمراجعة في سياقها، وفي تطوير علاقة عمل بنّاءة. ويتم تطوير هذه العلاقة مع الحفاظ على استقلال المراجع وموضوعيته؛

(ب) مساعدة المراجع في الحصول على معلومات ذات صلة بالمراجعة من المكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، قد يساعد المكلفون بالحوكمة المراجع في فهم المنشأة وبيئتها، وفي التعرف على المصادر المناسبة للحصول على أدلة المراجعة، وفي توفير معلومات عن معاملات أو أحداث معينة؛

(ج) مساعدة المكلفين بالحوكمة في الوفاء بمسؤوليتهم عن الإشراف على آلية التقرير المالي، مما يحد من مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية.

٥. على الرغم من مسؤولية المراجع عن الإبلاغ بالأمور التي يتطلبها هذا المعيار، فإن الإدارة مسؤولة أيضاً عن إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالأمور التي لها أهمية من حيث الحوكمة. ولا يعفي الإبلاغ من قبل المراجع الإدارة من هذه المسؤولية. وعلى نحو مماثل، فإن إبلاغ الإدارة للمكلفين بالحوكمة بالأمور التي يتعين على المراجع الإبلاغ بها لا يعفي المراجع من مسؤولية إبلاغهم بها أيضاً. غير أن قيام الإدارة بالإبلاغ عن هذه الأمور قد يؤثر على شكل أو توقيت اتصال المراجع بالمكلفين بالحوكمة.

٦. يعد الإبلاغ الواضح بالأمور المحددة التي تتطلب معايير المراجعة الإبلاغ بها جزءاً لا يتجزأ من كل عملية مراجعة. ومع ذلك، لا تطلب معايير المراجعة من المراجع تنفيذ إجراءات مخصصة لغرض تحديد أي أمور أخرى يلزم عليه إبلاغها للمكلفين بالحوكمة.

٧. في بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح قيوداً على قيام المراجع بالإبلاغ عن أمور معينة للمكلفين بالحوكمة. وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص القيام بإبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية 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

[١] معيار المراجعة (٢٦٥) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"

اللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية 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.

تاريخ السريان

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

الأهداف

٩. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) أن يبلغ بوضوح مسؤولياته الخاصة بمراجعة القوائم المالية إلى المكلفين بالحوكمة، وأن ينقل لهم نظرة عامة عن نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما؛

(ب) أن يحصل على معلومات ذات صلة بالمراجعة من المكلفين بالحوكمة؛

(ج) أن يزود المكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب بالملاحظات الناتجة عن المراجعة، التي تُعد مهمة وذات صلة بمسؤوليتهم في الإشراف على آلية التقرير المالي؛

(د) أن يعزز الاتصال المتبادل الفعّال بين المراجع والمكلفين بالحوكمة.

التعريفات

١٠. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة أدناه:

(أ) المكلفون بالحوكمة: أشخاص أو مؤسسات (على سبيل المثال، مجلس أمناء) تقع على عاتقهم مسؤولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة والواجبات المرتبطة بمساءلتها. ويشمل ذلك الإشراف على آلية إعداد التقرير المالي. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، قد يشمل المكلفون بالحوكمة العاملين في الإدارة، مثل الأعضاء التنفيذيين في مجلس حوكمة لمنشأة في القطاع الخاص أو العام، أو المدير المالك. وللاطلاع على مناقشة لتنوع هياكل الحوكمة، انظر الفقرات أ١- أ٨.

(ب) الإدارة: شخص (أشخاص) يتحمل المسؤولية التنفيذية عن إجراء عمليات المنشأة. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، تشمل الإدارة بعض أو جميع المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال، الأعضاء التنفيذيين في مجلس الحوكمة، أو المدير المالك.

المتطلبات

المكلفون بالحوكمة

١١. يجب على المراجع تحديد الشخص (الأشخاص) المعني ضمن هيكل حوكمة المنشأة الذي سيتم الاتصال به. (راجع: الفقرات أ١–أ٤)

الاتصال بمجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة:

١٢. إذا قام المراجع بالاتصال بمجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال لجنة المراجعة، أو فرد معين، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كان بحاجة للتواصل أيضاً مع الهيئة الحاكمة للمنشأة. (راجع: الفقرات أ٥–أ٧)

حالة مشاركة جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة

١٣. في بعض الحالات، يشارك جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، على سبيل المثال في المنشأة الصغيرة التي يتولى إدارتها مالك وحيد ولا يؤدي أي شخص آخر دوراً في حوكمتها. في هذه الحالات، إذا كانت الأمور التي يتطلبها هذا المعيار يتم الإبلاغ بها إلى شخص يتحمل مسؤوليات الإدارة، وكان لهذا الشخص أيضاً مسؤوليات تتعلق بالحوكمة، فليست هناك حاجة إلى الإبلاغ بهذه الأمور مرة أخرى إلى نفس الشخص في إطار دوره المتعلق بالحوكمة. وهذه الأمور واردة في الفقرة ١٦(ج). ومع ذلك، يجب على المراجع أن يكون مقتنعاً بأن الاتصال بالشخص الذي يتحمل مسؤوليات الإدارة يفي بإعلام جميع من كان المراجع سيقوم بالاتصال بهم بصفتهم مكلفين بالحوكمة. (راجع: الفقرة أ٨)

الأمور الواجب الإبلاغ بها

مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية

١٤. يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بمسؤولياته فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية، بما في ذلك ما يلي:

(أ) أنه مسؤول عن تكوين وإبداء رأي في القوائم المالية التي أعدتها الإدارة تحت إشراف المكلفين بالحوكمة؛

(ب) أن مراجعة القوائم المالية لا تعفي الإدارة أو المكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم. (راجع: الفقرتين أ٩، أ١٠)

نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما

١٥. يجب على المراجع إعطاء المكلفين بالحوكمة نظرة عامة على نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما، ويتضمن ذلك الإبلاغ عن المخاطر المهمة التي يتعرف عليها المراجع. (راجع: الفقرات أ١١–أ١٦)

النتائج المهمة من المراجعة

١٦. يجب على المراجع أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بما يلي: (راجع: الفقرتين أ١٧، أ١٨)

(أ) وجهة نظره بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية في المنشأة، بما في ذلك السياسات والتقديرات المحاسبية وإفصاحات القوائم المالية. وعند الاقتضاء، يجب على المراجع أن يوضح للمكلفين بالحوكمة سبب اعتباره أن ممارسة محاسبية مهمة، وإن كانت مقبولة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، إلا أنها ليست الأكثر مناسبة للظروف الخاصة بالمنشأة؛ (راجع: الفقرتين أ١٩، أ٢٠)

(ب) الصعوبات المهمة، إن وجدت، التي واجهها خلال المراجعة؛ (راجع: الفقرة أ٢١)

(ج) ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة:

(١) الأمور المهمة التي ظهرت أثناء المراجعة، والتي تمت مناقشتها، أو التي ما زالت محل تواصل، مع الإدارة؛ (راجع: الفقرة أ٢٢)

(٢) الإفادات المكتوبة التي يطلبها المراجع؛

(د) الظروف التي تؤثر على شكل ومضمون تقرير المراجع، إن وجدت؛ (راجع: الفقرات أ٢٣–أ٢٥)

(هـ) أي أمور مهمة أخرى تظهر أثناء المراجعة وتُعد، بحسب الحكم المهني للمراجع، ذات صلة بالإشراف على آلية التقرير المالي. (راجع: الفقرات أ٢٦–أ٢٨)

استقلال المراجع

١٧. في حالة المنشآت المدرجة، يجب على المراجع إفادة المكلفين بالحوكمة بأن فريق الارتباط والأشخاص الآخرين في المكتب، حسب مقتضى الحال، والمكتب، وعند الاقتضاء المكاتب ضمن الشبكة، قد التزموا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، وتتضمن تلك الإفادة:

(أ) جميع العلاقات والأمور الأخرى بين المكتب والمكاتب ضمن الشبكة والمنشأة التي بحسب الحكم المهني للمراجع قد يُعتقد بشكل معقول أنها تؤثر على الاستقلال. ويجب أن يشمل ذلك إجمالي الأتعاب المفروضة خلال الفترة التي تغطيها القوائم المالية نظير خدمات المراجعة والخدمات الأخرى التي يقدمها المكتب والمكاتب ضمن الشبكة إلى المنشأة والمكونات الخاضعة لسيطرتها. ويجب توزيع هذه الأتعاب إلى فئات مناسبة لمساعدة المكلفين بالحوكمة في تقييم تأثير الخدمات على استقلال المراجع؛[*]

* تخضع قدرة المراجع على تقديم خدمات أخرى لعميل المراجعة للميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المعتمد في المملكة العربية السعودية.

(ب) فيما يخص التهديدات التي تمس الاستقلال التي ليست بمستوى يمكن قبوله، التصرفات التي تم اتخاذها لمواجهة تلك التهديدات، بما في ذلك التصرفات التي تم اتخاذها للقضاء على الظروف الناشئ عنها التهديدات، أو التدابير الوقائية التي تم تطبيقها لتخفيض التهديدات إلى مستوى يمكن قبوله. (راجع: الفقرات أ٢٩–أ٣٢)

آلية الاتصال

تحديد آلية الاتصال

١٨. يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بشكل الاتصالات وتوقيتها والمحتوى العام المتوقع لها. (راجع: الفقرات أ٣٧–أ٤٥)

أشكال الاتصال

١٩. يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة، كتابةً، بالنتائج المهمة التي تم التوصل إليها من المراجعة إذا كان البلاغ الشفهي غير كافٍ بحسب الحكم المهني للمراجع. ولا يلزم تضمين جميع الأمور التي ظهرت خلال سير المراجعة في البلاغات المكتوبة. (راجع: الفقرات أ٤٦–أ٤٨)

٢٠. يجب على المراجع أن يتصل بالمكلفين بالحوكمة، كتابةً، فيما يتعلق باستقلاله عندما يكون ذلك مطلوباً بموجب الفقرة ١٧.

توقيت الاتصالات

٢١. يجب على المراجع أن يتصل بالمكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب. (راجع: الفقرتين أ٤٩، أ٥٠)

كفاية آلية الاتصال

٢٢. يجب على المراجع تقويم ما إذا كان الاتصال المتبادل بين المراجع والمكلفين بالحوكمة كافياً لغرض المراجعة. وإذ لم يكن كذلك، فيجب عليه تقويم تأثير ذلك، إن وجد، على تقييمه لمخاطر التحريف الجوهري وقدرته على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وأن يتخذ التصرف المناسب. (راجع: الفقرات أ٥١–أ٥٣)

التوثيق

٢٣. في حالة الإبلاغ شفاهةً بالأمور التي يتطلبها هذا المعيار، يجب على المراجع تضمين تلك الأمور في توثيقه لأعمال المراجعة، وتضمين توقيت الإبلاغ بها والشخص الذي تم إبلاغه. وفي حالة الإبلاغ بالأمور كتابةً، يجب على المراجع الاحتفاظ بنسخة من الاتصال كجزء من توثيقه لأعمال المراجعة.[٢] (راجع: الفقرة أ٥٤)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

المكلفون بالحوكمة (راجع: الفقرة ١١)

أ١. تختلف هياكل الحوكمة حسب الدولة والمنشأة، بما يعكس تأثيرات مثل الخلفيات الثقافية والنظامية المختلفة، وخصائص الحجم والملكية. فعلى سبيل المثال:

- في بعض الدول، يوجد مجلس إشرافي (غير تنفيذي كلياً أو بشكل أساسي) منفصل من الناحية النظامية عن المجلس التنفيذي (الإداري) (هيكل مكون من "مجلس ذي مستويين"). وفي دول أخرى، تقع كل من الوظائف الإشرافية والتنفيذية ضمن المسؤولية النظامية لمجلس واحد أو موحد (هيكل مكون من "مجلس ذي مستوى واحد").
- في بعض المنشآت، يشغل المكلفون بالحوكمة مناصب تشكل جزءاً لا يتجزأ من الهيكل القانوني للمنشأة، مثل مديرو الشركة. وفي منشآت أخرى، مثل بعض المنشآت الحكومية، توجد هيئة لا تمثل جزءاً من المنشأة تكون هي المكلفة بالحوكمة.

[٢] معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١، وأ٦

- في بعض الحالات، يشارك بعض المكلفين بالحوكمة أو جميعهم في إدارة المنشأة. وفي حالات أخرى، يضم المكلفون بالحوكمة والإدارة أشخاصاً مختلفين.
- في بعض الحالات، يكون المكلفون بالحوكمة مسؤولين عن اعتماد[٣] القوائم المالية للمنشأة (في حالات أخرى تتحمل الإدارة هذه المسؤولية).

أ٢. في معظم المنشآت، تكون الحوكمة مسؤولية جماعية لهيئة حاكمة، مثل مجلس إدارة أو مجلس إشرافي أو شركاء أو ملاك أو لجنة إدارية أو مجلس حكام أو مجلس أمناء أو أشخاص مماثلين. لكن في بعض المنشآت الأصغر، قد يكون شخص واحد هو المكلف بالحوكمة، مثل المدير المالك عندما لا يكون هناك ملاك آخرون، أو عندما يتكون مجلس الأمناء من شخص واحد. وعندما تكون الحوكمة مسؤولية جماعية، فقد يتم تكليف مجموعة فرعية مثل لجنة المراجعة أو حتى فرد واحد بمهام معينة لمساعدة الهيئة الحاكمة في أداء مسؤولياتها. وفي صورة أخرى، قد تتحمل مجموعة فرعية أو فرد مسؤوليات محددة بشكل نظامي، تختلف عن تلك الخاصة بالهيئة الحاكمة.

أ٣. يعني مثل هذا التنوع أنه من غير الممكن لهذا المعيار تحديد الشخص أو الأشخاص الذين يجب أن يبلغهم المراجع بأمور معينة في جميع عمليات المراجعة. أيضاً، في بعض الحالات، قد يكون الشخص المعني الذي سيتم الاتصال به غير قابل للتحديد بشكل واضح من خلال الإطار النظامي المنطبق أو من ظروف الارتباط الأخرى، على سبيل المثال في المنشآت التي يكون فيها هيكل الحوكمة غير محدد بشكل رسمي، كما في بعض المنشآت المملوكة لعائلة وبعض المنشآت غير الهادفة للربح وبعض المنشآت الحكومية. وفي مثل هذه الحالات، قد يحتاج المراجع إلى أن يتناقش ويتفق مع الطرف القائم بالتكليف على الشخص ذي الصلة الذي سيتم الاتصال به. وعند تحديد الشخص الذي سيتم الاتصال به، يكون فهم المراجع الذي يتم التوصل إليه وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)[٤] لهيكل حوكمة المنشأة وآلياتها من الأمور ذات الصلة. وقد يختلف الشخص المعني الذي سيتم الاتصال به باختلاف الأمر الذي سيتم الإبلاغ به.

أ٤. يتضمن معيار المراجعة (٦٠٠) أموراً معينة يلزم أن يقوم مراجعو المجموعة بإبلاغها للمكلفين بالحوكمة.[٥] وعندما تكون المنشأة مكوناً ضمن مجموعة، يعتمد تحديد الشخص المعني الذي يتصل به مراجع هذا المكون على ظروف الارتباط والأمر الذي سيتم الإبلاغ به. وفي بعض الحالات، قد يكون هناك عدد من المكونات يزاول نفس الأعمال ضمن نفس نظام الرقابة الداخلية وباستخدام نفس الممارسات المحاسبية. وعندما يكون المكلفون بالحوكمة في تلك المكونات هم نفس الأشخاص (على سبيل المثال، مجلس إدارة مشترك)، فيمكن تفادي التكرار عن طريق التعامل مع هذه المكونات في وقتٍ واحد لغرض الاتصال.

الاتصال بمجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ١٢)

أ٥. عند النظر في الاتصال بمجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة، فإن المراجع قد يأخذ في الحسبان أموراً مثل:

- المسؤوليات الخاصة بالمجموعة الفرعية والهيئة الحاكمة.
- طبيعة الأمر الذي سيتم الإبلاغ به.
- المتطلبات النظامية أو التنظيمية ذات الصلة.
- ما إذا كانت المجموعة الفرعية لديها الصلاحية لاتخاذ تصرف فيما يتعلق بالمعلومات المبلغ بها، والقدرة على تقديم المعلومات والتفسيرات الإضافية التي قد يحتاج إليها المراجع.

أ٦. عند تحديد ما إذا كانت هناك حاجة أيضاً لإبلاغ الهيئة الحاكمة بمعلومات، في شكل كامل أو مختصر، فقد يتأثر المراجع بتقييمه لمدى فاعلية ومناسبة قيام المجموعة الفرعية بإبلاغ المعلومات ذات الصلة إلى الهيئة الحاكمة. وقد يوضح المراجع عند الاتفاق على شروط الارتباط أنه يحتفظ بالحق في الاتصال مباشرةً بالهيئة الحاكمة ما لم تمنع الأنظمة أو اللوائح ذلك.

---

[٣] كما هو موضح في الفقرة أ٦٨ من معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، يعني تحمل مسؤولية الاعتماد في هذا السياق امتلاك الصلاحية لتقرير أنه قد تم إعداد كافة القوائم التي تشكل القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة.

[٤] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"

[٥] معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"، الفقرة ٤٩.

أ٧. توجد لجان مراجعة (أو مجموعات فرعية مماثلة بأسماء مختلفة) في كثير من الدول. وعلى الرغم من أن سلطات ووظائف هذه اللجان قد تختلف، فقد أصبح الاتصال بها، متى وجدت، عنصراً أساساً في اتصال المراجع بالمكلفين بالحوكمة. وتشير مبادئ الحوكمة الجيدة إلى ما يلي:

- أن تتم دعوة المراجع إلى حضور اجتماعات لجنة المراجعة بشكل منتظم.
- أن يقوم رئيس لجنة المراجعة، وعند الاقتضاء، الأعضاء الآخرون في لجنة المراجعة بالاتصال بالمراجع بشكل دوري.
- أن تجتمع لجنة المراجعة مع المراجع، بدون حضور الإدارة، مرة واحدة في السنة على الأقل.

حالة مشاركة جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة (راجع: الفقرة ١٣)

أ٨. في بعض الحالات، يشارك جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، ويتم تعديل تطبيق متطلبات الاتصال بما يناسب هذا الوضع. وفي مثل هذه الحالات، قد لا يفي الاتصال بالشخص الذي يتحمل مسؤوليات الإدارة بإبلاغ جميع الذين كان سيبلغهم المراجع في حالات أخرى بصفتهم مكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، في الشركة التي يشارك جميع المديرين فيها في إدارة المنشأة، قد يكون بعض هؤلاء المديرين (على سبيل المثال، الشخص المسؤول عن التسويق) غير مدركين للأمور المهمة التي تمت مناقشتها مع مدير آخر (على سبيل المثال، الشخص المسؤول عن إعداد القوائم المالية).

الأمور الواجب الإبلاغ بها

مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية (راجع: الفقرة ١٤)

أ٩. عادةً ما تكون مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية مشمولة في خطاب الارتباط، أو في شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب الذي يسجل شروط الارتباط المتفق عليها.[٦] وقد يتطلب نظام أو لائحة أو هيكل الحوكمة في المنشأة من المكلفين بالحوكمة الاتفاق على شروط الارتباط مع المراجع. وعندما يكون الحال خلافاً لذلك، فقد يكون تقديم نسخة من خطاب الارتباط، أو شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، للمكلفين بالحوكمة طريقة مناسبة للاتصال بهم فيما يتعلق بأمور مثل:

- مسؤولية المراجع عن تنفيذ المراجعة، وفقاً لمعايير المراجعة، لإبداء رأي في القوائم المالية. ولذلك تشمل الأمور التي تتطلب معايير المراجعة الإبلاغ بها الأمور المهمة التي تظهر أثناء مراجعة القوائم المالية والتي تُعد ذات صلة بالمكلفين بالحوكمة فيما يخص إشرافهم على آلية التقرير المالي.
- حقيقة أن معايير المراجعة لا تتطلب من المراجع تصميم إجراءات لغرض تحديد أمور إضافية لإبلاغها إلى المكلفين بالحوكمة.
- مسؤوليات المراجع عن تحديد الأمور الرئيسة للمراجعة والإبلاغ بها في تقرير المراجع، عند انطباق معيار المراجعة (٧٠١).[٧]
- عند الانطباق، مسؤولية المراجع عن الإبلاغ بأمور معينة تتطلبها الأنظمة أو اللوائح أو الاتفاق مع المنشأة أو متطلبات إضافية منطبقة على الارتباط، مثل المعايير الصادرة عن هيئة محاسبية مهنية وطنية.

أ١٠. قد تنص الأنظمة أو اللوائح أو الاتفاق مع المنشأة أو المتطلبات الإضافية المنطبقة على الارتباط على إجراء اتصالات أوسع نطاقاً مع المكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، (أ) قد ينص الاتفاق مع المنشأة على أمور معينة يلزم الإبلاغ بها عند ظهورها نتيجة للخدمات التي يقدمها المكتب، أو المكاتب ضمن الشبكة، بخلاف خدمات مراجعة القوائم المالية، أو (ب) قد ينص التكليف الرسمي الصادر لمراجع منشأة قطاع عام على ضرورة الإبلاغ بالأمور التي تنمو إلى علم المراجع نتيجة لأعمال أخرى، مثل أعمال مراجعة الأداء.

نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما (راجع: الفقرة ١٥)

أ١١. إن الاتصال فيما يتعلق بنطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما:

---

[٦] انظر الفقرة ١٠ من معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة".

[٧] معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

(أ) قد يساعد المكلفين بالحوكمة على تحسين فهمهم لنتائج عمل المراجع، ومناقشة القضايا المنطوية على مخاطر ومفهوم الأهمية النسبية مع المراجع، وتحديد أي مجالات قد يطلبون من المراجع اتخاذ المزيد من الإجراءات بشأنها؛

(ب) قد يساعد المراجع على تحسين فهمه للمنشأة وبيئتها.

أ١٢. يساعد الإبلاغ بالمخاطر المهمة، التي يتعرف عليها المراجع، المكلفين بالحوكمة في فهم تلك الأمور وفهم أسباب تحديدها على أنها مخاطر مهمة. وقد يساعد الإبلاغ بالمخاطر المهمة المكلفين بالحوكمة في الوفاء بمسؤولياتهم المتعلقة بالإشراف على آلية التقرير المالي.

أ١٣. قد تشمل الأمور التي يتم الإبلاغ بها ما يلي:

- كيفية تخطيط المراجع لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري المهمة، سواءً بسبب الغش أو الخطأ.
- كيفية تخطيط المراجع للتعامل مع المجالات التي ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة.
- منهج المراجع في التعامل مع نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.
- تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في سياق المراجعة.[٨]
- طبيعة ومدى المهارات أو المعرفة المتخصصة اللازمة لتنفيذ إجراءات المراجعة المخطط لها أو تقويم نتائج المراجعة، بما في ذلك الاستعانة بخبير من جانب المراجع.[٩]
- وجهات النظر الأولية للمراجع عن الأمور التي قد تحظى باهتمام كبير من جانبه عند المراجعة، وبالتالي قد تكون أموراً رئيسة للمراجعة، عند انطباق معيار المراجعة (٧٠١).
- المنهج الذي يخطط المراجع أن يتعامل به مع الآثار المنعكسة على القوائم الفردية والإفصاحات بسبب أي تغييرات جوهرية في إطار التقرير المالي المنطبق أو في بيئة المنشأة أو مركزها المالي أو أنشطتها.

أ١٤. تشمل أمور التخطيط الأخرى التي قد يكون من المناسب مناقشتها مع المكلفين بالحوكمة ما يلي:

- عندما يكون لدى المنشأة وظيفة مراجعة داخلية، كيف يمكن للمراجع الخارجي والمراجعين الداخليين العمل بطريقة بنّاءة ومتكاملة، بما في ذلك أي تخطيط للاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية، وطبيعة ومدى أي تخطيط للاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم مساعدة مباشرة.[١٠]
- وجهات نظر المكلفين بالحوكمة بشأن:
  - الشخص المعني في هيكل حوكمة المنشأة الذي سيتم الاتصال به.
  - توزيع المسؤوليات بين المكلفين بالحوكمة والإدارة.
  - أهداف واستراتيجيات المنشأة ومخاطر الأعمال ذات الصلة التي قد تنتج عنها تحريفات جوهرية.
  - الأمور التي يرى المكلفون بالحوكمة أنها تستحق اهتماماً خاصاً أثناء المراجعة، وأي مجالات يطلبون اتخاذ المزيد من الإجراءات بشأنها.
  - الاتصالات المهمة بين المنشأة والسلطات التنظيمية.
  - الأمور الأخرى التي يرى المكلفون بالحوكمة أنها قد تؤثر على مراجعة القوائم المالية.
- المواقف السلوكية للمكلفين بالحوكمة ووعيهم وأفعالهم فيما يتعلق (أ) بالرقابة الداخلية للمنشأة وأهميتها، بما في ذلك كيفية إشراف المكلفين بالحوكمة على فاعلية الرقابة الداخلية، (ب) واكتشاف الغش أو إمكانية حدوثه.

---

[٨] معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"

[٩] انظر معيار المراجعة (٦٢٠) "استخدام عمل خبير استعان به المراجع".

[١٠] معيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"، الفقرتان ٢٠ و٣١

- التصرفات التي يتخذها المكلفون بالحوكمة للاستجابة للتطورات في معايير المحاسبة، وممارسات حوكمة الشركات، وقواعد الإدراج في أسواق الأوراق المالية، والأمور المرتبطة بذلك، وتأثير تلك التطورات، على سبيل المثال، على العرض الشامل للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، بما في ذلك:
  - مدى ملاءمة المعلومات المعروضة في القوائم المالية وإمكانية الاعتماد عليها وقابليتها للمقارنة والفهم؛
  - النظر فيما إذا كانت القوائم المالية يقوضها إدراج معلومات غير ملائمة أو معلومات تحجب الفهم السليم للأمور المفصح عنها.
- ردود المكلفين بالحوكمة على الاتصالات السابقة مع المراجع.
- المستندات التي تشتمل على المعلومات الأخرى (حسب تعريفها في معيار المراجعة (٧٢٠))، والطريقة المخطط إصدار تلك المستندات بها وتوقيت صدورها. وعندما يتوقع المراجع الحصول على معلومات أخرى بعد تاريخ تقرير المراجع، يمكن أن تتضمن المناقشات مع المكلفين بالحوكمة أيضاً التصرفات التي قد تكون مناسبة أو ضرورية إذا استنتج المراجع وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع.

أ١٥. رغم أن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة قد يساعد المراجع في تخطيط نطاق وتوقيت المراجعة، فإنه لا يغير مسؤولية المراجع وحده دون غيره عن وضع الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، بما في ذلك طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

أ١٦. يلزم تحري الحذر عند الاتصال بالمكلفين بالحوكمة بشأن نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما حتى لا يؤثر ذلك على فاعلية المراجعة، خاصةً عندما يكون بعض المكلفين بالحوكمة أو جميعهم مشاركين في إدارة المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد يحد الإبلاغ بطبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة التفصيلية من فاعلية تلك الإجراءات عن طريق زيادة القدرة على التنبؤ بها بدرجة كبيرة.

النتائج المهمة من المراجعة (راجع: الفقرة ١٦)

أ١٧. قد يتضمن الإبلاغ بالنتائج التي تم التوصل إليها من المراجعة طلب الحصول على معلومات إضافية من المكلفين بالحوكمة من أجل استكمال ما تم الحصول عليه من أدلة المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد يتأكد المراجع من أن المكلفين بالحوكمة لديهم نفس الفهم للحقائق والظروف ذات الصلة بمعاملات أو أحداث محددة.

أ١٨. عند انطباق معيار المراجعة (٧٠١)، فإن الاتصالات بالمكلفين بالحوكمة المطلوبة بموجب الفقرة ١٦، وكذلك الاتصال بشأن المخاطر المهمة التي تعرف عليها المراجع التي تتطلبها الفقرة ١٥، تُعد ذات صلة بصفة خاصة عند تحديد المراجع للأمور التي تتطلب اهتماماً كبيراً منه، وبناءً عليه قد تكون أموراً رئيسة للمراجعة.[١١]

الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية (راجع: الفقرة ١٦(أ))

أ١٩. تسمح أطر التقرير المالي عادةً للمنشأة بإجراء تقديرات محاسبية، واجتهادات بشأن السياسات المحاسبية وإفصاحات القوائم المالية، على سبيل المثال، فيما يتعلق باستخدام الافتراضات في وضع التقديرات المحاسبية. وبالإضافة إلى ذلك، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو أطر التقرير المالي الإفصاح عن ملخص بالسياسات المحاسبية المهمة أو الإشارة إلى "التقديرات المحاسبية المهمة" أو "السياسات والممارسات المحاسبية المهمة" لتحديد وتوفير معلومات إضافية للمستخدمين عن الاجتهادات الأكثر صعوبة أو تعقيداً أو غير الموضوعية التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم المالية.

أ٢٠. ونتيجةً لذلك، قد تكون وجهات نظر المراجع بشأن الجوانب غير الموضوعية في القوائم المالية مهمة بصفة خاصة للمكلفين بالحوكمة في الاضطلاع بمسؤولياتهم عن الإشراف على آلية التقرير المالي. فعلى سبيل المثال، فيما يتعلق بالأمور الموضحة في الفقرة أ١٩، قد يكون المكلفون بالحوكمة مهتمين بوجهات نظر المراجع بشأن مدى تأثير التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى على اختيار أو تطبيق الطرق والافتراضات والبيانات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية المهمة، إضافة إلى تقويم المراجع لما إذا كانت المبالغ التي

[١١] معيار المراجعة (٧٠١)، الفقرتان ٩ و١٠

قدرتها الإدارة وما يتعلق بها من إفصاحات في القوائم المالية تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق. وقد يتضمن أيضاً الاتصال المنفتح والبنَّاء بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية للمنشأة التعليق على مدى قبول الممارسات المحاسبية المهمة وجودة الإفصاحات. وعند الاقتضاء، قد يتضمن ذلك ما إذا كانت إحدى الممارسات المحاسبية المهمة للمنشأة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية يعتبرها المراجع ليست هي الأنسب لظروف المنشأة، على سبيل المثال، عندما تكون هناك طريقة بديلة مقبولة لإجراء التقدير المحاسبي أكثر مناسبة بحسب حكم المراجع. ويحدد الملحق الثاني الأمور التي قد يتم تضمنها في هذا الاتصال.

الصعوبات المهمة التي تتم مواجهتها أثناء المراجعة (راجع: الفقرة ١٦(ب))

أ٢١. قد تتضمن الصعوبات المهمة التي تتم مواجهتها أثناء المراجعة أموراً مثل:

- التأخيرات المهمة من جانب الإدارة، أو عدم تواجد موظفي المنشأة، أو عدم رغبة الإدارة في توفير المعلومات الضرورية لقيام المراجع بتنفيذ إجراءات المراجعة.
- اختصار الوقت المقرر استكمال المراجعة خلاله دون مبرر.
- الحاجة لبذل جهد كبير غير متوقع للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
- عدم توفر معلومات متوقعة.
- فرض قيود على المراجع من قبل الإدارة.
- عدم رغبة الإدارة في إجراء تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، أو مد فترة هذا التقييم، عندما يُطلب منها ذلك.

وفي بعض الظروف، قد تشكل مثل هذه الصعوبات قيداً على النطاق، مما قد يؤدي إلى تعديل رأي المراجع.[١٢]

الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، أو التي ما زالت محل تواصل، مع الإدارة (راجع: الفقرة ١٦(ج)(١))

أ٢٢. قد تشمل الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، أو التي ما زالت محل تواصل، مع الإدارة أموراً مثل:

- الأحداث أو المعاملات المهمة التي وقعت خلال السنة.
- ظروف العمل التي تؤثر على المنشأة، وخطط واستراتيجيات العمل التي قد تؤثر على مخاطر التحريف الجوهري.
- المخاوف المتعلقة بمشاورات الإدارة مع المحاسبين الآخرين في أمور المحاسبة أو المراجعة.
- المناقشات أو المراسلات التي تتم عند تعيين المراجع لأول مرة أو تعيينه المتكرر بخصوص الممارسات المحاسبية أو تطبيق معايير المراجعة أو أتعاب المراجع أو الخدمات الأخرى.
- الأمور المهمة التي كان هناك عدم اتفاق مع الإدارة بشأنها، باستثناء الاختلافات المبدئية في الرأي بسبب عدم اكتمال الحقائق أو بسبب المعلومات الأولية والتي يتم حلها لاحقاً عن طريق حصول المراجع على حقائق أو معلومات إضافية ذات صلة.

الظروف التي تؤثر على شكل ومضمون تقرير المراجع (راجع: الفقرة ١٦(د))

أ٢٣. يتطلب معيار المراجعة (٢١٠) أن يتفق المراجع على شروط ارتباط المراجعة مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال.[١٣] ويلزم تسجيل شروط ارتباط المراجعة المتفق عليها في خطاب ارتباط المراجعة أو في أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، ويلزم أن تتضمن أموراً من بينها الإشارة إلى الشكل والمضمون المتوقع لتقرير المراجع.[١٤] وكما هو مبين في الفقرة أ٩، إذا لم يتم الاتفاق على شروط الارتباط مع المكلفين بالحوكمة، يمكن أن يزود المراجع المكلفين بالحوكمة بنسخة من خطاب الارتباط لإبلاغهم بالأمور ذات الصلة

[١٢] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

[١٣] معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ٩

[١٤] معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ١٠

بالمراجعة. والغرض من الإبلاغ المطلوب بموجب الفقرة ١٦(د) هو إعلام المكلفين بالحوكمة بالظروف التي قد يختلف فيها تقرير المراجع عن الشكل والمضمون المتوقع له، أو قد يتضمن معلومات إضافية عن المراجعة التي تم تنفيذها.

أ٢٤. من بين الظروف التي يكون فيها المراجع مطالباً بإدراج، أو قد يرى أنه من الضروري إدراج، معلومات إضافية في تقريره وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والتي يلزم إبلاغ المكلفين بالحوكمة بها، ما يلي:

- عندما يتوقع المراجع تعديل الرأي في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).[١٥]
- عندما يتم التقرير عن عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).[١٦]
- عند الإبلاغ بالأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).[١٧]
- عندما يرى المراجع أنه من الضروري إدراج فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٦)،[١٨] أو عندما يكون مطالباً بالقيام بذلك بموجب المعايير الدولية للمراجعة الأخرى المعتمدة في المملكة العربية السعودية.
- عندما يخلص المراجع إلى وجود تحريف جوهري غير مصحح في المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠).[١٩]

ففي مثل هذه الظروف، قد يرى المراجع أنه من المفيد تزويد المكلفين بالحوكمة بمسودة لتقرير المراجع لتسهيل مناقشة الكيفية التي سيتم بها تناول هذه الأمور في تقرير المراجع.

أ٢٥. في الظروف النادرة للغاية التي ينوي فيها المراجع عدم إدراج اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقريره[*] وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠)، يتعين على المراجع مناقشة هذه النية مع المكلفين بالحوكمة لإعلامهم بتقييمه لاحتمالية وخطورة التهديد الكبير للأمن الشخصي.[٢٠] وقد يُبلغ المراجع أيضاً المكلفين بالحوكمة بالظروف التي يقرر فيها عدم إدراج وصف مسؤوليات المراجع في متن تقرير المراجع، حسبما هو مسموح به بموجب معيار المراجعة (٧٠٠).[٢١]

أمور أخرى مهمة ذات صلة بآلية التقرير المالي (راجع: الفقرة ١٦(هـ))

أ٢٦. يشير معيار المراجعة (٣٠٠)[٢٢] إلى أنه، 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 ومداها، بناءً على تعديل النظر في المخاطر المقيَّمة. وقد يقوم المراجع بإبلاغ المكلفين بالحوكمة بتلك الأمور، على سبيل المثال، كتحديث للمناقشات الأولية المتعلقة بنطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما.

أ٢٧. قد تتضمن الأمور الأخرى المهمة التي تظهر أثناء المراجعة، والتي لها صلة مباشرة بالمكلفين بالحوكمة فيما يخص إشرافهم على آلية التقرير المالي، أموراً مثل التحريفات الجوهرية في المعلومات الأخرى التي تم تصحيحها.

أ٢٨. بالقدر الذي لم تتناوله بالفعل المتطلبات الواردة في الفقرات ١٦ (أ)-(د) والمواد التطبيقية المتعلقة بها، قد يأخذ المراجع في الحسبان الإبلاغ بأمور أخرى تم مناقشتها مع، أو نظر فيها، فاحص رقابة جودة الارتباط، في حال تعيين أحد هؤلاء الفاحصين.

---

[١٥] معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرة ٣٠

[١٦] معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"، الفقرة ٢٥(د)

[١٧] معيار المراجعة (٧٠١)، الفقرة ١٧

[١٨] معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت انتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ١٢.

[١٩] معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"، الفقرة ١٨(أ)

[*] ينص نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية في مادته السابعة على ما يلي: "على المحاسب القانوني الالتزام بما يلي: ١- التوقيع والمصادقة على التقارير الصادرة منه، ويكون التوقيع والمصادقة في الشركة المهنية من الشريك الذي شارك في إعداد التقرير أو أشرف على إعداده". ولم يعط النظام أي استثناءات.

[٢٠] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرتان ٤٦ و٦٣أ

[٢١] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٤١

[٢٢] معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة أ١٨

استقلال المراجع (راجع: الفقرة ١٧)

أ٢٩. يتعين على المراجع الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، فيما يتعلق بارتباطات مراجعة القوائم المالية.[٢٣]

أ٣٠. يختلف الاتصال بشأن العلاقات والأمور الأخرى وكيفية مواجهة التهديدات التي تمس الاستقلال التي ليست بمستوى يمكن قبوله تبعاً لظروف الارتباط، ويتناول هذا الاتصال بصفة عامة التهديدات التي تمس الاستقلال والتدابير الوقائية للحد من التهديدات وتدابير القضاء على الظروف التي نشأت عنها التهديدات.

أ٣١. قد تحدد أيضاً المتطلبات المسلكية ذات الصلة أو الأنظمة أو اللوائح أموراً معينة يلزم إبلاغ المكلفين بالحوكمة بها في الظروف التي يتم التعرف فيها على مخالفات لمتطلبات الاستقلال.(*) فعلى سبيل المثال، يتطلب *الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)* الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) من المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة كتابةً بأية مخالفة وبالتصرف الذي اتخذه المكتب أو الذي يقترح اتخاذه.[٢٤]

أ٣٢. قد تكون متطلبات الإبلاغ فيما يتعلق باستقلال المراجع والتي تُطبق في حالة المنشآت المدرجة مناسبة أيضاً في حالة بعض المنشآت الأخرى، بما في ذلك تلك التي قد تكون ذات مصلحة عامة مهمة، على سبيل المثال بسبب وجود عدد كبير وقطاع عريض من أصحاب المصالح ونظراً لطبيعة وحجم الأعمال. وقد يكون من بين أمثلة تلك المنشآت المؤسسات المالية (مثل البنوك وشركات التأمين وصناديق التقاعد) ومنشآت أخرى مثل المنشآت الخيرية. ومن ناحية أخرى، قد تكون هناك حالات لا يكون الاتصال فيها فيما يتعلق بالاستقلال ملائماً، على سبيل المثال عندما يكون جميع المكلفين بالحوكمة على علم بالحقائق ذات الصلة من خلال ما يمارسونه من أنشطة إدارية. ومن المرجح أن يحدث هذا خاصةً عندما تدار المنشأة من قبل المالك، وعندما يكون لمكتب المراجع والمكاتب ضمن الشبكة عمل محدود مع المنشأة بخلاف مراجعة القوائم المالية.

الأمور الإضافية (راجع: الفقرة ٣)

أ٣٣. إن إشراف المكلفين بالحوكمة على الإدارة يتضمن التأكد من أن المنشأة تُصمم رقابة داخلية مناسبة، وتقوم بتطبيقها وصونها، وذلك فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على التقرير المالي، وفاعلية وكفاءة العمليات، والالتزام بالأنظمة واللوائح المنطبقة.

أ٣٤. قد يصبح المراجع على علم بأمور إضافية لا تتعلق بالضرورة بالإشراف على آلية التقرير المالي ولكنها، رغم ذلك، من المرجح أن تكون مهمة لمسؤوليات المكلفين بالحوكمة في الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة أو التزامات المنشأة المتعلقة بالمساءلة. وقد تتضمن مثل هذه الأمور، على سبيل المثال قضايا مهمة تتعلق بهياكل الحوكمة أو آلياتها، وبقرارات الإدارة العليا أو تصرفاتها المهمة التي تفتقر إلى التفويض المناسب.

أ٣٥. عند تقرير ما إذا كان يتعين إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأمور إضافية، قد يناقش المراجع الأمور التي من هذا النوع والتي يصبح على علم بها مع المستوى الإداري المناسب، إلا إذا كان من غير المناسب فعل ذلك في ظل الظروف القائمة.

أ٣٦. في حالة الإبلاغ بأمور إضافية، فقد يكون من المناسب للمراجع جعل المكلفين بالحوكمة على علم بما يلي:

(أ) أن تحديد مثل هذه الأمور والإبلاغ بها هو أمر عرضي لغرض المراجعة، الذي يتمثل في تكوين رأي بشأن القوائم المالية؛

(ب) أنه لم يتم تنفيذ إجراءات فيما يتعلق بالأمر بخلاف الإجراءات الضرورية لتكوين رأي في القوائم المالية؛

(ج) أنه لم يتم تنفيذ إجراءات لتحديد ما إذا كانت هناك أمور أخرى موجودة.

---

[٢٣] معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة ١٤

* يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

[٢٤] انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي٤٠٠/٨٠–ي٤٠٠/٨٢ والفقرة ي٤٠٠/٨٤ من الميثاق الدولي.

آلية الاتصال

تحديد آلية الاتصال (راجع: الفقرة ١٨)

أ٣٧. يساعد الإبلاغ الواضح بمسؤوليات المراجع ونطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والمضمون العام المتوقع للإبلاغات في وضع الأساس للاتصال المتبادل الفعّال.

أ٣٨. من بين الأمور التي قد تساهم أيضاً في الاتصال المتبادل الفعّال مناقشة ما يلي:

- الغرض من الاتصالات. فعندما يكون الغرض واضحاً، فإن المراجع والمكلفين بالحوكمة يكونون في وضع أفضل لتحقيق فهم مشترك بشأن القضايا ذات العلاقة والتصرفات المتوقع أن تنشأ عن آلية الاتصال.
- الشكل الذي ستتم به الاتصالات.
- الشخص في فريق الارتباط وضمن المكلفين بالحوكمة الذي سيقوم بالاتصال بشأن أمور معينة.
- توقع المراجع بأن الاتصال سيكون متبادلاً، وأن المكلفين بالحوكمة سيبلغون المراجع بالأمور التي يرون أنها ذات صلة بالمراجعة، على سبيل المثال، القرارات الاستراتيجية التي قد تؤثر بشكل كبير على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة، والشك في حدوث غش أو اكتشاف حدوثه، والمخاوف المتعلقة بنزاهة أو كفاءة الإدارة العليا.
- الآلية المتعلقة باتخاذ التصرفات بشأن الأمور التي يقوم المراجع بالإبلاغ بها، ورفع التقارير عنها.
- الآلية المتعلقة باتخاذ التصرفات بشأن الأمور التي يقوم المكلفون بالحوكمة بالإبلاغ بها، ورفع التقارير عنها.

أ٣٩. ستختلف آلية الاتصال وفقاً للظروف، بما في ذلك حجم المنشأة وهيكل حوكمتها، وكيفية عمل المكلفون بالحوكمة، ووجهة نظر المراجع في أهمية الأمور التي سيتم الإبلاغ بها. وقد تشير الصعوبة في إنشاء اتصال متبادل فعّال إلى أن الاتصال بين المراجع والمكلفين بالحوكمة غير كافٍ لغرض المراجعة (انظر الفقرة أ٥٢).

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ٤٠. في حالة مراجعة المنشآت الأصغر، يمكن أن يتصل المراجع بالمكلفين بالحوكمة بطريقة أقل تنظيماً عنها في حالة المنشآت الأكبر أو المدرجة.

الاتصال بالإدارة

أ٤١. قد تتم مناقشة كثير من الأمور مع الإدارة في المسار الطبيعي للمراجعة، بما في ذلك الأمور التي يتطلب هذا المعيار إبلاغها للمكلفين بالحوكمة. وتؤكد مثل هذه المناقشات المسؤولية التنفيذية للإدارة عن تنفيذ عمليات المنشأة، وعلى وجه الخصوص، مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية.

أ٤٢. قبل إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأمور معينة، قد يناقش المراجع هذه الأمور مع الإدارة ما لم يكن ذلك غير مناسب. فعلى سبيل المثال، قد يكون من غير المناسب مناقشة الشكوك في كفاءة الإدارة ونزاهتها مع الإدارة. وبالإضافة إلى التأكيد على المسؤولية التنفيذية للإدارة، فقد توضح هذه المناقشات المبدئية حقائق وقضايا، وتعطي الإدارة فرصة لتقديم المزيد من المعلومات والتفسيرات. وبالمثل، عندما تحتوي المنشأة على وظيفة مراجعة داخلية، فقد يناقش المراجع أموراً مع المراجع الداخلي قبل الاتصال بالمكلفين بالحوكمة.

الاتصال بأطراف ثالثة

أ٤٣. قد يرغب المكلفون بالحوكمة أو قد تلزمهم الأنظمة أو اللوائح بتزويد أطراف ثالثة، مثل مسؤولين مصرفيين أو سلطات تنظيمية معينة، بنسخ من البلاغات المكتوبة المرسلة من المراجع. وفي بعض الحالات، قد يكون الإفصاح لأطراف ثالثة غير قانوني أو غير مناسب. وفي حالة تزويد أطراف ثالثة بنسخ من البلاغات المكتوبة المُعدة للمكلفين بالحوكمة، فقد يكون من المهم وفقاً للظروف أن تكون الأطراف الثالثة على علم بأن البلاغ لم يكن معداً لها في الأساس، على سبيل المثال بالنص في البلاغات المكتوبة المرسلة للمكلفين بالحوكمة على ما يلي:

(أ) أن البلاغ مُعد للاستخدام الحصري من جانب المكلفين بالحوكمة وعند الاقتضاء من جانب إدارة المجموعة ومراجع المجموعة، ولا ينبغي الاعتماد عليه من قبل أطراف ثالثة؛

(ب) أن المراجع لا يتحمل أية مسؤولية أمام الأطراف الثالثة؛

(ج) أي قيود على الإفصاح أو التوزيع على أطراف ثالثة.

أ٤٤. قد يكون المراجع مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح في بعض الدول بالقيام، على سبيل المثال، بما يلي:

- إبلاغ سلطة تنظيمية أو تنفيذية بأمور معينة تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، يتعين على المراجع في بعض الدول تقديم تقرير بالتحريفات إلى السلطات عندما تفشل الإدارة والمكلفون بالحوكمة في اتخاذ تصرف تصحيحي؛ أو
- تقديم نسخ من تقارير معينة مُعدّة للمكلفين بالحوكمة إلى جهات تنظيمية أو تمويلية ذات صلة، أو إلى جهات أخرى مثل سلطة مركزية في حالة بعض منشآت القطاع العام؛ أو
- جعل التقارير المعدة للمكلفين بالحوكمة متاحة للعموم.

أ٤٥. قد يحتاج المراجع للحصول على موافقة مسبقة من المكلفين بالحوكمة قبل القيام بتزويد طرف ثالث بنسخة من بلاغاته المكتوبة، ما لم يكن ذلك مطلوباً منه بموجب الأنظمة أو اللوائح.

أشكال الاتصال (راجع: الفقرة ١٩)

أ٤٦. قد يتضمن الاتصال الفعّال العروض التقديمية المنظمة والتقارير المكتوبة إضافة إلى الاتصالات الأقل تنظيماً، بما فيها المناقشات. وبخلاف الأمور المحددة في الفقرتين ١٩ و٢٠، فقد يبلغ المراجع بأمور أخرى إما شفاهةً أو كتابةً. وقد تتضمن البلاغات المكتوبة خطاب الارتباط الذي يُقدَّم للمكلفين بالحوكمة.

أ٤٧. بالإضافة إلى أهمية كل أمر بعينه، فإن شكل الاتصال (على سبيل المثال شفاهة أو كتابةً، أو مدى التفصيل أو الإيجاز في الاتصال، وما إذا كان الاتصال سيتم بطريقة منظمة أم غير منظمة) قد يتأثر بعوامل مثل:

- ما إذا كانت مناقشة الأمر سيتم تضمينها في تقرير المراجع. فعلى سبيل المثال، عندما يتم الإبلاغ في تقرير المراجع بالأمور الرئيسة للمراجعة، فقد يرى المراجع أنه من الضروري الإبلاغ كتابة بتلك الأمور التي تم تحديدها على أنها أمور رئيسة للمراجعة.
- ما إذا كان الأمر قد تم حله بشكل مرضٍ.
- ما إذا كانت الإدارة قد قامت سابقاً بالإبلاغ عن الأمر.
- الحجم والهيكل التشغيلي وبيئة الرقابة والهيكل القانوني للمنشأة.
- في حالة مراجعة قوائم مالية ذات غرض خاص، ما إذا كان المراجع أيضاً يراجع القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشأة.
- المتطلبات القانونية. ففي بعض الدول، يكون من المطالب به إرسال بلاغات مكتوبة للمكلفين بالحوكمة بشكل يفرضه النظام المحلي.
- توقعات المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك الترتيبات التي يتم إجراؤها فيما يخص الاجتماعات أو الاتصالات الدورية مع المراجع.
- درجة الاتصال والحوار المستمر الذي يقوم به المراجع مع المكلفين بالحوكمة.
- ما إذا كانت قد طرأت تغييرات مهمة على العضوية في الهيئة الحاكمة.

أ٤٨. عندما تتم مناقشة أمر مهم مع أحد الأعضاء المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال رئيس لجنة المراجعة، فقد يكون من المناسب للمراجع أن يلخص الأمر في اتصالات لاحقة بحيث يكون لدى جميع المكلفين بالحوكمة معلومات كاملة ومتوازنة.

توقيت الاتصالات (راجع: الفقرة ٢١)

أ٤٩. يساهم الاتصال في الوقت المناسب طوال عملية المراجعة في تحقيق حوار حقيقي متبادل بين المكلفين بالحوكمة والمراجع. ومع ذلك، فإن التوقيت المناسب للاتصالات سيختلف باختلاف ظروف الارتباط. وتتضمن الظروف ذات الصلة أهمية وطبيعة الأمر والتصرف المتوقع أن يتخذه المكلفون بالحوكمة. فعلى سبيل المثال:

- غالباً ما تتم الاتصالات المتعلقة بأمور التخطيط في وقت مبكر أثناء ارتباط المراجعة، وفيما يخص الارتباطات التي تُنفّذ لأول مرة، قد تتم الاتصالات أثناء الاتفاق على شروط الارتباط.

- قد يكون من المناسب الإبلاغ في أقرب وقت ممكن عملياً عن أية صعوبة كبيرة تعترض سبيل المراجعة إذا كان المكلفون بالحوكمة قادرين على مساعدة المراجع في التغلب على تلك الصعوبة، أو إذا كان من المحتمل أن تؤدي تلك الصعوبة إلى إبداء رأي معدل. وبالمثل، قد يبلغ المراجع المكلفين بالحوكمة شفاهةً، في أقرب وقت ممكن، بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها قبل الإبلاغ بها كتابةً وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٢٦٥).[٢٥]

- عند انطباق معيار المراجعة (٧٠١)، يمكن للمراجع أن يُبلغ بوجهات نظره الأولية عن الأمور الرئيسة للمراجعة عند مناقشة نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما (انظر الفقرة أ١٣)، كما قد يجري المراجع اتصالات أكثر تكراراً للاستفاضة في مناقشة تلك الأمور عندما يتعلق اتصاله بنتائج مهمة للمراجعة.

- قد تكون الاتصالات المتعلقة بالاستقلال مناسبة كلما تم اتخاذ أحكام مهمة بشأن التهديدات التي تمس الاستقلال وبشأن كيفية مواجهة تلك التهديدات التي ليست بمستوى يمكن قبوله، على سبيل المثال، عندما يتم قبول ارتباط لتقديم خدمات غير متعلقة بالمراجعة، وعند إجراء المناقشات الختامية.

- قد تكون أيضاً الاتصالات المتعلقة بنتائج المراجعة، بما في ذلك وجهات نظر المراجع بشأن الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية للمنشأة، جزءاً من المناقشة الختامية.

- قد يكون من المناسب عند مراجعة كل من القوائم المالية ذات الغرض العام وذات الغرض الخاص تنسيق توقيت الاتصالات.

أ٥٠. تتضمن العناصر الأخرى التي قد تكون ذات صلة بتوقيت الاتصالات:

- الحجم والهيكل التشغيلي وبيئة الرقابة والهيكل القانوني للمنشأة التي تتم مراجعتها.

- أي التزام قانوني لإبلاغ بأمور معينة خلال إطار زمني محدد.

- توقعات المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك الترتيبات التي يتم إجراؤها فيما يخص الاجتماعات أو الاتصالات الدورية مع المراجع.

- الوقت الذي يحدد فيه المراجع أموراً معينة، فعلى سبيل المثال قد لا يحدد المراجع أمراً معيناً (مثل عدم الالتزام بنظام معين) في وقت يسمح باتخاذ تصرف وقائي، ولكن الإبلاغ بالأمر قد يمكِّن من اتخاذ تصرف تصحيحي.

كفاية آلية الاتصال (راجع: الفقرة ٢٢)

أ٥١. لا يحتاج المراجع إلى تصميم إجراءات محددة لدعم تقويم الاتصال المتبادل بينه وبين المكلفين بالحوكمة؛ وبدلاً من ذلك، قد يكون ذلك التقويم قائماً على الملاحظات الناتجة من إجراءات المراجعة المُنفَّذة لأغراض أخرى. وقد تتضمن مثل هذه الملاحظات:

- مدى مناسبة التصرفات المتخذة من قبل المكلفين بالحوكمة وتوقيتها، استجابة للأمور التي يثيرها المراجع. وفي حالة عدم التعامل بشكل فعّال مع الأمور المهمة التي تمت إثارتها في الاتصالات السابقة، فقد يكون من المناسب للمراجع أن يستفسر عن السبب في عدم اتخاذ تصرف مناسب، وأن يأخذ في الحسبان إثارة هذه النقطة مرة أخرى. ويؤدي ذلك إلى تفادي خطر إعطاء انطباع بأن المراجع مقتنع بأنه قد تمت مواجهة الأمر بشكل كافٍ أو أنه لم يعد مهماً.

- الانفتاح الواضح من جانب المكلفين بالحوكمة في اتصالاتهم بالمراجع.

- رغبة وقدرة المكلفين بالحوكمة على الاجتماع مع المراجع دون حضور الإدارة.

- القدرة الواضحة للمكلفين بالحوكمة على فهم الأمور التي يثيرها المراجع فهماً كاملاً، على سبيل المثال مدى تحقق المكلفين بالحوكمة من القضايا، والاستفسار بشأن التوصيات التي تُقدَّم لهم.

- الصعوبة في التوصل إلى فهم مشترك مع المكلفين بالحوكمة بشأن شكل الاتصالات وتوقيتها ومضمونها العام المتوقع.

---

[٢٥] معيار المراجعة (٢٦٥)، الفقرتان ٩ و١٤أ

- وضوح إدراك المكلفين بالحوكمة لكيفية تأثير الأمور المناقشة مع المراجع على مسؤولياتهم الواسعة في الحوكمة، بالإضافة إلى مسؤولياتهم الإدارية، وذلك عندما يكون جميع أو بعض المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة.
- ما إذا كان الاتصال المتبادل بين المراجع والمكلفين بالحوكمة يحقق المتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

أ٥٢. وفقاً لما تم إيضاحه في الفقرة ٤، يساعد الاتصال المتبادل الفعّال كلاً من المراجع والمكلفين بالحوكمة. وعلاوة على ذلك، يحدد معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) مشاركة المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك تفاعلهم مع المراجعة الداخلية، إن وجدت، والمراجعين الخارجيين، باعتبارها أحد عناصر بيئة الرقابة في المنشأة.[٢٦] وقد يشير الاتصال المتبادل غير الكافي إلى وجود بيئة رقابة غير مرضية، وقد يؤثر على تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري. وهناك أيضاً خطر باحتمال أن المراجع لا يكون قد حصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتكوين رأي في القوائم المالية.

أ٥٣. إذا كانت الاتصالات المتبادلة بين المراجع والمكلفين بالحوكمة غير كافية، ولا يمكن حل الوضع، فقد يتخذ المراجع تصرفات مثل:

- تعديل رأي المراجع على أساس وجود قيد على نطاق المراجعة.
- الحصول على مشورة قانونية بشأن تبعات مختلف التصرفات.
- الاتصال بأطراف ثالثة (على سبيل المثال، سلطة تنظيمية)، أو سلطة أعلى في هيكل الحوكمة من خارج المنشأة، مثل ملاك الأعمال (على سبيل المثال، المساهمين في اجتماع الجمعية العمومية) أو الوزير الحكومي المسؤول أو سلطة إصدار الأنظمة في القطاع العام.
- الانسحاب من الارتباط، متى كان مسموحاً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

التوثيق (راجع: الفقرة ٢٣)

أ٥٤. قد يتضمن توثيق الاتصال الشفهي الاحتفاظ بنسخة من المحاضر التي تعدها المنشأة كجزء من توثيق أعمال المراجعة إذا كانت تلك المحاضر تحتوي على تسجيل مناسب للاتصال.

[٢٦] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الملحق الثالث

الملحق الأول

(راجع: الفقرة ٣)

المتطلبات المحددة في معيار إدارة الجودة (١) ومعايير المراجعة الأخرى التي تشير إلى الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

يحدد هذا الملحق الفقرات الواردة في معيار إدارة الجودة (١)[٢٧] ومعايير المراجعة الأخرى التي تتطلب إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأمور معينة. ولا تعد هذه القائمة بديلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.

- معيار إدارة الجودة (١) *"إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"* ، الفقرة ٣٤(هـ)
- معيار المراجعة (٢٤٠) *"مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"* ، الفقرات ٢٢، ٣٩(ج)(١)، ٤١ - ٤٣
- معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث) "*مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"* ، الفقرات ١٥، ٢٠، ٢٣-٢٥
- معيار المراجعة (٢٦٥) *"إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"* ، الفقرة ٩
- معيار المراجعة (٤٥٠) *"تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"* ، الفقرتان ١٣ و١٢
- معيار المراجعة (٥٠٥) *"المصادقات الخارجية"* ، الفقرة ٩
- معيار المراجعة (٥١٠) *"ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية"* ، الفقرة ٧
- معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث) *"مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"* ، الفقرة ٣٨
- معيار المراجعة (٥٥٠) *"الأطراف ذات العلاقة"* ، الفقرة ٢٧
- معيار المراجعة (٥٦٠) *"الأحداث اللاحقة"* ، الفقرات ٧(ب)-(ج)، ١٠(أ)، ١٣(ب)، ١٤(أ)، ١٧
- معيار المراجعة (٥٧٠) *"الاستمرارية"* ، الفقرة ٢٥
- معيار المراجعة (٦٠٠) *"اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"* ، الفقرة ٤٩
- معيار المراجعة (٦١٠) *"استخدام عمل المراجعين الداخليين"* ، الفقرتين ٢٠ و٣١
- معيار المراجعة (٧٠٠) *"تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"* ، الفقرة ٤٦
- معيار المراجعة (٧٠١) *"الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"* ، الفقرة ١٧
- معيار المراجعة (٧٠٥) *"التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"* ، الفقرات ١٢، ١٤، ٢٣، ٣٠
- معيار المراجعة (٧٠٦) *"فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"* ، الفقرة ١٢
- معيار المراجعة (٧١٠) *"المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"* ، الفقرة ١٨
- معيار المراجعة (٧٢٠) *"مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"* ، الفقرات ١٧-١٩

[٢٧] معيار إدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

الملحق الثاني

(راجع: الفقرات ١٦(أ)، أ١٩–أ٢٠)

الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية

قد تتضمن الاتصالات المطلوبة بموجب الفقرة ١٦(أ)، والتي تمت مناقشتها في الفقرتين أ١٩ وأ٢٠، أموراً مثل:

السياسات المحاسبية

- مناسبة السياسات المحاسبية للظروف الخاصة بالمنشأة، مع مراعاة الحاجة إلى الموازنة بين تكلفة توفير المعلومات والمنفعة المحتملة لمستخدمي القوائم المالية للمنشأة. وفي حالة وجود سياسات محاسبية بديلة مقبولة، قد يتضمن الاتصال تحديد بنود القوائم المالية التي تتأثر باختيار السياسات المحاسبية المهمة إضافة إلى معلومات بشأن السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل منشآت مماثلة.
- الاختيار الأولي للسياسات المحاسبية المهمة والتغييرات فيها، بما في ذلك تطبيق الإصدارات المحاسبية الجديدة. وقد يتضمن الاتصال: تأثير توقيت وطريقة إقرار تغيير في السياسة المحاسبية على الأرباح الحالية والمستقبلية للمنشأة؛ وتوقيت إدخال تغيير في السياسات المحاسبية فيما يتعلق بالإصدارات المحاسبية الجديدة المتوقعة.
- تأثير السياسات المحاسبية المهمة في المجالات المثيرة للجدل أو الناشئة (أو تلك التي تتفرد بها صناعة معينة، خاصةً عندما لا توجد إرشادات ملزمة أو توافق في الآراء).
- تأثير توقيت المعاملات فيما يتعلق بالفترة المسجلة فيها.

التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات

- يحتوي الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث) على أمور قد ينظر المراجع في الإبلاغ بها بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات.

إفصاحات القوائم المالية

- القضايا التي انطوت عليها صياغة الإفصاحات الحساسة في القوائم المالية، والاجتهادات المتخذة ذات العلاقة (مثل الإفصاحات المتعلقة بإثبات الإيرادات والأجور واستمرارية المنشأة والأحداث اللاحقة والقضايا المحتملة).
- الحيادية العامة للإفصاحات في القوائم المالية واتساق هذه الإفصاحات ووضوحها.

الأمور ذات العلاقة

- التأثير المحتمل على القوائم المالية بسبب المخاطر المهمة، وحالات التعرض للمخاطر وحالات عدم التأكد، مثل الدعاوى القضائية التي لم يتم البت فيها والتي تم الإفصاح عنها في القوائم المالية.
- مدى تأثر القوائم المالية بالمعاملات المهمة التي تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، أو التي تبدو غير معتادة لأي أسباب أخرى. وقد يسلط هذا الاتصال الضوء على ما يلي:
  - المبالغ غير المتكررة المثبتة خلال الفترة.
  - مدى الإفصاح عن تلك المعاملات بشكل منفصل في القوائم المالية.
  - ما إذا كان من الواضح أن تلك المعاملات قد صُممت لتحقيق معالجة محاسبية أو ضريبية معينة، أو تحقيق هدف نظامي أو تنظيمي معين.
  - ما إذا كان شكل تلك المعاملات يبدو معقداً أكثر من اللازم، أو عند أخذ مشورة مستفيضة بشأن هيكلة المعاملة.
  - حالات تركيز الإدارة على الحاجة إلى معالجة محاسبية معينة أكثر من تركيزها على الأبعاد الاقتصادية الأساسية للمعاملة.

- العوامل التي تؤثر على القيم الدفترية للأصول والالتزامات، بما في ذلك الأسس التي وضعتها المنشأة لتحديد العمر الإنتاجي للأصول الملموسة وغير الملموسة. وقد يفسر الاتصال كيفية اختيار العوامل التي تؤثر على القيم الدفترية، وكيفية تأثير الاختيارات البديلة على القوائم المالية فيما لو تم تطبيقها.
- التصحيح الانتقائي للتحريفات، على سبيل المثال تصحيح التحريفات التي يؤدي تصحيحها إلى زيادة الأرباح المقرر عنها، دون التحريفات التي يؤدي تصحيحها إلى تخفيض الأرباح المقرر عنها.

معيار المراجعة (٢٦٥): إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٢٦٥)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٢٦٥)

إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة

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

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١-٣
تاريخ السريان	٤
الهدف	٥
التعريفات	٦
المتطلبات	٧–١١
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
تحديد ما إذا كان قد تم التعرف على أوجه قصور في الرقابة الداخلية	أ١–أ٤
أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية	أ٥–أ١١
الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية	أ١٢–أ٣٠

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٢٦٥) *"إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"* 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 إبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة بشكل مناسب بأوجه القصور التي تعرف عليها المراجع في الرقابة الداخلية أثناء مراجعة القوائم المالية. ولا يفرض هذا المعيار مسؤوليات إضافية على المراجع، فيما يتعلق بالتوصل إلى فهم لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة وتصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، زيادة على متطلبات معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)[١] ومعيار المراجعة (٣٣٠).[٢] ويضع معيار المراجعة (٢٦٠)[٣] متطلبات إضافية ويوفر إرشادات فيما يتعلق بمسؤولية المراجع عن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بالمراجعة.

٢. يتعين على المراجع التوصل إلى فهم لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة عند تعرفه على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها.[٤] وعند إجراء تقييمات المخاطر تلك، ينظر المراجع في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في مدى فاعلية الرقابة الداخلية. وقد يتعرف المراجع على أوجه قصور في الرقابة ضمن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، ليس فقط أثناء آلية تقييم المخاطر، وإنما أيضاً في أية مرحلة أخرى من مراحل المراجعة. ويحدد هذا المعيار أوجه القصور التي تم التعرف عليها التي يتعين على المراجع أن يبلغ بها المكلفين بالحوكمة والإدارة.

٣. لا يوجد في هذا المعيار ما يمنع المراجع من إبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة بأمور الرقابة الداخلية الأخرى التي يتعرف عليها أثناء المراجعة.

تاريخ السريان

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

الهدف

٥. هدف المراجع هو إبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة على نحوٍ مناسب بأوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها أثناء المراجعة والتي لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام كل منهم.

التعريفات

٦. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة أدناه:

(أ) القصور في الرقابة الداخلية: يوجد عندما:

(١) تكون أداة الرقابة مصممة أو مطبقة أو مُدارة بطريقة تعجز فيها عن منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات في القوائم المالية في الوقت المناسب؛ أو

(٢) تكون أداة الرقابة اللازمة لمنع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات في القوائم المالية في الوقت المناسب غائبة.

(ب) قصور مهم في الرقابة الداخلية: قصور أو مجموعة من أوجه القصور في الرقابة الداخلية، لها بحسب الحكم المهني للمراجع ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام المكلفين بالحوكمة. (راجع: الفقرات أ٥)

المتطلبات

٧. يجب على المراجع أن يحدد، استناداً إلى أعمال المراجعة التي تم تنفيذها، ما إذا كان قد تعرف على وجه واحد أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة الداخلية. (راجع: الفقرات أ١–أ٤)

---

[١] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"، الفقرة ١٢(ج) و(م)، والفقرات ٢١ إلى ٢٧

[٢] معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"

[٣] معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"

[٤] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢١. وتقدم الفقرات أ٩٠-أ٩٥ إرشادات بشأن أدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة.

٨. إذا تعرف المراجع على وجه واحد أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة الداخلية، فيجب عليه أن يحدد، استناداً إلى أعمال المراجعة التي تم تنفيذها، ما إذا كانت تشكل، كل منها على حدة أو مع بعضها، أوجه قصور مهمة. (راجع: الفقرات أ٥–أ١١)

٩. يجب على المراجع أن يبلّغ المكلفين بالحوكمة كتابةً وفي الوقت المناسب بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي تعرّف عليها أثناء المراجعة. (راجع: الفقرات أ١٢–أ١٨، أ٢٧)

١٠. يجب على المراجع أيضاً أن يبلغ المستوى الإداري المناسب المسؤول في الوقت المناسب بما يلي: (راجع: الفقرتين أ١٩، أ٢٧)

(أ) أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي أبلغ بها، أو ينوي أن يبلغ بها، المكلفين بالحوكمة، ما لم يكن من غير المناسب إبلاغ الإدارة مباشرةً بذلك في ظل الظروف القائمة. ويجب أن يتم هذا الإبلاغ كتابةً؛ (راجع: الفقرات أ١٤، أ٢٠، أ٢١)

(ب) أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية، التي تم التعرف عليها أثناء المراجعة، والتي لم يتم إبلاغ الإدارة بها عن طريق أطراف أخرى، والتي لها بحسب الحكم المهني للمراجع ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام الإدارة. (راجع: الفقرات أ٢٢–أ٢٦)

١١. يجب على المراجع أن يذكر في بلاغه المكتوب المتعلق بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية ما يلي:

(أ) وصفاً لأوجه القصور وشرحاً لتأثيراتها المحتملة؛ (راجع: الفقرة أ٢٨)

(ب) معلومات كافية لتمكين المكلفين بالحوكمة والإدارة من فهم السياق الذي تم فيه الإبلاغ. وبصفة خاصة، يجب على المراجع توضيح ما يلي: (راجع: الفقرتين أ٢٩، أ٣٠)

(١) أن غرض المراجعة هو أن يُبدي المراجع رأياً في القوائم المالية؛

(٢) أن المراجعة تضمنت الأخذ في الحسبان الرقابة الداخلية ذات الصلة بإعداد القوائم المالية من أجل تصميم إجراءات مراجعة مناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية؛

(٣) أن الأمور المقرر عنها تقتصر على أوجه القصور التي تعرف عليها المراجع أثناء المراجعة، والتي استنتج المراجع أن لها ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة بالتقرير عنها للمكلفين بالحوكمة.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تحديد ما إذا كان قد تم التعرف على أوجه قصور في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ٧)

أ١. عند تحديد ما إذا كان المراجع قد تعرف على وجه واحد أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة الداخلية، فقد يقوم المراجع بمناقشة الحقائق والظروف ذات العلاقة بالنتائج التي توصل إليها مع المستوى الإداري المناسب. وتوفر هذه المناقشة فرصة للمراجع لتنبيه الإدارة في الوقت المناسب بوجود أوجه قصور ربما لم تكن على علم بها من قبل. والمستوى الإداري الذي يكون من المناسب مناقشة النتائج التي تم التوصل إليها معه هو الذي لديه إلمام بمجال الرقابة الداخلية محل النقاش، والذي لديه الصلاحية لاتخاذ تصرف تصحيحي بشأن أي وجه من أوجه القصور التي يتم التعرف عليها في الرقابة الداخلية. وفي بعض الظروف، قد لا يكون من المناسب للمراجع أن يناقش النتائج التي توصل إليها مع الإدارة بشكل مباشر، على سبيل المثال، عندما يبدو أن النتائج تدعو للشك في نزاهة الإدارة أو كفاءتها (انظر: الفقرة أ٢٠).

أ٢. عند مناقشة الحقائق والظروف ذات العلاقة بالنتائج التي توصل إليها المراجع مع الإدارة، قد يحصل المراجع على معلومات أخرى ملائمة لكي ينظر فيها أيضاً، مثل:

- فهم الإدارة للأسباب الحقيقية أو المشتبه فيها لأوجه القصور.
- الاستثناءات الناشئة عن أوجه القصور التي قد تكون الإدارة لاحظتها، على سبيل المثال، التحريفات التي لم يتم منعها من خلال أدوات الرقابة ذات الصلة على تقنية المعلومات.
- مؤشر أولي على استجابة الإدارة للنتائج.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ٣. في حين أن المفاهيم التي تستند إليها أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة في المنشآت الأصغر من المرجح أن تكون مشابهة لتلك الموجودة في المنشآت الأكبر، فإن مستوى الرسمية التي تعمل بها ستختلف. وإضافة إلى ذلك، قد تجد المنشآت الأصغر أن أنواعاً معينة من أدوات الرقابة ليست ضرورية بسبب أدوات الرقابة التي تطبقها الإدارة. وعلى سبيل المثال، يمكن أن يوفر انفراد الإدارة بسلطة منح الائتمان للعملاء واعتماد المشتريات المهمة رقابة فعّالة على أرصدة الحسابات والمعاملات المهمة، بما يقلل أو يزيل الحاجة لتطبيق أدوات رقابة أكثر تفصيلاً.

أ٤. إضافةً إلى ذلك، فإن عدد العاملين في المنشآت الأصغر عادةً ما يكون أقل مما قد يحد من قابلية الفصل في الواجبات. ومع ذلك، فإن المدير المالك في المنشأة الصغيرة التي يديرها مالكها قد يكون قادراً على ممارسة إشراف أكثر فاعلية مقارنة بالمنشآت الأكبر. ولا بد من الموازنة بين هذا المستوى الأعلى من الإشراف الإداري وارتفاع احتمال تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.

أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرتين ٦(ب)، ٨)

أ٥. تعتمد أهمية القصور، أو مجموعة أوجه القصور، في الرقابة الداخلية على ما إذا كان تحريف ما قد حدث فعلاً، وأيضاً على احتمالية وقوع تحريف ما وحجم التحريف المحتمل. ولذلك، فإن أوجه القصور المهمة قد تكون موجودة، حتى ولو لم يكن المراجع قد تعرف على تحريفات أثناء المراجعة.

أ٦. من أمثلة الأمور التي يمكن للمراجع أخذها في الحسبان عند تحديد ما إذا كان قصور ما أو مجموعة من أوجه القصور في الرقابة الداخلية تُشكل قصوراً مهماً ما يلي:

- احتمال أن تؤدي أوجه القصور إلى تحريفات جوهرية في القوائم المالية في المستقبل.
- قابلية تعرض الأصل أو الالتزام ذي العلاقة للفقدان أو الغش.
- التحديد غير الموضوعي والمعقد للمبالغ المقدرة، مثل التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.
- مبالغ القوائم المالية المعرضة لأوجه القصور.
- حجم الأنشطة التي حدثت أو التي يمكن أن تحدث في رصيد الحساب أو فئة المعاملات المعرضة للقصور أو أوجه القصور.
- الأهمية التي تمثلها أدوات الرقابة لآلية التقرير المالي، على سبيل المثال:
  - أدوات الرقابة للمتابعة العامة (مثل إشراف الإدارة).
  - أدوات الرقابة لمنع الغش واكتشاف حدوثه.
  - أدوات الرقابة على اختيار السياسات المحاسبية المهمة وتطبيقها.
  - أدوات الرقابة على المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة.
  - أدوات الرقابة على المعاملات المهمة خارج مسار العمل الطبيعي.
  - أدوات الرقابة على آلية إعداد التقرير المالي في نهاية الفترة (مثل أدوات الرقابة على قيود اليومية غير المتكررة).
- سبب الاستثناءات التي تم اكتشافها ومدى تكرارها، الناتجة عن أوجه القصور في أدوات الرقابة.
- تفاعل القصور مع أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية.

أ٧. تشمل المؤشرات الدالة على وجود أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية، على سبيل المثال، ما يلي:

- الأدلة على وجود جوانب غير فعالة في بيئة الرقابة، مثل:
  - المؤشرات على أن المعاملات المهمة التي للإدارة مصلحة مالية فيها لا يتم التحقق منها بعمق وبالشكل المناسب من قبل المكلفين بالحوكمة.
  - تحديد غش من جانب الإدارة، سواءً كان جوهرياً أم لا، لم يتم منعه من خلال الرقابة الداخلية للمنشأة.

- فشل الإدارة في اتخاذ تصرف تصحيحي مناسب لأوجه القصور المهمة التي تم الإبلاغ عنها من قبل.

- عدم وجود آلية لتقييم المخاطر داخل المنشأة رغم أنه من المتوقع عادةً وجود مثل هذا الآلية.
- الأدلة على عدم فاعلية آلية المنشأة لتقييم المخاطر، مثل فشل الإدارة في التعرف على خطر تحريف جوهري يتوقع المراجع أن تكون آلية المنشأة لتقييم المخاطر قد تَعرفت عليه.
- الأدلة على عدم فاعلية الاستجابة للمخاطر المهمة التي تم التعرّف عليها (على سبيل المثال، عدم وجود أدوات رقابة على مثل هذا الخطر).
- التحريفات التي تكتشفها إجراءات المراجع، والتي لم يتم منعها، أو اكتشافها وتصحيحها، من خلال الرقابة الداخلية للمنشأة.
- إعادة عرض القوائم المالية التي صدرت من قبل لتعكس تصحيح لتحريف جوهري بسبب غش أو خطأ.
- الأدلة على عدم قدرة المنشأة على الإشراف على إعداد القوائم المالية.

أ٨. قد تُصمم أدوات الرقابة لتعمل كل منها على حدة أو مع بعضها لمنع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات بفاعلية.[٥] فعلى سبيل المثال، قد تتألف أدوات الرقابة على الحسابات مستحقة التحصيل من أدوات رقابة آلية ويدوية مصممة لتعمل معاً على منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات في رصيد الحساب. وقد لا يكون القصور في الرقابة الداخلية في حد ذاته مهماً بما يكفي ليشكل قصوراً كبيراً. ومع ذلك، فإن وجود مجموعة من أوجه القصور تؤثر على نفس رصيد الحساب أو نفس الإفصاح أو الإقرار أو نفس المكون في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة قد يزيد كثيراً من مخاطر التحريف بما يؤدي إلى ظهور قصور مهم.

أ٩. قد تضع الأنظمة أو اللوائح في بعض الدول (وبخاصة لمراجعة المنشآت المدرجة) متطلباً يلزم المراجع بإبلاغ المكلفين بالحوكمة أو أطراف أخرى ذات صلة (مثل السلطات التنظيمية) عن نوع واحد معين، أو أكثر، من أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها المراجع أثناء المراجعة. وعندما تضع الأنظمة أو اللوائح مصطلحات وتعريفات محددة لهذه الأنواع من أوجه القصور، وتتطلب أن يستخدم المراجع هذه المصطلحات والتعريفات لغرض الإبلاغ، فيجب على المراجع استخدام هذه المصطلحات والتعريفات عند القيام بالإبلاغ وفقاً للمتطلب النظامي أو التنظيمي.

أ١٠. عندما تضع دولة مصطلحات محددة لأنواع القصور في الرقابة الداخلية التي يجب الإبلاغ بها، دون أن تضع تعريفات لهذه المصطلحات، فقد يكون من الضروري للمراجع أن يستخدم حكمه لتحديد الأمور التي سيتم الإبلاغ بها بموجب المتطلب النظامي أو التنظيمي. وفي سبيل القيام بذلك، قد يرى المراجع أنه من المناسب أن يأخذ في حسبانه المتطلبات والإرشادات الواردة في هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، إذا كان الغرض من المتطلب النظامي أو التنظيمي لفت انتباه المكلفين بالحوكمة إلى أمور معينة تخص الرقابة الداخلية ينبغي أن يكونوا على دراية بها، فقد يكون من المناسب اعتبار أن هذه الأمور تعادل بشكل عام أوجه القصور المهمة التي يتطلب هذا المعيار أن يتم إبلاغ المكلفين بالحوكمة بها.

أ١١. تظل متطلبات هذا المعيار منطبقة بغض النظر عن احتمال أن تتطلب الأنظمة أو اللوائح من المراجع استخدام مصطلحات أو تعريفات معينة.

الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية

الإبلاغ عن أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ٩)

أ١٢. يعكس إبلاغ المكلفين بالحوكمة كتابةً بأوجه القصور المهمة أهمية هذه الأمور، ويساعد المكلفين بالحوكمة في الوفاء بمسؤولياتهم الإشرافية. ويحدد معيار المراجعة (٢٦٠) اعتبارات ذات صلة فيما يتعلق بالاتصال بالمكلفين بالحوكمة عندما يكونون مشاركين جميعاً في إدارة المنشأة.[٦]

أ١٣. عند تحديد الوقت الذي يتم فيه إصدار البلاغ المكتوب، قد يأخذ المراجع في الحسبان ما إذا كان استلام هذا البلاغ سيكون عاملاً مهماً يُمكِّن المكلفين بالحوكمة من أداء مسؤولياتهم الإشرافية. وإضافة إلى ذلك، فقد يحتاج المكلفون بالحوكمة في المنشآت المدرجة في دول معينة أن يحصلوا على البلاغ المكتوب من المراجع قبل تاريخ اعتماد القوائم المالية لأجل الوفاء بمسؤوليات محددة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية أو

[٥] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة أ١٧٥

[٦] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٣

للوفاء بأغراض تنظيمية أو أغراض أخرى. وبالنسبة للمنشآت الأخرى، قد يصدر المراجع البلاغ المكتوب في تاريخ لاحق. وبالرغم من ذلك، ففي الحالة الأخيرة، وبسبب أن البلاغ المكتوب من المراجع بأوجه القصور المهمة يشكل جزءاً من ملف المراجعة النهائي، فإن البلاغ المكتوب يخضع للمتطلب الأساسي[٧] للمراجع باستكمال جمع ملف المراجعة النهائي في الوقت المناسب. وينص معيار المراجعة (٢٣٠) على أن الحد الزمني المناسب لاستكمال جمع ملف المراجعة النهائي هو عادةً ٦٠ يوماً بحد أقصى من تاريخ تقرير المراجع.[٨]

أ١٤. بغض النظر عن توقيت البلاغ المكتوب بأوجه القصور المهمة، فقد يقوم المراجع في بادئ الأمر بالإبلاغ عن أوجه القصور المهمة شفاهةً إلى الإدارة، وعندما يكون ذلك مناسباً، إلى المكلفين بالحوكمة لمساعدتهم في اتخاذ التصرف التصحيحي في الوقت المناسب للحد من مخاطر التحريف الجوهري. ومع ذلك، فإن القيام بهذا الإبلاغ الشفهي لا يعفي المراجع من مسؤولية الإبلاغ عن أوجه القصور المهمة كتابةً، وفقاً لما يتطلبه هذا المعيار.

أ١٥. يُعد مستوى التفصيل الذي سيتم به الإبلاغ عن أوجه القصور المهمة أمراً خاضعاً للحكم المهني للمراجع في ظل الظروف القائمة. وتشمل العوامل التي يمكن للمراجع أن يأخذها في الحسبان عند تحديد مستوى التفصيل المناسب للإبلاغ، على سبيل المثال، ما يلي:

- طبيعة المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد يختلف الإبلاغ المطلوب للمنشآت ذات الاهتمام العام عن الإبلاغ المطلوب لغيرها من المنشآت.
- حجم المنشأة ومدى تعقُّدها. فعلى سبيل المثال، قد يختلف الإبلاغ المطلوب لمنشأة معقدة عن الإبلاغ المطلوب لمنشأة تدير عملاً يسيراً.
- طبيعة أوجه القصور المهمة التي تعرف عليها المراجع.
- بنية حوكمة المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد تكون هناك حاجة لمزيد من التفاصيل إذا كان المكلفون بالحوكمة من بينهم أعضاء ليست لديهم خبرة كبيرة في صناعة المنشأة أو في المجالات المتأثرة.
- المتطلبات النظامية أو التنظيمية فيما يتعلق بالإبلاغ عن أنواع معينة من أوجه القصور في الرقابة الداخلية.

أ١٦. قد تكون الإدارة والمكلفون بالحوكمة على دراية بالفعل بأوجه القصور المهمة التي تعرف عليها المراجع أثناء المراجعة، وربما اختاروا عدم تصحيحها بسبب التكلفة أو لاعتبارات أخرى. وتقع مسؤولية تقويم تكاليف ومنافع تطبيق التصرف التصحيحي على الإدارة والمكلفين بالحوكمة. وبناءً عليه، ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة ٩ بغض النظر عن التكلفة أو الاعتبارات الأخرى التي يمكن أن ترى الإدارة والمكلفون بالحوكمة أنها ذات صلة عند تحديد ما إذا كان سيتم تصحيح هذه الأوجه من القصور.

أ١٧. إن حقيقة قيام المراجع بالإبلاغ عن قصور مهم إلى المكلفين بالحوكمة والإدارة في مراجعة سابقة لا تلغي الحاجة إلى قيام المراجع بإعادة الإبلاغ إذا لم يكن قد تم اتخاذ تصرف تصحيحي. وفي حالة استمرار قصور مهم سبق الإبلاغ به، فيمكن أن يكرر الإبلاغ في السنة الحالية وصف القصور المذكور في الإبلاغ السابق، أو يمكن أن يشير فقط إلى الإبلاغ السابق. وقد يسأل المراجع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عن سبب عدم تصحيح وجه القصور المهم. وقد يمثل الفشل في اتخاذ إجراء، في حد ذاته، قصوراً مهماً في حال عدم وجود تفسير منطقي.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ١٨. في حالة مراجعة المنشآت الأصغر، يمكن أن يتصل المراجع بالمكلفين بالحوكمة بطريقة أقل تنظيماً عنها في حالة المنشآت الأكبر.

إبلاغ الإدارة بأوجه القصور في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ١٠)

أ١٩. عادةً ما يكون المستوى الإداري المناسب هو المستوى الذي يتحمل المسؤولية، ويمتلك الصلاحية، لتقويم أوجه القصور في الرقابة الداخلية واتخاذ التصرف التصحيحي الضروري. وللإبلاغ عن أوجه القصور المهمة، فمن المرجح أن يكون المستوى المناسب هو المدير التنفيذي أو المسؤول المالي (أو من في حكمهما) رغم أنه يلزم أيضاً إبلاغ هذه الأمور إلى المكلفين بالحوكمة. وبالنسبة لأوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية، قد يكون المستوى المناسب هو الإدارة التشغيلية التي لها علاقة مباشرة بصورة أكبر بمجالات الرقابة المتأثرة بالقصور والتي لديها السلطة لاتخاذ التصرف التصحيحي المناسب.

---

[٧] معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرة ١٤

[٨] معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرة أ٢١

إبلاغ الإدارة بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ١٠(أ))

أ٢٠. قد تثير بعض أوجه القصور المهمة التي يتم التعرف عليها في الرقابة الداخلية الشكوك حول نزاهة الإدارة أو كفاءتها. فعلى سبيل المثال، قد تظهر أدلة على الغش أو عدم الالتزام المتعمد بالأنظمة واللوائح من جانب الإدارة، أو قد تبدي الإدارة عدم قدرة على الإشراف على إعداد قوائم مالية كافية مما قد يثير الشك في كفاءة الإدارة. وبناءً عليه، قد يكون من غير المناسب إبلاغ أوجه القصور هذه للإدارة مباشرةً.

أ٢١. يحدد معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بما في ذلك عندما يكون المكلفون بالحوكمة متورطين بأنفسهم في حالة عدم الالتزام.[٩] ويحدد معيار المراجعة (٢٤٠) متطلبات ويقدم إرشادات فيما يتعلق بإبلاغ المكلفين بالحوكمة عندما يحدد المراجع حدوث، أو يشتبه في حدوث غش تتورط فيه الإدارة.[١٠]

إبلاغ الإدارة بأوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ١٠(ب))

أ٢٢. قد يتعرف المراجع أثناء المراجعة على أوجه قصور أخرى في الرقابة الداخلية، ليست من أوجه القصور المهمة لكن قد يكون لها ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام الإدارة. ويُعد تحديد أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية الجديرة باهتمام الإدارة أمراً خاضعاً للحكم المهني في ظل الظروف القائمة، مع الأخذ في الحسبان احتمال وجود تحريفات قد تنشأ في القوائم المالية نتيجة لهذه الأوجه من القصور، والحجم المحتمل لهذه التحريفات.

أ٢٣. إن الإبلاغ عن أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية، التي لها ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام الإدارة، لا يلزم أن يكون كتابةً، بل قد يتم شفاهةً. وعندما يناقش المراجع الحقائق والظروف للاستنتاجات التي توصل إليها مع الإدارة، فإنه قد ينظر في إبلاغ الإدارة شفاهةً بأوجه القصور الأخرى أثناء هذه المناقشات. وبناءً عليه، لا تكون هناك حاجة لإجراء اتصال رسمي فيما بعد.

أ٢٤. إذا قام المراجع بإبلاغ الإدارة في فترة سابقة بأوجه قصور في الرقابة الداخلية ليست من أوجه القصور المهمة، واختارت الإدارة عدم تصحيحها بسبب التكلفة أو لأسباب أخرى، فلا يلزم المراجع إعادة الإبلاغ بها في الفترة الحالية. ولا يُطلب أيضاً من المراجع تكرار المعلومات الخاصة بأوجه القصور هذه، إذا كان قد تم إبلاغ الإدارة بها سابقاً من قبل أطراف أخرى، مثل المراجعين الداخليين أو السلطات التنظيمية. ومع ذلك، فقد يكون من المناسب أن يقوم المراجع بإعادة الإبلاغ بأوجه القصور الأخرى هذه، إذا كان هناك تغيير في الإدارة، أو إذا نمت إلى علم المراجع معلومات جديدة تُغيِّر الفهم السابق للمراجع والإدارة فيما يتعلق بأوجه القصور. وبالرغم من ذلك، فإن عدم قيام الإدارة بتصحيح أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية التي تم الإبلاغ عنها سابقاً قد يصبح قصوراً مهماً يتطلب الإبلاغ عنه للمكلفين بالحوكمة. ويعتمد تحديد ما إذا كان الأمر كذلك على الحكم المهني للمراجع في ظل الظروف القائمة.

أ٢٥. في بعض الظروف، قد يرغب المكلفون بالحوكمة في إطلاعهم على تفاصيل أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية التي أبلغ المراجع الإدارة بها، أو في إعلامهم بإيجاز بطبيعة أوجه القصور الأخرى. وفي ظروف أخرى، قد يرى المراجع أنه من المناسب إعلام المكلفين بالحوكمة بأنه قد تم إبلاغ الإدارة بأوجه قصور أخرى. وفي أي من الحالتين، يمكن للمراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة شفاهةً أو كتابةً بحسب ما يراه مناسباً.

أ٢٦. يحدد معيار المراجعة (٢٦٠) اعتبارات ذات صلة فيما يتعلق بالاتصال بالمكلفين بالحوكمة عندما يكونون مشاركين جميعاً في إدارة المنشأة.[١١]

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرتين ٩، ١٠)

أ٢٧. قد يتحمل المراجعون في القطاع العام مسؤوليات إضافية تقضي بالإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها المراجع أثناء المراجعة، وذلك بطرق، ومستوى من التفصيل، وإلى أطراف لم يتم التطرق لها في هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، قد يلزم الإبلاغ عن أوجه القصور المهمة إلى سلطة إصدار الأنظمة أو إلى هيئة حاكمة أخرى. وقد تفرض أيضاً الأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى على المراجعين في القطاع العام التقرير عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية، بغض النظر عن أهمية التأثيرات المحتملة لتلك الأوجه. وبالإضافة إلى ذلك، فقد تتطلب الأنظمة أن يقوم المراجعون في القطاع العام بالتقرير عن أمور أكثر اتساعاً فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، وليس فقط أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي يطلب هذا المعيار الإبلاغ عنها، على سبيل المثال أدوات الرقابة المتعلقة بالامتثال للأوامر النظامية أو اللوائح أو أحكام العقود أو اتفاقيات المنح.

---

[٩] معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرات ٢٣-٢٩

[١٠] معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٤٢

[١١] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٣

محتوى البلاغ المكتوب بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ١١)

أ٢٨. عند شرح التأثيرات المحتملة لأوجه القصور المهمة، لا يلزم المراجع أن يحدد حجم تلك التأثيرات. وقد يتم وضع أوجه القصور المهمة في مجموعات لأغراض التقرير عندما يكون من المناسب القيام بذلك. وقد يذكر المراجع أيضاً في البلاغ المكتوب اقتراحات بشأن التصرف التصحيحي لأوجه القصور، والاستجابات الفعلية أو المقترحة من الإدارة، وبياناً حول ما إذا كان المراجع قد اتخذ أم لا أي خطوات للتحقق مما إذا كانت استجابات الإدارة قد تم تطبيقها.

أ٢٩. قد يرى المراجع أنه من المناسب تضمين المعلومات التالية كسياق إضافي للإبلاغ:

- إشارة إلى أنه لو كان المراجع قد طبق إجراءات أكثر عمقاً على الرقابة الداخلية، لربما كان قد تعرف على المزيد من أوجه القصور التي يلزم التقرير عنها، أو توصل إلى أن بعض أوجه القصور المقرر عنها لم تكن في الحقيقة بحاجة للتقرير عنها.
- إشارة إلى أن هذا الإبلاغ قد تم تقديمه لأغراض المكلفين بالحوكمة، وقد لا يكون مناسباً لأغراض أخرى.

أ٣٠. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح من المراجع أو الإدارة تقديم نسخة من البلاغ المكتوب المقدم من المراجع بشأن أوجه القصور المهمة إلى السلطات التنظيمية المعنية. وفي هذه الحالة، قد يحدد البلاغ المكتوب تلك السلطات التنظيمية.

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	
نطاق هذا المعيار	١-٢
تاريخ السريان	٣
الهدف	٤
المتطلبات	
إشراك الأعضاء الرئيسين لفريق الارتباط	٥
الأنشطة المبدئية للارتباط	٦
أنشطة التخطيط	٧-١٠
التوثيق	١١
الاعتبارات الإضافية في ارتباطات المراجعة لأول مرة	١٢
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
نطاق هذا المعيار	أ١–أ٤
إشراك الأعضاء الرئيسين لفريق الارتباط	أ٥
الأنشطة المبدئية للارتباط	أ٦–أ٨
أنشطة التخطيط	أ٩–أ١٨
التوثيق	أ١٩–أ٢٣
الاعتبارات الإضافية في ارتباطات المراجعة لأول مرة	أ٢٤
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 أ١–أ٤)

- 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 الرئيسين 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 أ٥)

الأنشطة المبدئية للارتباط

٦. يجب أن يقوم المراجع بالأنشطة الآتية في بداية ارتباط المراجعة الحالي:

(أ) تنفيذ الإجراءات التي يتطلبها 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 أ٦–أ٨)

---

[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 تحدد 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 المهني 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 ومداها.[٤] (راجع: الفقرات أ٩–أ١٣)

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 أ١٤)

(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 أ١٥-أ١٧)

١٠. يجب على المراجع تحديث وتغيير الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، عند اللزوم، خلال سير المراجعة. (راجع: الفقرة أ١٨)

التوثيق

١١. يجب على المراجع أن يُضمِّن 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 أ١٩–أ٢٣)

الاعتبارات الإضافية في ارتباطات المراجعة لأول مرة

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

(أ) تنفيذ الإجراءات التي يتطلبها معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) بشأن قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات المراجعة؛[٩]

---

[٤] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٢٥

[٥] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"

[٦] معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المُقيَّمة"

[٧] معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١ وأ٦

[٨] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ٣٠ وأ٩١ وأ٩٢

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

(ب) التواصل مع المراجع السابق، إذا كان هناك تغيير في المراجعين، عملاً بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة. (راجع: الفقرة أ٢٤)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة ١)

أ١. 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.

أ٢. ستختلف طبيعة ومدى أنشطة التخطيط طبقاً لحجم المنشأة وتعقيدها، والتجربة السابقة للأعضاء الرئيسين 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.

أ٣. 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 الجوهري 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.

أ٤. 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 الرئيسين لفريق الارتباط (راجع: الفقرة ٥)

أ٥. 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]

---

[١٠] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرتان أ٧٣ وأ٧٤.

[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 الجوهري بسبب الغش.

الأنشطة المبدئية للارتباط (راجع: الفقرة ٦)

أ٦. 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 سلبي على قدرة المراجع على إدارة الجودة وتحقيقها على مستوى الارتباطات وفقاً لمعيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث).

أ٧. يمكّن 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.

أ٨. 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)

أ٩. 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 مدى فحص عمل المراجعين الآخرين 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).

أ١٠. يشتمل معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) على متطلبات وإرشادات بشأن موارد الارتباط وتنفيذ الارتباط (بما في ذلك توجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم).

أ١١. يتضمن الملحق أمثلة على اعتبارات تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة.

أ١٢. 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 إحداهما قد تستتبع تغييرات في الأخرى.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ١٣. 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 وتعقُّد 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.

أ١٤. 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)

أ١٥. 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 الموضوعة 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.

أ١٦. 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 تشمله 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.

أ١٧. 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 المراعاة 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 التحديد 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)

أ١٨. نتيجةً 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 ومداها، بناءً على تعديل النظر في المخاطر المقيَّمة. 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 أ١٣

التوثيق (راجع: الفقرة ١٢)

أ١٩. توثيق الاستراتيجية العامة للمراجعة هو تسجيل للقرارات الرئيسية أثناء إدارة الجودة على مستوى الارتباط ووسيلة لإبلاغ فريق الارتباط بالأمور المهمة. فعلى سبيل المثال، قد يُلخص المراجع الاستراتيجية العامة للمراجعة في شكل مذكرة تحتوي على القرارات الرئيسية المتعلقة بالنطاق العام للمراجعة وتوقيتها وتنفيذها.

أ٢٠. توثيق خطة المراجعة هو تسجيل إجراءات تقييم المخاطر المخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها وإجراءات المراجعة الإضافية المُنفّذة 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، مُعدّلة حسب الحاجة لتعكس الظروف الخاصة بالارتباط.

أ٢١. يفسّر تسجيل التغييرات المهمة في الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، وما ينجم عن ذلك من تغييرات في إجراءات المراجعة المخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها، السبب في حدوث التغييرات المهمة، والاستراتيجية العامة وخطة المراجعة اللتين تم إقرارهما في النهاية للقيام بالمراجعة. ويعكس أيضاً الاستجابة المناسبة للتغيرات المهمة التي تحدث أثناء المراجعة.

أ٢٢. قد يوفر أيضاً التوثيق المتعلق بتوجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم وفقاً لمعيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) سجلاً بالتغييرات المهمة التي تمت فيما تم التخطيط له من طبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ٢٣. وفقاً لما تمت مناقشته في الفقرة أ١١، 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 أ١٩) 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)

أ٢٤. لا يختلف الغرض والهدف من التخطيط للمراجعة سواءً كانت المراجعة ارتباط مراجعة لأول مرة أو 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 يشتمل 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، أ٩-أ١٤)

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.
- التغطية المتوقعة للمراجعة، بما في ذلك عدد ومواقع مكونات المجموعة التي ستشملها المراجعة.
- طبيعة علاقات السيطرة بين الشركة الأم ومكوناتها التي تحدد كيفية التوحيد داخل المجموعة.
- مدى مراجعة مكونات المجموعة من قبل المراجعين الآخرين.
- طبيعة قطاعات الأعمال التي ستتم 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 قانونية لقوائم مالية منفردة بالإضافة إلى إجراء مراجعة لأغراض توحيد القوائم المالية.
- 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 ومداها.
- المناقشة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة بشأن الأنواع والتوقيتات المتوقعة للتقارير التي ستصدر والبلاغات الأخرى، المكتوبة والشفهية، بما في ذلك تقرير المراجع وخطابات الإدارة والاتصالات مع المكلفين بالحوكمة.
- المناقشة مع الإدارة بشأن الاتصالات المتوقعة بشأن وضع أعمال المراجعة طوال تنفيذ الارتباط.

- التواصل مع مراجعي مكونات المجموعة بشأن الأنواع والتوقيتات المتوقعة للتقارير التي ستصدر والإبلاغات الأخرى فيما يخص مراجعة تلك المكونات.
- الطبيعة والتوقيت المتوقعين للاتصالات بين أعضاء فريق الارتباط، بما في ذلك طبيعة وتوقيت اجتماعات الفريق وتوقيت فحص الأعمال المنفذة.
- 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 لمعيار المراجعة (٣٢٠)[١٦] والقيام عند الاقتضاء بما يلي:
  - تحديد الأهمية النسبية لمكونات المجموعة وإبلاغ مراجعي تلك المكونات بها وفقاً لمعيار المراجعة (٦٠٠).[١٧]
  - التحديد المبدئي للمكونات المهمة في المجموعة وفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات ذات الأهمية النسبية.
- التعرف المبدئي على المجالات التي قد ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهري.
- أثر خطر التحريف الجوهري المقيّم 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 المعلقة 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 التغيرات في تقنية المعلومات وآليات العمل والتغيرات في الإدارة الرئيسية وعمليات الاستحواذ والدمج وتصفية الاستثمارات.
- التطورات المهمة في الصناعة مثل التغيرات في لوائح الصناعة ومتطلبات التقرير الجديدة.
- التطورات المهمة الأخرى ذات الصلة، مثل التغيرات في البيئة النظامية التي تؤثر على المنشأة.

طبيعة الموارد وتوقيتها ومداها

- 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 الجوهري).
- تحديد موازنة الارتباط، بما في ذلك مراعاة مدى الوقت المناسب الذي سيتم تخصيصه للمجالات التي قد ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهري.

---

[١٦] معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"

[١٧] معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"، الفقرات ٢١-٢٣ و٤٠(ج)

معيار المراجعة (٣١٥) (المُحدَّث في عام ٢٠١٩): التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٣١٥) (المُحدَّث في عام ٢٠١٩)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٣١٥) (المُحدَّث في عام ٢٠١٩)

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة

مقدمة

نطاق هذا المعيار ١

المفاهيم الرئيسية في هذا المعيار ٢-٨

التدرج ٩

تاريخ السريان ١٠

الأهداف ١١

التعريفات ١٢

المتطلبات .....

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها ١٣–١٨

التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة ١٩–٢٧

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها ٢٨–٣٧

التوثيق ٣٨

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

التعريفات أ١–أ١٠

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها أ١١–أ٤٧

التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة أ٤٨–أ١٨٣

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها أ١٨٤–أ٢٣٦

التوثيق أ٢٣٧–أ٢٤١

الملحق الأول: اعتبارت لفهم المنشأة ونموذج أعمالها

الملحق الثاني: فهم عوامل الخطر الملازم

الملحق الثالث: فهم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

الملحق الرابع: اعتبارات لفهم وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة

الملحق الخامس: اعتبارات لفهم تقنية المعلومات

الملحق السادس: اعتبارات لفهم أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٣١٥) (المُحدَّث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها" 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 التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، وتقييمها، في القوائم المالية.

المفاهيم الرئيسية في هذا المعيار

٢. يتناول المعيار الدولي للمراجعة (٢٠٠) الأهداف العامة للمراجع عند مراجعة القوائم المالية،[١] بما في ذلك الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها.[٢] ويعد خطر المراجعة دالة في مخاطر التحريف الجوهري وخطر الاكتشاف.[٣] ويوضح معيار المراجعة (٢٠٠) أن مخاطر التحريف الجوهري قد تظهر على مستويين:[٤] مستوى القوائم المالية عموماً؛ ومستوى الإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

٣. يتطلب معيار المراجعة (٢٠٠) من المراجع أن يمارس الحكم المهني عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها، وأن يخطط للمراجعة وينفذها مع التحلي بنزعة الشك المهني وإدراك أنه قد توجد ظروف تتسبب في جعل القوائم المالية مُحرَّفة بشكل جوهري.[٥]

٤. تتعلق المخاطر التي على مستوى القوائم المالية، بشكل واسع الانتشار، بالقوائم المالية ككل، ويمكن أن تؤثر على العديد من الإقرارات. وتتألف مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات من مكونين، هما: الخطر الملازم وخطر الرقابة:

- يوصف الخطر الملازم بأنه قابلية تعرض أحد الإقرارات عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح لتحريف قد يكون جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، وذلك قبل النظر في أية أدوات رقابة ذات علاقة.
- يوصف خطر الرقابة بأنه خطر عدم منع التحريف الذي يمكن أن يحدث في إقرار عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح ما والذي قد يكون تحريفاً جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، أو عدم اكتشاف ذلك التحريف وتصحيحه، في الوقت المناسب عن طريق أدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة.

٥. يوضح معيار المراجعة (٢٠٠) أنه يتم تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات لغرض تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية الضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.[٦] وفيما يخص مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها على مستوى الإقرارات، يتطلب هذا المعيار إجراء تقييم منفصل للخطر الملازم وخطر الرقابة. ويُشار في هذا المعيار إلى مدى التفاوت في شدة الخطر الملازم بلفظ "نطاق الخطر الملازم".

٦. تشمل مخاطر التحريف الجوهري التي يقوم المراجع بالتعرف عليها وتقييمها كلاً من المخاطر التي بسبب الخطأ والمخاطر التي بسبب الغش. ورغم أن هذا المعيار يتناول كلا النوعين، فإن الغش يُعد على قدر من الأهمية بحيث تضمن معيار المراجعة (٢٤٠)[٧] متطلبات وإرشادات إضافية بشأن إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها، بغية الحصول على المعلومات التي تُستخدم في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري التي بسبب الغش، وتقييمها والاستجابة لها.

٧. يقوم المراجع بالتعرف على المخاطر وتقييمها بشكل متكرر ومتجدد. ويرتبط فهم المراجع للمنشأة وبيئتها، وإطار التقرير المالي المنطبق، ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة بالمفاهيم الواقعة في نطاق متطلبات التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. وعند التوصل إلى الفهم الذي يتطلبه هذا المعيار، يمكن وضع توقعات مبدئية للمخاطر، ثم تنقيح هذه التوقعات لاحقاً مع تقدم المراجع في تطبيق آلية التعرف على المخاطر وتقييمها. وإضافة لذلك، يتطلب هذا المعيار ومعيار المراجعة (٣٣٠) من المراجع أن يعيد النظر في تقييمات المخاطر وأن يضع استجابات عامة

---

[١] معيار المراجعة (٢٠٠)، "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"

[٢] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٧

[٣] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٣(ج)

[٤] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة أ٣٧

[٥] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرتان ١٥ و١٦

[٦] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة أ٤٦ ومعيار المراجعة (٣٣٠)، "استجابات المراجع للمخاطر المُقيَّمة"، الفقرة ٦

[٧] معيار المراجعة (٢٤٠)، "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"

إضافية وإجراءات مراجعة إضافية، بناءً على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، أو إذا تم الحصول على معلومات جديدة.

٨. يتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) من المراجع تصميم وتطبيق استجابات عامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية.[٨] ويبين معيار المراجعة (٣٣٠) أيضاً أن تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية، والاستجابات العامة من المراجع، يتأثران بفهم المراجع لبيئة الرقابة. ويتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) أيضاً من المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة إضافية تستند وتستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداها لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات.[٩]

التدرج

٩. ينص معيار المراجعة (٢٠٠) على أن بعض المعايير تتضمن اعتبارات للتدرج توضح تطبيق المتطلبات على جميع المنشآت بغض النظر عمّا إذا كانت طبيعتها وظروفها أقل تعقيداً أو أكثر تعقيداً.[١٠] ويستهدف هذا المعيار أعمال المراجعة التي تُنفَّذ على جميع المنشآت، بغض النظر عن حجمها أو تعقيدها، ولذلك تتضمن المواد التطبيقية اعتبارات محددة تخص كلاً من المنشآت الأقل والأكثر تعقيداً، عند الاقتضاء. ورغم أن حجم المنشأة قد يكون مؤشراً على درجة تعقيدها، فإن بعض المنشآت الأصغر قد تكون معقدة وبعض المنشآت الأكبر قد تكون أقل تعقيداً.

تاريخ السريان

١٠. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

١١. هدف المراجع هو التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات، مما يوفر له أساساً لتصميم وتطبيق الاستجابات لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة.

التعريفات

١٢. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) *الإقرارات*: الإفادات، الصريحة أو غيرها، المتعلقة بإثبات المعلومات وقياسها وعرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية والملازمة لإفادة الإدارة بأن القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويستخدم المراجع الإقرارات للنظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث، وذلك عند تعرفه على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها والاستجابة لها. (راجع: الفقرة أ١)

(ب) *خطر الأعمال*: خطر ناتج عن حالات أو أحداث أو ظروف أو تصرفات أو حالات تقاعس مهمة يمكن أن تؤثر سلباً على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها وتنفيذ استراتيجياتها، أو هو خطر ناتج عن وضع أهداف واستراتيجيات غير مناسبة.

(ج) *أدوات الرقابة*: السياسات أو الإجراءات التي تضعها المنشأة لتحقيق أهداف الرقابة التي ترمي إليها الإدارة أو المكلفون بالحوكمة. وفي هذا السياق: (راجع: الفقرات أ٢–أ٥)

(١) السياسات هي تعليمات بما ينبغي القيام به، أو ما لا ينبغي القيام به، داخل المنشأة لإنفاذ الرقابة. وهذه التعليمات قد تكون موثَّقة أو منصوصاً عليها صراحة في وسائل التواصل أو مفهومة ضمناً من خلال التصرفات والقرارات.

(٢) الإجراءات هي التصرفات المتخذة لتطبيق السياسات.

(د) *أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات*: أدوات الرقابة على آليات تقنية المعلومات داخل المنشأة التي تدعم استمرار العمل السليم لبيئة تقنية المعلومات، بما في ذلك استمرار العمل الفعّال لأدوات الرقابة على معالجة المعلومات وسلامة المعلومات (أي اكتمال المعلومات ودقتها وصحتها) في نظام معلومات المنشأة. انظر أيضاً تعريف *بيئة تقنية المعلومات*.

---

[٨] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٥

[٩] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٦

[١٠] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة أ٦٩

(هـ) *أدوات الرقابة على معالجة المعلومات*: أدوات الرقابة المتعلقة بمعالجة المعلومات في تطبيقات تقنية المعلومات أو الآليات اليدوية للتعامل مع المعلومات في نظام معلومات المنشأة والتي تواجه بشكل مباشر مخاطر سلامة المعلومات (أي اكتمال المعاملات والمعلومات الأخرى، ودقتها وصحتها). (راجع: الفقرة أ٦)

(و) *عوامل الخطر الملازم*: خصائص الحالات أو الأحداث التي تؤثر على قابلية تعرض أحد الإقرارات عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح للتحريف، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، وذلك قبل النظر في أدوات الرقابة. ويمكن أن تكون هذه العوامل عوامل نوعية أو كمّية، وهي تشمل التعقيد أو عدم الموضوعية أو التغير أو عدم التأكد أو قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى[١١] بقدر تأثيرها ذلك على الخطر الملازم. (راجع: الفقرتين أ٧، أ٨)

(ز) *بيئة تقنية المعلومات*: تطبيقات تقنية المعلومات والبنية التحتية الداعمة لتقنية المعلومات، وأيضاً آليات تقنية المعلومات والموظفون المشاركون في تلك الآليات، التي تستخدمها المنشأة لدعم العمليات التجارية وتحقيق الاستراتيجيات التجارية. ولأغراض هذا المعيار:

(١) تطبيق تقنية المعلومات هو برنامج أو مجموعة من البرامج يتم استخدامه في إنشاء المعاملات أو المعلومات، أو معالجتها أو تسجيلها أو التقرير عنها. وتشمل تطبيقات تقنية المعلومات مستودعات البيانات وبرمجيات كتابة التقارير.

(٢) تضم البنية التحتية لتقنية المعلومات الشبكة ونظم التشغيل وقواعد البيانات وما يتعلق بها من أجهزة وبرمجيات.

(٣) آليات تقنية المعلومات هي الآليات التي تتبعها المنشأة لإدارة الوصول إلى بيئة تقنية المعلومات وإدارة التغييرات البرمجية أو التغييرات في بيئة تقنية المعلومات وإدارة عمليات تقنية المعلومات.

(ح) *الإقرارات ذات الصلة*: يكون الإقرار عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح ما ذا صلة عندما ينطوي على أحد مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها. ويتم الفصل فيما إذا كان إقرار ما يُعد إقراراً ذا صلة قبل النظر في أية أدوات رقابة ذات علاقة (أي الخطر الملازم). (راجع: الفقرة أ٩)

(ط) *المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات*: قابلية أن تكون أدوات الرقابة على معالجة المعلومات غير فعّالة من حيث تصميمها أو عملها، أو مخاطر سلامة المعلومات (أي اكتمال المعاملات والمعلومات الأخرى ودقتها وصحتها) في نظام معلومات المنشأة، بسبب عدم فاعلية تصميم أدوات الرقابة الموجودة في آليات تقنية المعلومات أو عدم فاعلية عملها (انظر بيئة تقنية المعلومات).

(ي) *إجراءات تقييم المخاطر*: إجراءات المراجعة التي يتم تصميمها وتنفيذها للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات.

(ك) *فئة المعاملات المهمة أو رصيد الحساب أو الإفصاح المهم*: فئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح الذي يوجد له إقرار واحد أو أكثر من الإقرارات ذات الصلة.

(ل) *الخطر المهم*: خطر تحريف جوهري تم التعرف عليه: (راجع: الفقرة أ١٠)

(١) يقترب تقييم الخطر الملازم له من الطرف الأعلى لنطاق الخطر الملازم بسبب درجة تأثير عوامل الخطر الملازم على كل من احتمالية حدوث تحريف ما وحجم ذلك التحريف المحتمل في حال حدوثه؛ أو

(٢) يجب التعامل معه على أنه خطر مهم وفقاً لمتطلبات معايير المراجعة الأخرى.[١٢]

(م) *نظام الرقابة الداخلية*: نظام يصممه وينفذه ويحافظ عليه المكلفون بالحوكمة والإدارة وغيرهم من الموظفين، لتوفير تأكيد معقول عن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على التقرير المالي، وكفاءة وفاعلية العمليات، والالتزام بالأنظمة واللوائح المنطبقة. ولأغراض معايير المراجعة، يتألف نظام الرقابة الداخلية من خمسة مكونات مترابطة:

(١) بيئة الرقابة؛

(٢) آلية المنشأة لتقييم المخاطر؛

---

[١١] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرات أ٢٤–أ٢٧

[١٢] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٢٧ ومعيار المراجعة (٥٥٠) "الأطراف ذات العلاقة"، الفقرة ١٨

(٣) آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية؛

(٤) نظام المعلومات والاتصالات؛

(٥) أنشطة الرقابة.

المتطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

١٣. يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات تقييم المخاطر للحصول على أدلة المراجعة التي توفر أساساً مناسباً لما يلي: (راجع: الفقرات أ١١–أ١٨)

(أ) التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات؛

(ب) تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠).

ويجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر بطريقة لا تنحاز إلى الحصول على أدلة المراجعة التي قد تكون مؤيّدة ولا إلى استبعاد أدلة المراجعة التي قد تكون مناقضة. (راجع: الفقرة أ١٤)

١٤. يجب أن تتضمن إجراءات تقييم المخاطر ما يلي: (راجع: الفقرات أ١٩–أ٢١)

(أ) الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين المعنيين داخل المنشأة، بمن فيهم الأفراد في وظيفة المراجعة الداخلية (في حال وجودها). (راجع: الفقرات أ٢٢–أ٢٦)

(ب) الإجراءات التحليلية. (راجع: الفقرات أ٢٧–أ٣١)

(ج) الملاحظة والفحص المادي. (راجع: الفقرات أ٣٢–أ٣٦)

المعلومات من المصادر الأخرى

١٥. عند الحصول على أدلة المراجعة وفقاً للفقرة ١٣، يجب على المراجع أن ينظر في المعلومات التي تم الحصول عليها من: (راجع: الفقرتين أ٣٧، أ٣٨)

(أ) إجراءات المراجع المتعلقة بقبول العلاقة مع العميل أو قبول ارتباط المراجعة، أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط؛

(ب) الارتباطات الأخرى، عند الاقتضاء، التي قام الشريك المسؤول عن الارتباط بتنفيذها لصالح المنشأة.

١٦. عندما يعتزم المراجع استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها من تجربته السابقة مع المنشأة ومن إجراءات المراجعة المنفذة في عمليات المراجعة السابقة، يجب عليه أن يُقوّم ما إذا كانت تلك المعلومات لا تزال ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها كأدلة مراجعة للمراجعة الحالية. (راجع: الفقرات أ٣٩–أ٤١)

مناقشة فريق الارتباط

١٧. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق الارتباط أن يناقشوا تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق وقابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري. (راجع: الفقرات أ٤٢–أ٤٧)

١٨. في حال عدم مشاركة أعضاء من فريق الارتباط في النقاش الذي يجريه فريق الارتباط، فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يحدد الأمور التي يلزم إبلاغها لهؤلاء الأعضاء.

التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرتين أ٤٨، أ٤٩)

فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرات أ٥٠–أ٥٥)

١٩. يجب على المراجع أن ينفذ إجراءات تقييم المخاطر للتوصل إلى فهم لما يلي:

(أ) الجوانب الآتية من المنشأة وبيئتها:

(١) الهيكل التنظيمي للمنشأة وملكيتها وحوكمتها ونموذج أعمالها، بما في ذلك مدى دمج استخدام تقنية المعلومات في نموذج الأعمال؛ (راجع: الفقرات أ٥٦-أ٦٧)

(٢) عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى؛ (راجع: الفقرات أ٦٨–أ٧٣)

(٣) المقاييس المستخدمة، داخلياً وخارجياً، لتقييم الأداء المالي للمنشأة؛ (راجع: الفقرات أ٧٤–أ٨١)

(ب) إطار التقرير المالي المنطبق والسياسات المحاسبية للمنشأة وأسباب أي تغييرات طرأت عليها؛ (راجع: الفقرات أ٨٢–أ٨٤)

(ج) كيفية تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف، ودرجة ذلك التأثير، عند إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، استناداً إلى الفهم الذي تم التوصل إليه في البندين (أ) و(ب). (راجع: الفقرات أ٨٥–أ٨٩)

٢٠. يجب أن يُقوِّم المراجع ما إذا كانت السياسات المحاسبية للمنشأة مناسبة ومتسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق.

فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرات أ٩٠ – أ٩٥)

بيئة الرقابة وآلية المنشأة لتقييم المخاطر وآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية (راجع: الفقرات أ٩٦–أ٩٨)

بيئة الرقابة

٢١. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لبيئة الرقابة ذات الصلة بإعداد القوائم المالية، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، عن طريق: (راجع: الفقرتين أ٩٩، أ١٠٠)	
(أ) فهم مجموعة أدوات الرقابة والآليات والهياكل التي تتعامل مع ما يلي: (راجع: الفقرتين أ١٠١، أ١٠٢) (١) كيفية إشراف الإدارة على المسؤوليات، مثل ثقافة المنشأة والتزام الإدارة بالنزاهة والقيم الأخلاقية؛ (٢) استقلال المكلفين بالحوكمة وإشرافهم على نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، عندما يكون المكلفون بالحوكمة منفصلين عن الإدارة؛ (٣) تحديد الصلاحيات والمسؤوليات داخل المنشأة؛ (٤) كيفية قيام المنشأة بجذب الأفراد الأكفاء وتنمية قدراتهم والحفاظ عليهم؛ (٥) كيفية محاسبة المنشأة للأفراد على مسؤولياتهم سعياً لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية؛	(ب) تقويم ما يلي: (راجع: الفقرات أ١٠٣–أ١٠٨) (١) ما إذا كانت الإدارة قد قامت، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، بنشر ثقافة قائمة على الأمانة والسلوك الأخلاقي وحافظت عليها؛ (٢) ما إذا كانت بيئة الرقابة توفر أساساً مناسباً للمكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة مع مراعاة طبيعة المنشأة وتعقيدها؛ (٣) ما إذا كانت أوجه قصور الرقابة التي تم التعرف عليها في بيئة الرقابة تقوّض المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

آلية المنشأة لتقييم المخاطر

٢٢. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لآلية المنشأة لتقييم المخاطر والتي تُعد ذات صلة بإعداد القوائم المالية، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، عن طريق:	
(أ) فهم الآلية التي تتبعها المنشأة للقيام بما يلي: (راجع: الفقرتين أ١٠٩، أ١١٠) (١) التعرف على مخاطر الأعمال ذات الصلة بأهداف التقرير المالي؛ (راجع: الفقرة أ٦٢) (٢) تقييم أهمية تلك المخاطر، بما في ذلك احتمالية حدوثها؛ (٣) مواجهة تلك المخاطر؛	(ب) تقويم ما إذا كانت آلية المنشأة لتقييم المخاطر تُعد مناسبة لظروف المنشأة مع مراعاة طبيعة المنشأة وتعقيدها. (راجع: الفقرات أ١١١–أ١١٣)

٢٣. إذا تعرف المراجع على مخاطر للتحريف الجوهري أخفقت الإدارة في التعرف عليها، فيجب على المراجع:

(أ) أن يحدد ما إذا كان أي من تلك المخاطر يُعد من الأنواع التي يتوقع المراجع أنه كان سيتم التعرف عليها بواسطة آلية المنشأة لتقييم المخاطر، وإذا صح ذلك، فإنه يتوصل إلى فهم لأسباب إخفاق آلية المنشأة لتقييم المخاطر في التعرف على هذه المخاطر؛

(ب) أن ينظر في انعكاسات ذلك على تقويم المراجع الوارد في الفقرة ٢٢(ب).

آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية

٢٤. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية والتي تُعد ذات صلة بإعداد القوائم المالية، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، عن طريق: (راجع: الفقرتين أ١١٤، أ١١٥)	
(أ) فهم تلك الجوانب من آلية المنشأة التي تتعامل مع ما يلي: (١) التقويمات الدائمة والمنفصلة لمتابعة فاعلية أدوات الرقابة، والتعرف على أوجه القصور في الرقابة وعلاجها؛ (راجع: الفقرتين أ١١٦، أ١١٧) (٢) وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة، إن وجدت، بما في ذلك طبيعتها ومسؤولياتها وأنشطتها؛ (راجع: الفقرة أ١١٨) (ب) فهم مصادر المعلومات المستخدمة في آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية، والأساس الذي تعتمد عليه الإدارة في اعتبار أن المعلومات يمكن الاعتماد عليها بما يكفي لتحقيق الغرض المرجو منها؛ (راجع: الفقرتين أ١١٩، أ١٢٠)	(ج) تقويم ما إذا كانت آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية تُعد مناسبة لظروف المنشأة مع مراعاة طبيعة المنشأة وتعقيدها. (راجع: الفقرتين أ١٢١، أ١٢٢)

نظام المعلومات والاتصالات وأنشطة الرقابة (راجع: الفقرات أ١٢٣–أ١٣٠)

نظام المعلومات والاتصالات

٢٥. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لنظام معلومات المنشأة واتصالاتها ذات الصلة بإعداد القوائم المالية، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، عن طريق: (راجع: الفقرة أ١٣١)	
(أ) فهم أنشطة المنشأة الخاصة بمعالجة المعلومات، بما في ذلك بياناتها ومعلوماتها، والموارد التي سيتم استخدامها في هذه الأنشطة والسياسات التي تحدد ما يلي، فيما يخص فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة: (راجع: الفقرات أ١٣٢–أ١٤٣) (١) طرق تدفق المعلومات خلال نظام معلومات المنشأة، بما في ذلك كيفية: أ. إنشاء المعاملات وكيفية تسجيل المعلومات المتعلقة بها ومعالجتها وتصحيحها عند الحاجة ودمجها في دفتر الأستاذ العام والتقرير عنها في القوائم المالية؛ ب. جمع المعلومات المتعلقة بالأحداث والحالات الأخرى بخلاف المعاملات، ومعالجتها والإفصاح عنها في القوائم المالية؛ (٢) السجلات المحاسبية والحسابات المحددة في القوائم المالية والسجلات الداعمة الأخرى التي تتعلق بطرق تدفق المعلومات في نظام المعلومات؛	(ج) تقويم ما إذا كان نظام معلومات المنشأة واتصالاتها تدعم بشكل مناسب إعداد القوائم المالية للمنشأة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. (راجع: الفقرة أ١٤٦)

(٣) آلية التقرير المالي المستخدمة في إعداد القوائم المالية للمنشأة، بما في ذلك الإفصاحات؛ (٤) موارد المنشأة، بما في ذلك بيئة تقنية المعلومات، ذات الصلة بما هو مذكور في البنود من (أ)(١) إلى (أ)(٣) أعلاه؛ (ب) فهم كيفية قيام المنشأة بالإبلاغ بالأمور المهمة التي تدعم إعداد القوائم المالية ومسؤوليات إعداد التقرير ذات العلاقة في نظام المعلومات والمكونات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية: (راجع: الفقرتين أ١٤٤، أ١٤٥) (١) بين الأفراد داخل المنشأة، بما في ذلك كيفية الإبلاغ بالأدوار والمسؤوليات المتعلقة بإعداد التقرير المالي؛ (٢) بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة؛ (٣) مع الأطراف الخارجية، مثل السلطات التنظيمية؛	

أنشطة الرقابة

٢٦. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لمكون أنشطة الرقابة، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، عن طريق: (راجع: الفقرات أ١٤٧–أ١٥٧)	
(أ) التعرف على أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات في مكون أنشطة الرقابة كما يلي: (١) أدوات الرقابة التي تواجه أي خطر يُحدد على أنه خطر مهم؛ (راجع: الفقرتين أ١٥٨، أ١٥٩) (٢) أدوات الرقابة على قيود اليومية، بما في ذلك قيود اليومية غير النمطية المستخدمة لتسجيل التعديلات أو المعاملات غير المتكررة وغير المعتادة؛ (راجع: الفقرتين أ١٦٠، أ١٦١) (٣) أدوات الرقابة التي يخطط المراجع لاختبار فاعليتها التشغيلية عند تحديد طبيعة الاختبارات الأساس، وتحديد توقيتها ومداها، ويجب أن يتضمن ذلك أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة؛ (راجع: الفقرات أ١٦٢–أ١٦٤) (٤) أدوات الرقابة الأخرى التي يعتبرها المراجع مناسبة لتمكينه من تحقيق الأهداف الواردة في الفقرة ١٣ فيما يتعلق بالمخاطر على مستوى الإقرارات، بناءً على حكمه المهني؛ (راجع: الفقرة أ١٦٥) (ب) القيام بناءً على أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في البند (أ) بالتعرف على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة التي تخضع لمخاطر ناشئة عن استخدام تقنية المعلومات؛ (راجع: الفقرات أ١٦٦–أ١٧٢)	(د) فيما يخص كل أداة من أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في البند (أ) أو البند (ج)(٢): (راجع: الفقرات أ١٧٥–أ١٨١) (١) تقويم ما إذا كانت أداة الرقابة مصممة بفاعلية لمواجهة خطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات، أو مصممة بفاعلية لدعم عمل أدوات الرقابة الأخرى؛ (٢) تحديد ما إذا كانت أداة الرقابة قد تم تطبيقها، عن طريق تنفيذ الإجراءات إضافة إلى الاستفسار من موظفي المنشأة.

(ج) التعرف على ما يلي، فيما يخص تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها في البند (ب): (راجع: الفقرتين أ١٧٣، أ١٧٤) (١) المخاطر ذات العلاقة الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات؛ (٢) أدوات الرقابة العامة للمنشأة على تقنية المعلومات والتي تواجه تلك المخاطر؛	

أوجه القصور في الرقابة داخل نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

٢٧. بناءً على تقويم المراجع لكل مكون من مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، يجب عليه أن يحدد ما إذا كان قد تم التعرف على وجه واحد أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة. (راجع: الفقرتين أ١٨٢، أ١٨٣)

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها (راجع: الفقرتين أ١٨٤، أ١٨٥)

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري

٢٨. يجب على المراجع أن يتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وأن يحدد ما إذا كانت توجد على: (راجع: الفقرات أ١٨٦–أ١٩٢)

(أ) مستوى القوائم المالية؛ (راجع: الفقرات أ١٩٣–أ٢٠٠) أو

(ب) مستوى الإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. (راجع: الفقرة أ٢٠١)

٢٩. يجب على المراجع أن يحدد الإقرارات ذات الصلة وما يتعلق بها من فئات معاملات وأرصدة حسابات وإفصاحات مهمة. (راجع: الفقرات أ٢٠٢–أ٢٠٤)

تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية

٣٠. فيما يخص مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها على مستوى القوائم المالية، يجب على المراجع أن يقيّم المخاطر إضافة إلى ما يلي: (راجع: الفقرات أ١٩٣–أ٢٠٠)

(أ) أن يحدد ما إذا كانت تلك المخاطر تؤثر على تقييم المخاطر على مستوى الإقرارات؛

(ب) أن يقوِّم طبيعة ومدى تأثيرها المنتشر على القوائم المالية.

تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات

تقييم الخطر الملازم (راجع: الفقرات أ٢٠٥–أ٢١٧)

٣١. فيما يخص مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها على مستوى الإقرارات، يجب على المراجع أن يقيّم الخطر الملازم عن طريق تقييم احتمالية حدوث التحريف وحجمه. وعند القيام بذلك، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان كيفية ودرجة ما يلي:

(أ) تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات ذات الصلة للتحريف؛

(ب) تأثير مخاطر التحريف الجوهري، على مستوى القوائم المالية، على تقييم الخطر الملازم لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات. (راجع: الفقرتين أ٢١٥، أ٢١٦)

٣٢. يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كان أي من مخاطر التحريف الجوهري المقيّمة تُعد مخاطر مهمة. (راجع: الفقرات أ٢١٨–أ٢٢١)

٣٣. يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كانت الإجراءات الأساس لا تستطيع أن توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لأي من مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات. (راجع: الفقرات أ٢٢٢–أ٢٢٥)

تقييم خطر الرقابة

٣٤. إذا كان المراجع يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فيجب عليه أن يقيّم خطر الرقابة. وإذا لم يكن المراجع يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فإن تقييمه لخطر الرقابة يجب أن يكون مؤدّاه أن تقييم خطر التحريف الجوهري هو نفسه تقييم الخطر الملازم. (راجع: الفقرات أ٢٢٦–أ٢٢٩)

تقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر

٣٥. يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر توفر أساساً مناسباً للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. وإذا لم تكن كذلك، فيجب على المراجع تنفيذ إجراءات إضافية لتقييم المخاطر حتى يتم الحصول على أدلة مراجعة توفر مثل هذا الأساس. وعند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان جميع أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر، سواءً كانت مؤيدة أو مناقضة للإقرارات المقدمة من الإدارة. (راجع: الفقرات أ٢٣٠–أ٢٣٢)

فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات غير المهمة وفقاً لتعريفها في هذا المعيار،(*) ولكنها ذات أهمية نسبية

٣٦. فيما يخص فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الأهمية النسبية التي لم تُحدد على أنها فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات مهمة، يجب على المراجع تقويم ما إذا كان تحديده لا يزال مناسباً. (راجع: الفقرات أ٢٣٣–أ٢٣٥)

إعادة النظر في تقييم المخاطر

٣٧. إذا حصل المراجع على معلومات جديدة لا تتسق مع أدلة المراجعة التي استند إليها أولاً في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري أو تقييمها، فيجب عليه أن يعيد النظر في هذا التعرف والتقييم. (راجع: الفقرة أ٢٣٦)

التوثيق

٣٨. يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:[١٣] (راجع: الفقرات أ٢٣٧–أ٢٤١)

(أ) المناقشات بين أعضاء فريق الارتباط والقرارات المهمة التي تم التوصل إليها؛

(ب) العناصر الرئيسية في فهم المراجع وفقاً للفقرات ١٩ و٢١ و٢٢ و٢٤ و٢٥؛ ومصادر المعلومات التي توصل منها المراجع إلى فهمه؛ وإجراءات تقييم المخاطر التي تم تنفيذها؛

(ج) تقويم تصميم أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها، وتحديد ما إذا كانت تلك الأدوات قد تم تطبيقها، وفقاً للمتطلبات الواردة في الفقرة ٢٦؛

(د) مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها وتقييمها على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى الإقرارات، بما في ذلك المخاطر المهمة والمخاطر التي لا تستطيع الإجراءات الأساس بمفردها أن توفر لها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، ومبررات اتخاذ الأحكام المهمة.

* * *

* يمكن الرجوع إلى تعريف "فئة المعاملات المهمة أو رصيد الحساب أو الإفصاح المهم" الوارد في الفقرة ١٢(ك) من هذا المعيار.

[١٣] معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨–١١، والفقرتان أ٦ وأ٧

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

التعريفات (راجع: الفقرة ١٢)

الإقرارات (راجع: الفقرة ١٢(أ))

أ١. يستخدم المراجعون أصناف الإقرارات للنظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث، وذلك عند تعرفهم على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها والاستجابة لها. وتحتوي الفقرة أ١٩٠ على توضيح لأمثلة هذه الأصناف. وتختلف الإقرارات عن الإفادات المكتوبة التي يتطلبها معيار المراجعة (٥٨٠)،[١٤] لتأكيد أمور معينة أو دعم أدلة المراجعة الأخرى.

أدوات الرقابة (راجع: الفقرة ١٢(ج))

أ٢. تكون أدوات الرقابة مدمجة داخل مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

أ٣. يتم تطبيق السياسات من خلال تصرفات الموظفين داخل المنشأة، أو من خلال امتناع الموظفين عن اتخاذ تصرفات من شأنها أن تتعارض مع هذه السياسات.

أ٤. قد يتم التكليف بالإجراءات، من خلال وثائق رسمية أو غيرها من وسائل الاتصال التي تستخدمها الإدارة أو المكلفون بالحوكمة، أو قد تنتج عن سلوكيات غير مكلف بها ولكن بدلاً من ذلك تشترطها ثقافة المنشأة. وقد يتم إنفاذ الإجراءات من خلال التصرفات التي تسمح بها تطبيقات تقنية المعلومات التي تستخدمها المنشأة أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة.

أ٥. قد تكون أدوات الرقابة مباشرة أو غير مباشرة. وأدوات الرقابة المباشرة هي أدوات رقابة دقيقة بما يكفي لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات. وأدوات الرقابة غير المباشرة هي أدوات رقابة تدعم أدوات الرقابة المباشرة.

أدوات الرقابة على معالجة المعلومات (راجع: الفقرة ١٢(هـ))

أ٦. تنشأ مخاطر سلامة المعلومات من قابلية التعرض لعدم الفاعلية في تطبيق سياسات المنشأة الخاصة بالمعلومات، وهي سياسات تحدد طرق تدفق المعلومات والسجلات وآليات إعداد التقارير في نظام معلومات المنشأة. وأدوات الرقابة على معالجة المعلومات هي إجراءات تدعم التطبيق الفعال لسياسات معلومات المنشأة. وهي قد تكون أدوات آلية (أي مدمجة في تطبيقات تقنية المعلومات) أو يدوية (على سبيل المثال، أدوات الرقابة على المدخلات أو المخرجات) وقد تعتمد هذه الأدوات على أدوات رقابة أخرى، بما في ذلك أدوات الرقابة الأخرى على معالجة المعلومات أو أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات.

عوامل الخطر الملازم (راجع: الفقرة ١٢(و))

ينص **الملحق الثاني** على اعتبارات إضافية فيما يتعلق بفهم عوامل الخطر الملازم.

أ٧. قد تكون عوامل الخطر الملازم عوامل نوعية أو كمية وقد تؤثر على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف. وتشمل عوامل الخطر الملازم النوعية، التي تتعلق بإعداد المعلومات التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق، ما يلي:

- التعقيد؛ أو
- عدم الموضوعية؛ أو
- التغير؛ أو
- عدم التأكد؛ أو
- قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر الملازم.

أ٨. قد تشمل عوامل الخطر الملازم الأخرى، التي تؤثر على قابلية تعرض الإقرارات المتعلقة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات للتحريف، ما يلي:

[١٤] معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة"

- الأهمية الكمية أو النوعية لفئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح؛ أو
- حجم البنود التي سيتم معالجتها من خلال فئة المعاملات أو رصيد الحساب أو التي سيتم عكسها في الإفصاح، أو عدم وجود توحيد في تكوين هذه البنود.

الإقرارات ذات الصلة (راجع: الفقرة ١٢(ح))

أ٩. قد يتعلق خطر التحريف الجوهري بأكثر من إقرار، وفي هذه الحالة تُعد جميع الإقرارات التي يتعلق بها مثل هذا الخطر إقرارات ذات صلة. وإذا لم يكن الإقرار يحتوي على أحد مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها، فإنه لا يُعد عندئذ إقراراً ذا صلة.

الخطر المهم (راجع: الفقرة ١٢(ل))

أ١٠. يمكن وصف الأهمية بأنها الوزن النسبي لأمر ما، ويتم الحكم على أهمية أي أمر من قبل المراجع ضمن السياق الذي يتم النظر خلاله في هذا الأمر. وفيما يخص الخطر الملازم، فإنه يمكن أن يتم النظر في أهميته ضمن السياق الخاص بكيفية ودرجة تأثير عوامل الخطر الملازم على كل من احتمالية حدوث تحريف ما وحجم ذلك التحريف المحتمل في حال حدوثه.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها (راجع: الفقرات ١٣–١٨)

أ١١. تتضمن مخاطر التحريف الجوهري المطلوب التعرف عليها وتقييمها كلاً من المخاطر التي بسبب الغش والتي بسبب الخطأ، وكلاهما مشمول في هذا المعيار. ومع ذلك، ونظراً لأهمية الغش فقد تضمن معيار المراجعة (٢٤٠) متطلبات وإرشادات إضافية بشأن إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها، من أجل الحصول على المعلومات التي تُستخدم في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها.[١٥] وتنص أيضاً معايير المراجعة الآتية على متطلبات وإرشادات إضافية بشأن التعرف على مخاطر التحريف الجوهري التي تتعلق بأمور أو ظروف محددة، وتقييمها.

- معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث)[١٦] فيما يخص التقديرات المحاسبية؛
- معيار المراجعة (٥٥٠) فيما يخص العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة؛
- معيار المراجعة (٥٧٠)[١٧] فيما يخص الاستمرارية؛
- معيار المراجعة (٦٠٠)[١٨] فيما يخص القوائم المالية للمجموعات.

أ١٢. تُعد نزعة الشك المهني ضرورية لإجراء التقييم النقدي لأدلة المراجعة التي تم تجميعها أثناء تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، وهي تساعد المراجع في أن يظل منتبهاً لأدلة المراجعة التي لا تنحاز إلى تأييد وجود المخاطر أو التي يمكن أن تتناقض مع وجود المخاطر. ونزعة الشك المهني هي موقف سلوكي يطبقه المراجع عند اتخاذ الأحكام المهنية ويوفر له بعد ذلك الأساس لتصرفاته. ويطبق المراجع الحكم المهني عند تحديده لما إذا كان قد حصل على أدلة المراجعة التي توفر أساساً مناسباً لتقييم المخاطر.

أ١٣. يمكن أن يشتمل تطبيق المراجع لنزعة الشك المهني على ما يلي:

- التقصي عن المعلومات المتناقضة وعن إمكانية الاعتماد على الوثائق؛
- النظر في الردود المقدمة على الاستفسارات والمعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها من الإدارة والمكلفين بالحوكمة؛
- الانتباه إلى الحالات التي قد تشير إلى وجود تحريف محتمل بسبب الغش أو الخطأ؛
- النظر فيما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها تدعم تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهري، وتقييمه لها، في ضوء طبيعة المنشأة وظروفها.

---

[١٥] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرات ١٢-٢٧

[١٦] معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"

[١٧] معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

[١٨] معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

أسباب أهمية الحصول على أدلة المراجعة بطريقة غير منحازة (راجع: الفقرة ١٣)

أ١٤. إن تصميم إجراءات تقييم المخاطر وتنفيذها للحصول على أدلة المراجعة لدعم التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها بطريقة غير منحازة يمكن أن يساعد المراجع في التعرف على المعلومات التي يحتمل أن تكون متناقضة، مما قد يساعده في ممارسة نزعة الشك المهني عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها.

مصادر أدلة المراجعة (راجع: الفقرة ١٣)

أ١٥. قد يستلزم تصميم إجراءات تقييم المخاطر وتنفيذها للحصول على أدلة المراجعة بطريقة غير منحازة الحصول على الأدلة من مصادر متعددة من داخل المنشأة وخارجها. غير أن المراجع ليس مطالباً بتنفيذ بحث شامل لتحديد جميع مصادر أدلة المراجعة الممكنة. وإضافة إلى المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى،[١٩] فإن مصادر المعلومات المتعلقة بإجراءات تقييم المخاطر قد تشمل ما يلي:

- التفاعلات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم من موظفي المنشأة الرئيسيين، مثل المراجعين الداخليين.
- أطراف خارجية معينة مثل السلطات التنظيمية، سواءً تم الحصول على المعلومات بشكل مباشر أو غير مباشر.
- المعلومات المتاحة للعموم عن المنشأة، مثل البيانات الصحفية الصادرة من المنشأة أو المواد المتاحة للتحليل أو المواد الخاصة باجتماعات مجموعة المستثمرين أو تقارير المحللين أو المعلومات عن نشاط التداول.

وبغض النظر عن مصدر المعلومات، ينظر المراجع في مدى ملاءمة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة، ومدى إمكانية الاعتماد عليها، وفقاً لمعيار المراجعة (٥٠٠).[٢٠]

التدرج (راجع: الفقرة ١٣)

أ١٦. ستتباين طبيعة إجراءات تقييم المخاطر ومداها بناءً على طبيعة المنشأة وظروفها (على سبيل المثال، الطابع الرسمي لسياسات المنشأة وإجراءاتها، وآلياتها ونُظُمها). ويستخدم المراجع الحكم المهني لتحديد طبيعة ومدى إجراءات تقييم المخاطر التي سيتم تنفيذها للوفاء بمتطلبات هذا المعيار.

أ١٧. بالرغم من التباين الذي قد يكون موجوداً في مدى الطابع الرسمي لسياسات المنشأة وإجراءاتها، وآلياتها ونظمها، فإن المراجع يظل مطالباً بالتوصل إلى الفهم وفقاً للفقرات ١٩ و٢١ و٢٢ و٢٤ و٢٥ و٢٦.

أمثلة:

بعض المنشآت، بما في ذلك المنشآت الأقل تعقيداً، وبخاصة المنشآت التي يديرها ملاكها، قد لا تكون لديها آليات ونظم مهيكلة ثابتة (على سبيل المثال، آلية لتقييم المخاطر أو آلية لمتابعة نظام الرقابة الداخلية) أو قد تكون لديها آليات أو نظم ثابتة ولكنها موثقة بشكل محدود أو تفتقر إلى الاتساق في كيفية تطبيقها. وعندما تفتقر هذه النظم والآليات إلى الطابع الرسمي، فإن المراجع قد يظل قادراً على تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر من خلال الملاحظة والاستفسار.

ومن المتوقع أن يكون لدى المنشآت الأخرى، التي تكون منشآت أكثر تعقيداً في الغالب، سياسات وإجراءات ذات طابع رسمي وذات توثيق أكبر. ويمكن أن يستخدم المراجع مثل هذا التوثيق عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر.

أ١٨. قد تكون طبيعة ومدى إجراءات تقييم المخاطر التي سيتم تنفيذها في ارتباط يتم لأول مرة أكثر شمولاً من الإجراءات التي تتم في الارتباطات المتكررة. وفي الفترات اللاحقة، يمكن أن يركز المراجع على التغييرات التي حدثت منذ الفترة السابقة.

---

[١٩] انظر الفقرتين أ٣٧ وأ٣٨.

[٢٠] معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"، الفقرة ٧

أنواع إجراءات تقييم المخاطر (راجع: الفقرة ١٤)

أ١٩. يشرح معيار المراجعة (٥٠٠)[٢١] أنواع إجراءات المراجعة التي قد يتم تنفيذها عند الحصول على أدلة المراجعة من إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات المراجعة الإضافية. وقد تتأثر طبيعة إجراءات المراجعة، وتوقيتها ومداها، بحقيقة أن بعض البيانات المحاسبية وبعض الأدلة الأخرى قد تكون متاحة فقط في شكل إلكتروني أو قد تكون متاحة فقط في أوقات معينة.[٢٢] ويمكن أن ينفذ المراجع الإجراءات الأساس أو اختبارات أدوات الرقابة، وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، بشكل متزامن مع إجراءات تقييم المخاطر، عندما يكون من الكفاءة القيام بذلك. وقد تدعم أيضاً أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، والتي تدعم التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، اكتشاف التحريفات على مستوى الإقرارات أو تقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

أ٢٠. بالرغم من أن المراجع مطالب بتنفيذ جميع إجراءات تقييم المخاطر المبينة في الفقرة ١٤ أثناء التوصل إلى الفهم المطلوب للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية فيها (انظر الفقرات ١٩-٢٦)، فإنه غير مطالب بتنفيذ جميع هذه الإجراءات لكل جانب من جوانب ذلك الفهم. ويجوز تنفيذ إجراءات أخرى إذا كانت المعلومات التي سيتم الحصول عليها مفيدة في تحديد مخاطر التحريف الجوهري. وقد تشتمل هذه الإجراءات على استفسارات من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أو المشرفين الخارجيين عليها أو من المقيّمين الذين استعانت بهم المنشأة.

الأدوات والأساليب الآلية (راجع: الفقرة ١٤)

أ٢١. يمكن للمراجع أن ينفذ إجراءات تقييم المخاطر، باستخدام الأدوات والأساليب الآلية، على كميات كبيرة من البيانات (من دفتر الأستاذ العام أو دفاتر الأستاذ المساعدة أو غيرها من البيانات التشغيلية) لأغراض من بينها التحليل أو إعادة الاحتساب أو إعادة التنفيذ أو المطابقات.

الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين داخل المنشأة (راجع: الفقرة ١٤(أ))

أسباب الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين داخل المنشأة

أ٢٢. يمكن أن يحصل المراجع على المعلومات اللازمة لدعم الأساس المناسب للتعرف على المخاطر وتقييمها، وتصميم إجراءات المراجعة الإضافية، من خلال الاستفسار من الإدارة والمسؤولين عن إعداد التقرير المالي.

أ٢٣. قد يوفر الاستفسار من الإدارة ومن المسؤولين عن إعداد التقرير المالي والأفراد الآخرين المناسبين داخل المنشأة وغيرهم من الموظفين في مختلف مستويات السلطة، للمراجع وجهات نظر مختلفة عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها.

أمثلة:

- قد تساعد الاستفسارات الموجهة للمكلفين بالحوكمة المراجع في فهم مدى إشراف المكلفين بالحوكمة على إعداد القوائم المالية بواسطة الإدارة. ويحدد معيار المراجعة (٢٦٠)[٢٣] أهمية الاتصال المتبادل الفعّال في مساعدة المراجع في الحصول على معلومات من المكلفين بالحوكمة في هذا الصدد.
- قد يساعد الاستفسار من الموظفين المسؤولين عن إنشاء المعاملات المعقدة أو غير المعتادة، أو معالجتها أو تسجيلها، المراجع في تقويم مدى مناسبة اختيار سياسات محاسبية معينة وتطبيقها.
- قد توفر الاستفسارات الموجهة للمستشار القانوني الداخلي معلومات بشأن أمور مثل الدعاوى القضائية، والالتزام بالأنظمة واللوائح، والعلم بالغش الفعلي أو المشتبه فيه الذي يؤثر على المنشأة، والضمانات، والتزامات ما بعد البيع، والترتيبات (مثل المشروعات المشتركة) مع شركاء العمل، ومعاني الشروط التعاقدية.
- قد توفر الاستفسارات الموجهة لموظفي التسويق أو المبيعات معلومات عن التغييرات في الاستراتيجيات التسويقية للمنشأة أو اتجاهات المبيعات أو الترتيبات التعاقدية مع العملاء.

[٢١] معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرات أ١٤-أ١٧ والفقرات أ٢١–أ٢٥

[٢٢] معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة أ١٢

[٢٣] معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ٤(ب)

- قد توفر الاستفسارات الموجهة لقسم إدارة المخاطر (أو الاستفسار من القائمين بهذه الأدوار الوظيفية) معلومات عن المخاطر التشغيلية والتنظيمية التي قد تؤثر على التقرير المالي.
- قد توفر الاستفسارات الموجهة لموظفي تقنية المعلومات معلومات عن التغييرات في النظم، أو حالات فشل النظم أو الرقابة، أو المخاطر الأخرى المرتبطة بتقنية المعلومات.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٢٤. عند الاستفسار من الأشخاص الذين قد تتوفر لديهم معلومات من المحتمل أن تساعد في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، يمكن أن يحصل مراجعو منشآت القطاع العام على معلومات من مصادر إضافية، مثل المراجعين المشاركين في تنفيذ أعمال المراجعة الأخرى المتعلقة بالمنشأة.

الاستفسار من وظيفة المراجعة الداخلية

ينص **الملحق الرابع** على اعتبارات لفهم وظيفة المراجعة الداخلية لدى المنشأة

أسباب الاستفسار من وظيفة المراجعة الداخلية (في حال وجودها)

أ٢٥. إذا كانت المنشأة تحتوي على وظيفة للمراجعة الداخلية، فإن الاستفسار من الأفراد المعنيين في تلك الوظيفة يمكن أن يساعد المراجع في فهم المنشأة وبيئتها، ونظام الرقابة الداخلية لديها، وفي التعرف على المخاطر وتقييمها.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٢٦. تترتب على مراجعي منشآت القطاع العام في الغالب مسؤوليات إضافية فيما يتعلق بالرقابة الداخلية والالتزام بالأنظمة واللوائح المنطبقة. ويمكن أن تساعد الاستفسارات من الأفراد المعنيين في وظيفة الرقابة الداخلية المراجعين في التعرف على خطر عدم الالتزام الجوهري بالأنظمة واللوائح المنطبقة، وخطر أوجه القصور في الرقابة فيما يتعلق بالتقرير المالي.

الإجراءات التحليلية (راجع: الفقرة ١٤(ب))

أسباب تنفيذ الإجراءات التحليلية على أنها إجراء لتقييم المخاطر

أ٢٧. تساعد الإجراءات التحليلية في التعرف على أوجه عدم الاتساق والمعاملات أو الأحداث غير المعتادة والمبالغ والنسب والاتجاهات التي تشير إلى الأمور التي قد تكون لها آثار منعكسة على المراجعة. وقد تساعد العلاقات غير المعتادة أو غير المتوقعة التي يتم التعرف عليها المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، وخاصةً التي تكون بسبب الغش.

أ٢٨. ولذلك، فإن الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها على أنها إجراءات لتقييم المخاطر يمكن أن تساعد في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها عن طريق التعرف على الجوانب التي لم يكن المراجع على دراية بها داخل المنشأة أو عن طريق فهم الكيفية التي تؤثر بها عوامل الخطر الملازم، مثل التغير، على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف.

أنواع الإجراءات التحليلية

أ٢٩. يمكن للإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها على أنها إجراءات لتقييم المخاطر:

- أن تشتمل على معلومات مالية وغير مالية، ومثال ذلك، العلاقة بين المبيعات والمساحة المخصصة للبيع بالقدم المربع أو حجم السلع المباعة (معلومات غير مالية).
- أن تستخدم بيانات مجمعة على مستوى عالٍ. وبناءً عليه، فإن نتائج تلك الإجراءات التحليلية قد توفر مؤشراً مبدئياً عاماً عن احتمالية وجود تحريف جوهري.

مثال:

عند مراجعة العديد من المنشآت، بما في ذلك المنشآت ذات نماذج الأعمال والآليات الأقل تعقيداً، وذات نظم المعلومات الأقل تعقيداً، قد يجري المراجع مقارنات بسيطة بين المعلومات، مثل التغير في أرصدة الحسابات المرحلية أو الشهرية عن الأرصدة في الفترات السابقة، للحصول على مؤشر للمجالات التي يمكن أن تنطوي على مخاطر أكبر.

أ٣٠. يتناول هذا المعيار استخدام المراجع للإجراءات التحليلية على أنها إجراءات لتقييم المخاطر. ويتناول معيار المراجعة (٥٢٠)[٢٤] استخدام المراجع للإجراءات التحليلية على أنها إجراءات أساس ("الإجراءات التحليلية الأساس") ومسؤولية المراجع عن تنفيذ الإجراءات التحليلية قرب نهاية المراجعة. وبناءً عليه، فإن الإجراءات التحليلية التي تُنفذ على أنها إجراءات لتقييم المخاطر ليس من المطلوب تنفيذها وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٥٢٠). ومع ذلك، فقد توفر المتطلبات والمواد التطبيقية في معيار المراجعة (٥٢٠) إرشادات مفيدة للمراجع عند تنفيذ الإجراءات التحليلية على أنها جزء من إجراءات تقييم المخاطر.

الأدوات والأساليب الآلية

أ٣١. يمكن تنفيذ الإجراءات التحليلية باستخدام عدد من الأدوات أو الأساليب، التي قد تكون آلية. وقد تتم الإشارة إلى تطبيق الإجراءات التحليلية الآلية على البيانات بلفظ تحليل البيانات.

مثال:

قد يستخدم المراجع جدول بيانات لإجراء مقارنة بين المبالغ الفعلية المسجلة والمبالغ المتوقعة، أو قد ينفذ إجراءً أكثر تطوراً عن طريق استخراج البيانات من نظام معلومات المنشأة، ثم يقوم بتحليل هذه البيانات باستخدام أساليب تصوير البيانات لتحديد فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي قد يكون من المُبرَّر أن يُنفذ لها المزيد من إجراءات تقييم المخاطر الخاصة.

الملاحظة والفحص المادي (راجع: الفقرة ١٤(ج))

أسباب تنفيذ الملاحظة والفحص المادي على أنها إجراءات لتقييم المخاطر

أ٣٢. قد تدعم الملاحظة والفحص المادي، أو قد تؤيد أو تتناقض مع، الاستفسارات من الإدارة وغيرها، وقد توفر كذلك معلومات عن المنشأة وبيئتها.

التدرج

أ٣٣. في حالة عدم توثيق السياسات أو الإجراءات، أو إذا كانت أدوات الرقابة لدى المنشأة ذات طابع أقل رسمية، فقد يظل المراجع قادراً على الحصول على بعض أدلة المراجعة لدعم تعرفه على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمه لها من خلال ملاحظة أداء الرقابة أو التقصي عنه.

أمثلة:

- يمكن أن يتوصل المراجع، من خلال الملاحظة المباشرة، إلى فهم أدوات الرقابة المطبقة على جرد المخزون، حتى وإن لم تكن المنشأة قد قامت بتوثيقها.
- قد يكون المراجع قادراً على ملاحظة الفصل في الواجبات.
- قد يكون المراجع قادراً على ملاحظة كلمات المرور التي يتم إدخالها.

الملاحظة والفحص المادي باعتبارهما إجراءات لتقييم المخاطر

أ٣٤. يمكن أن تشتمل إجراءات تقييم المخاطر على الملاحظة أو الفحص المادي لما يلي:

- عمليات المنشأة.
- المستندات الداخلية (مثل خطط واستراتيجيات الأعمال) والسجلات والأدلة الإرشادية لإجراءات الرقابة الداخلية.

[٢٤] معيار المراجعة (٥٢٠) "الإجراءات التحليلية"

- التقارير التي تعدها الإدارة (مثل تقارير الإدارة ربع السنوية والقوائم المالية الأولية) والمكلفون بالحوكمة (مثل محاضر اجتماعات مجلس الإدارة).
- مقرات ومصانع المنشأة.
- المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية مثل الصحف التجارية والاقتصادية؛ أو تقارير المحللين أو البنوك أو وكالات التصنيف؛ أو المنشورات التنظيمية أو المالية؛ أو المستندات الخارجية عن الأداء المالي للمنشأة (كتلك المشار إليها في الفقرة أ٧٩).
- سلوكيات وتصرفات الإدارة أو المكلفين بالحوكمة (مثل ملاحظة أحد اجتماعات لجنة المراجعة).

الأدوات والأساليب الآلية

أ٣٥. يمكن أن تُستخدم أيضاً الأدوات أو الأساليب الآلية لملاحظة الأصول بصفة خاصة، أو فحصها مادياً، على سبيل المثال من خلال استخدام أدوات الملاحظة عن بُعد (على سبيل المثال، الطائرات المسيّرة).

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٣٦. يمكن أن تشتمل أيضاً إجراءات تقييم المخاطر التي ينفذها مراجعو منشآت القطاع العام على الملاحظة والفحص المادي للمستندات التي تُعدها الإدارة لسلطة إصدار الأنظمة، على سبيل المثال، المستندات المتعلقة بتقارير الأداء الإلزامية.

المعلومات من المصادر الأخرى (راجع: الفقرة ١٥)

أسباب نظر المراجع في المعلومات التي من مصادر أخرى

أ٣٧. يمكن أن تكون المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى ذات صلة بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، وذلك عن طريق توفيرها لمعلومات وآراء عمّا يلي:

- طبيعة المنشأة ومخاطر أعمالها، والتغييرات المحتملة عن الفترات السابقة.
- النزاهة والقيم الأخلاقية للإدارة والمكلفين بالحوكمة، وهو ما يمكن أن يكون أيضاً ذا صلة بفهم المراجع لبيئة الرقابة.
- إطار التقرير المالي المنطبق وتطبيقه على طبيعة المنشأة وظروفها.

المصادر الأخرى ذات الصلة

أ٣٨. تشمل مصادر المعلومات الأخرى ذات الصلة:

- إجراءات المراجع فيما يتعلق بقبول العلاقة مع العميل أو قبول ارتباط المراجعة، أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط، وفقاً لمعيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، بما في ذلك الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها في هذا الشأن.[٢٥]
- الارتباطات الأخرى التي نفذها للمنشأة الشريك المسؤول عن الارتباط. فربما يكون الشريك المسؤول عن الارتباط قد اكتسب معرفة ذات صلة بالمراجعة، بما في ذلك عن المنشأة وبيئتها، عندما قام بتنفيذ ارتباطات أخرى للمنشأة. ويمكن أن يكون من بين هذه الارتباطات ارتباطات الإجراءات المتفق عليها أو ارتباطات المراجعة أو التأكيد الأخرى، بما في ذلك الارتباطات التي تتناول متطلبات التقرير الزائدة في دولة المنشأة.

[٢٥] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرات ٢٢-٢٤

المعلومات من تجارب المراجع السابقة مع المنشأة ومن المراجعات السابقة (راجع: الفقرة ١٦)

أسباب أهمية المعلومات التي من المراجعات السابقة للمراجعة الحالية

أ٣٩. قد توفر تجارب المراجع السابقة مع المنشأة وإجراءات المراجعة المنفذة في المراجعات السابقة معلومات ذات صلة بتحديد المراجع لطبيعة إجراءات تقييم المخاطر ومداها، والتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها.

طبيعة المعلومات المأخوذة من المراجعات السابقة

أ٤٠. إن تجارب المراجع السابقة مع المنشأة وإجراءات المراجعة المنفذة في المراجعات السابقة قد توفر للمراجع معلومات حول أمور مثل:

- التحريفات السابقة وما إذا كانت قد صُححت في الوقت المناسب.
- طبيعة المنشأة وبيئتها ونظام الرقابة الداخلية لديها (بما في ذلك أوجه القصور في الرقابة).
- التغييرات المهمة التي ربما تكون المنشأة أو عملياتها قد أجرتها منذ الفترة المالية السابقة.
- أنواع معينة من المعاملات والأحداث الأخرى أو أرصدة الحسابات (والإفصاحات المتعلقة بها) التي واجه فيها المراجع صعوبة عند تنفيذ إجراءات المراجعة الضرورية، على سبيل المثال، بسبب تعقيدها.

أ٤١. إن المراجع مطالب بتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من تجاربه السابقة مع المنشأة ومن إجراءات المراجعة المنفذة في المراجعات السابقة لا تزال ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها، وذلك إذا كان ينوي استخدام تلك المعلومات لأغراض المراجعة الحالية. وإذا كانت طبيعة المنشأة أو ظروفها قد تغيرت، أو إذا تم الحصول على معلومات جديدة، فإن المعلومات التي من الفترات السابقة قد لا تُعد بعد ذلك ذات صلة أو يمكن الاعتماد عليها في المراجعة الحالية. ولتحديد ما إذا كانت هناك تغيرات قد حدثت يمكن أن تؤثر على مدى صلة هذه المعلومات أو إمكانية الاعتماد عليها، فإن المراجع قد يطرح استفسارات وينفذ إجراءات مراجعة أخرى مناسبة، مثل إجراء اختبارات التتبع للنظم ذات الصلة. وإذا لم يكن من الممكن الاعتماد على المعلومات، فإنه يمكن للمراجع أن ينظر في تنفيذ المزيد من الإجراءات المناسبة في ظل الظروف القائمة.

مناقشة فريق الارتباط (راجع: الفقرتين ١٧، ١٨)

أسباب مطالبة فريق الارتباط بمناقشة تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق وقابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري

أ٤٢. إن قيام فريق الارتباط بمناقشة تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق وقابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري:

- يوفر الفرصة لأعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة، بما في ذلك الشريك المسؤول عن الارتباط، لعرض وجهة نظرهم بناءً على معرفتهم بالمنشأة. ويسهم تبادل المعلومات في تعزيز الفهم لدى جميع أعضاء فريق الارتباط.
- يسمح لأعضاء فريق الارتباط بتبادل المعلومات حول مخاطر الأعمال التي تتعرض لها المنشأة، والكيفية التي يمكن أن تؤثر بها عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات للتحريف، وكيفية ومواضع تعرض القوائم المالية للتحريف الجوهري بسبب الغش أو الخطأ.
- يساعد في تحسين فهم أعضاء فريق الارتباط لإمكانية حدوث تحريف جوهري في القوائم المالية في المجالات المعينة المسندة إليهم، وفهم كيف يمكن أن تؤثر نتائج إجراءات المراجعة التي يؤدونها على الجوانب الأخرى للمراجعة، بما في ذلك القرارات المتعلقة بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية. وتساعد المناقشة، بصفة خاصة، أعضاء فريق الارتباط في زيادة النظر في المعلومات المتناقضة بناءً على فهم كل عضو لطبيعة المنشأة وظروفها.
- يوفر الأساس لقيام أعضاء فريق الارتباط بالإبلاغ بالمعلومات الجديدة التي يتم الحصول عليها أثناء المراجعة، وتبادلها، والتي يمكن أن تؤثر على تقييم مخاطر التحريف الجوهري أو إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها لمواجهة هذه المخاطر.

ويتطلب معيار المراجعة (٢٤٠) أن تركز مناقشات فريق الارتباط بشكل خاص على كيفية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري بسبب الغش، ومواضع مثل هذه التحريفات في القوائم المالية، بما في ذلك الطرق المحتملة لحدوث الغش.[٢٦]

أ٤٣. تُعد نزعة الشك المهني ضرورية لإجراء التقييم النقدي لأدلة المراجعة، ويمكن أن تؤدي المناقشات الجادة والصريحة بين فريق الارتباط، بما في ذلك فيما يخص المراجعات المتكررة، إلى تحسين التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. ومن المحصلات الأخرى التي قد تنتج عن المناقشة أن يتعرف المراجع على جوانب خاصة من المراجعة يمكن أن تكون لممارسة نزعة الشك المهني أهمية خاصة فيما يتعلق بها وإمكانية أن يؤدي ذلك إلى إشراك أعضاء أكثر خبرة في فريق الارتباط يتمتعون بالمهارات المناسبة لإشراكهم في تنفيذ إجراءات المراجعة المتعلقة بتلك الجوانب.

التدرج

أ٤٤. عندما يقوم بتنفيذ الارتباط فردٌ واحدٌ، مثل محاسب قانوني فرد (أي عندما لا يكون من الممكن إجراء مناقشة داخل فريق الارتباط)، فإن النظر في الأمور المشار إليها في الفقرتين أ٤٢ وأ٤٦ يمكن أن يساعد المراجع، رغم ذلك، في التعرف على المواطن المحتملة لمخاطر التحريف الجوهري.

أ٤٥. عندما يتولى تنفيذ الارتباط فريق ارتباط كبير، كما في مراجعة القوائم المالية للمجموعة، فليس من الضروري أو العملي دائماً أن تضم المناقشة جميع الأعضاء (على سبيل المثال، عند تنفيذ المراجعة في مواقع متعددة)، وليس من الضروري إبلاغ جميع أعضاء فريق الارتباط بجميع القرارات التي تم التوصل إليها في المناقشة. وقد يناقش الشريك المسؤول عن الارتباط أموراً مع الأعضاء الرئيسيين في فريق الارتباط بمن فيهم، إذا رأى الشريك أن ذلك مناسباً، أولئك الذين يتمتعون بمهارات أو معرفة خاصة، والمسؤولين عن مراجعة المكونات، فيما يقوم بتفويض النقاش مع الأعضاء الآخرين، مع الأخذ في الحسبان مدى الاتصال الذي يُعَد ضرورياً طوال عمل فريق الارتباط. وقد يكون من المفيد وضع خطة للاتصالات بموافقة الشريك المسؤول عن الارتباط.

مناقشة الإفصاحات في إطار التقرير المالي المنطبق

أ٤٦. أثناء المناقشة المطلوبة بين أعضاء فريق الارتباط، تساعد مراعاة متطلبات الإفصاح المحددة في إطار التقرير المالي المنطبق في التعرف مبكراً أثناء المراجعة على المواطن المحتملة لمخاطر التحريف الجوهري فيما يتعلق بالإفصاحات، حتى في الظروف التي يتطلب فيها إطار التقرير المالي المنطبق إفصاحات بسيطة. ومن بين الأمور التي قد يناقشها فريق الارتباط:

- التغيرات في متطلبات التقرير المالي التي قد تؤدي إلى إفصاحات مهمة جديدة أو معدلة؛
- التغيرات في بيئة المنشأة أو وضعها المالي أو أنشطتها التي قد تؤدي إلى إفصاحات مهمة جديدة أو معدلة، على سبيل المثال، حدوث تجميع مهم للأعمال خلال الفترة الخاضعة للمراجعة؛
- الإفصاحات التي ربما كان من الصعب الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأنها في السابق؛
- الإفصاحات عن الأمور المعقدة، بما في ذلك تلك التي تنطوي على اجتهاد مهم من جانب الإدارة بخصوص المعلومات التي سيتم الإفصاح عنها.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٤٧. أثناء المناقشة التي يجريها مراجعو منشآت القطاع العام داخل فريق الارتباط، يمكن النظر أيضاً في أي أهداف إضافية أوسع نطاقاً، وما يتعلق بها من مخاطر، ناشئة عن التكليف الرسمي بالمراجعة أو واجباتها فيما يتعلق بمنشآت القطاع العام.

التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرات ١٩–٢٧)

تنص **الملاحق من ١ إلى ٦** على اعتبارات إضافية فيما يتعلق بالتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

[٢٦] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ١٦

التوصل إلى الفهم المطلوب (راجع: الفقرات ١٩–٢٧)

أ٤٨. يعد التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية لديها، عملية متجددة ومستمرة تتألف من جمع المعلومات وتحديثها وتحليلها وتستمر طوال المراجعة. ولذلك، فقد تتغير توقعات المراجع عند الحصول على معلومات جديدة.

أ٤٩. قد يساعد أيضاً فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق المراجع في وضع توقعات مبدئية عن فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي قد تكون فئات معاملات وأرصدة حسابات وإفصاحات مهمة. وتشكل فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المتوقع أن تكون مهمة الأساس لنطاق فهم المراجع لنظام معلومات المنشأة.

أسباب المطالبة بفهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرتين ١٩، ٢٠)

أ٥٠. يساعد فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق المراجع في فهم الأحداث والحالات ذات الصلة بالمنشأة، وفي معرفة الكيفية التي تؤثر بها عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف عند إعداد القوائم المالية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، ودرجة ذلك التأثير. وتضع هذه المعلومات إطاراً مرجعياً يقوم المراجع في حدوده بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. ويساعد هذا الإطار المرجعي أيضاً المراجع في التخطيط للمراجعة وممارسة الحكم المهني ونزعة الشك المهني طوال المراجعة عند القيام، على سبيل المثال، بما يلي:

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية، وتقييمها، وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المُحدَّث في عام ٢٠١٩) أو المعايير الأخرى ذات الصلة (على سبيل المثال، فيما يتعلق بمخاطر الغش وفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠) أو عند التعرف على المخاطر المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، أو تقييمها، وفقاً لمعيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث))؛ أو
- تنفيذ الإجراءات اللازمة للمساعدة في تحديد حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة (٢٥٠) (المحدث)؛[٢٧] أو
- تقويم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠)؛[٢٨] أو
- تحديد الأهمية النسبية أو الأهمية النسبية للتنفيذ وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠)؛[٢٩] أو
- النظر في مدى مناسبة اختيار السياسات المحاسبية وتطبيقها، وكفاية الإفصاحات في القوائم المالية.

أ٥١. يعرف المراجع من خلال فهم المنشأة وبيئتها، وإطار التقرير المالي المنطبق، كيف يخطط وينفذ إجراءات المراجعة الإضافية، على سبيل المثال، عند القيام بما يلي:

- وضع توقعات لاستخدامها عند تنفيذ الإجراءات التحليلية وفقاً لمعيار المراجعة (٥٢٠)؛[٣٠]
- تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)؛
- تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها (على سبيل المثال، فيما يتعلق بالافتراضات وإفادات الإدارة المكتوبة والشفهية).

التدرج

أ٥٢. يُعد طبيعة الفهم المطلوب ومداه مسألة حكم مهني للمراجع ويختلف ذلك من منشأة لأخرى بناءً على طبيعة المنشأة وظروفها، بما في ذلك:

- حجم المنشأة ومدى تعقيدها، بما في ذلك بيئة تقنية المعلومات لديها؛
- التجارب السابقة للمراجع مع المنشأة؛

---

[٢٧] معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ١٤

[٢٨] معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة ١٣(هـ)

[٢٩] معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرتان ١٠ و١١

[٣٠] معيار المراجعة (٥٢٠)، الفقرة ٥

- طبيعة نظم المنشأة وآلياتها، بما في ذلك ما إذا كانت ذات طابع رسمي أم لا؛
- طبيعة وثائق المنشأة وشكلها.

أ٥٣. يمكن لإجراءات تقييم المخاطر التي ينفذها المراجع للتوصل إلى الفهم المطلوب أن تكون أقل شمولاً عند مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً وأكثر شمولاً فيما يخص المنشآت الأكثر تعقيداً. ومن المتوقع أن يكون الفهم المطلوب من المراجع أقل عمقاً مما لدى الإدارة فيما يتعلق بإدارة المنشأة.

أ٥٤. تتيح بعض أُطُر التقرير المالي للمنشآت الأصغر أن تقدم إفصاحات أبسط وأقل تفصيلاً في القوائم المالية. لكن ذلك لا يعفي المراجع من مسؤولية التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق حسب انطباقه على المنشأة.

أ٥٥. يمكن أيضاً لقيام المنشأة باستخدام تقنية المعلومات وطبيعة ومدى التغيرات في بيئة تقنية المعلومات أن يؤثر على المهارات المتخصصة اللازمة للمساعدة في التوصل إلى الفهم المطلوب.

المنشأة وبيئتها (راجع: الفقرة ١٩(أ))

الهيكل التنظيمي للمنشأة وملكيتها وحوكمتها ونموذج أعمالها (راجع: الفقرة ١٩(أ)(١))

الهيكل التنظيمي للمنشأة وملكيتها

أ٥٦. قد يساعد فهم الهيكل التنظيمي للمنشأة وملكيتها المراجع في فهم أمور مثل:

- تعقيد هيكل المنشأة.

مثال:

قد تكون المنشأة منشأة وحيدة أو قد يشتمل هيكل المنشأة على منشآت فرعية أو أقسام أو مكونات أخرى في مواقع متعددة. وعلاوة على ذلك، قد يكون الهيكل القانوني مختلفاً عن الهيكل التشغيلي. وغالباً ما يطرأ عن الهياكل المعقدة عواملٌ قد تنشأ عنها زيادة في قابلية التعرض لمخاطر التحريف الجوهري. وقد يكون من بين هذه القضايا ما إذا كان قد تمت المحاسبة بشكل سليم عن الشهرة أو المشروعات المشتركة أو الاستثمارات أو المنشآت ذات الغرض الخاص وما إذا كان قد تم الإفصاح بشكلٍ كافٍ عن تلك القضايا في القوائم المالية.

- الملكية والعلاقات بين الملاك والأشخاص الآخرين أو المنشآت الأخرى، بما في ذلك الأطراف ذات العلاقة. وقد يساعد هذا الفهم في تحديد ما إذا كانت المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تم تحديدها والمحاسبة عنها بشكل سليم وتم الإفصاح عنها بشكلٍ كافٍ في القوائم المالية.[٣١]

- التمييز بين الملاك والمكلفين بالحوكمة والإدارة.

مثال:

في المنشآت الأقل تعقيداً، قد يشارك ملاك المنشأة في إدارتها، ولذلك قلّما يكون هناك تمييز بينهما، أو قد يتلاشى ذلك التمييز تماماً. وفي المقابل، كما في بعض المنشآت المدرجة، قد يكون هناك تمييز واضح بين الإدارة وملاك المنشأة والمكلفين بالحوكمة.[٣٢]

---

[٣١] يحدد معيار المراجعة (٥٥٠) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن اعتبارات المراجع ذات الصلة بالأطراف ذات علاقة.

[٣٢] توفر الفقرتان أ١ وأ٢ من معيار المراجعة (٢٦٠) إرشادات بشأن تحديد المكلفين بالحوكمة وتوضح أنه في بعض الحالات، قد يشارك بعض المكلفين بالحوكمة أو جميعهم في إدارة المنشأة.

- هيكل بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة وتعقيدها.

أمثلة:

يمكن أن:

- يكون لدى المنشأة العديد من نظم تقنية المعلومات القديمة التي يتم استخدامها في أعمال متنوعة والتي لا تتكامل مع بعضها بشكل جيد مما ينتج عنه تعقيد في بيئة تقنية المعلومات.
- تستعين المنشأة بمقدمي خدمات خارجيين أو داخليين فيما يخص جوانب معينة من بيئة تقنية المعلومات الخاصة بها (على سبيل المثال، إسناد خدمات استضافة بيئة تقنية المعلومات إلى طرف خارجي أو الاستعانة بأحد مراكز الخدمة المشتركة لإدارة آليات تقنية المعلومات بشكل مركزي في المجموعة).

الأدوات والأساليب الآلية

أ٥٧. يمكن أن يستخدم المراجع أدوات وأساليب آلية لفهم طرق تدفق المعاملات ومعالجة المعلومات كجزء من الإجراءات التي ينفذها المراجع لفهم نظام المعلومات. ومن المحصلات المحتملة لهذه الإجراءات أن يحصل المراجع على معلومات عن الهيكل التنظيمي للمنشأة أو عن الجهات التي تعمل معها المنشأة (على سبيل المثال، الموردين والعملاء والأطراف ذات العلاقة).

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٥٨. قد لا يكون لملكية المنشآت في القطاع العام نفس درجة الصلة كما في القطاع الخاص لأن القرارات المتعلقة بالمنشأة قد يتم اتخاذها من خارج المنشأة نتيجة للآليات السياسية. ولذلك، قد لا تكون للإدارة سيطرة على قرارات معينة يتم اتخاذها. ومن بين الأمور التي من الممكن أن تكون ذات صلة، فهم قدرة المنشأة على اتخاذ القرارات الأحادية الجانب، وقدرة منشآت القطاع العام الأخرى على السيطرة والتأثير على مهام المنشأة وتوجهها الاستراتيجي.

مثال:

قد تكون منشأة القطاع العام خاضعة لأنظمة أو توجيهات أخرى تصدرها السلطات، تطالبها بالحصول على موافقة أطراف من خارج المنشأة على استراتيجيتها وأهدافها قبل تطبيقها. ولذلك، فقد تشتمل الأمور التي تتعلق بفهم الهيكل القانوني للمنشأة على الأنظمة واللوائح المنطبقة وتصنيف المنشأة (على سبيل المثال، ما إذا كانت المنشأة وزارة أو إدارة أو هيئة أو أي نوع آخر من المنشآت).

الحوكمة

أسباب توصل المراجع إلى فهم للحوكمة

أ٥٩. قد يؤدي فهم الحوكمة إلى مساعدة المراجع في فهم قدرة المنشأة على الإشراف بشكل مناسب على نظام الرقابة الداخلية لديها. وقد يوفر هذا الفهم أيضاً أدلة على وجود أوجه قصور، مما قد يشير إلى ارتفاع قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة لمخاطر التحريف الجوهري.

فهم حوكمة المنشأة

أ٦٠. من بين الأمور التي من الممكن أن تكون ذات صلة لينظر فيها المراجع عند توصله إلى فهم لحوكمة المنشأة:

- ما إذا كان المكلفون بالحوكمة يشارك بعضهم أو جميعهم في إدارة المنشأة.
- وجود أي مجلس غير تنفيذي وانفصاله، إن وجد، عن الإدارة التنفيذية.
- ما إذا كان المكلفون بالحوكمة يشغلون مناصب تشكل جزءاً لا يتجزأ من الهيكل القانوني للمنشأة، كأعضاء مجلس الإدارة.
- وجود مجموعات فرعية من المكلفين بالحوكمة، كوجود لجنة مراجعة على سبيل المثال، ومسؤوليات مثل هذه المجموعات.
- مسؤوليات المكلفين بالحوكمة عن الإشراف على عملية إعداد التقرير المالي، بما في ذلك اعتماد القوائم المالية.

نموذج أعمال المنشأة

ينص **الملحق الأول** على اعتبارات إضافية فيما يتعلق بالتوصل إلى فهم للمنشأة ونموذج أعمالها، وأيضاً اعتبارات إضافية لمراجعة المنشآت ذات الغرض الخاص.

أسباب توصل المراجع إلى فهم لنموذج أعمال المنشأة

أ٦١. يساعد فهم أهداف المنشأة واستراتيجيتها ونموذج أعمالها المراجع في فهم المنشأة على مستوى استراتيجي، وفهم مخاطر الأعمال التي تتحملها وتواجهها المنشأة. ويساعد فهم مخاطر الأعمال التي لها تأثير على القوائم المالية المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، وذلك لأن معظم مخاطر الأعمال سيترتب عليها في النهاية تبعات مالية، ومن ثمّ سيكون لها تأثيرٌ على القوائم المالية.

أمثلة: يمكن أن يستند نموذج أعمال المنشأة إلى استخدام تقنية المعلومات بطرق مختلفة: • تبيع المنشأة أحذية من متجر مادي، وتستخدم نظاماً متقدماً خاصاً بالمخزون ونقاط البيع لتسجيل بيع الأحذية؛ أو • تبيع المنشأة الأحذية عبر الإنترنت ولذلك يتم معالجة جميع معاملات البيع في بيئة تقنية المعلومات، بما في ذلك إنشاء المعاملات من خلال موقع إلكتروني. فيما يخص كلتا هاتين المنشأتين، سيكون هناك اختلاف كبير بين مخاطر الأعمال الناشئة عن نماذج أعمال مختلفة تماماً، رغم أن كلتا المنشأتين تعملان في بيع الأحذية.

فهم نموذج أعمال المنشأة

أ٦٢. لا تُعد جميع جوانب نموذج الأعمال ذات صلة بفهم المراجع. فمخاطر الأعمال أوسع نطاقاً من مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية، وتشتمل على تلك الأخيرة. والمراجع ليس مسؤولاً عن فهم جميع مخاطر الأعمال، أو التعرف عليها، لأن مخاطر الأعمال لا تنشأ عنها جميعها مخاطر للتحريف الجوهري.

أ٦٣. يمكن أن تنشأ مخاطر الأعمال، التي تؤدي إلى زيادة في قابلية التعرض لمخاطر التحريف الجوهري، عمّا يلي:

- الأهداف أو الاستراتيجيات غير المناسبة، أو التنفيذ غير الفعّال للاستراتيجيات، أو التغيير أو التعقيد.
- الإخفاق في إدراك الحاجة للتغيير قد ينشأ عنه أيضاً خطر الأعمال نتيجة لما يلي، على سبيل المثال:
  - الفشل المحتمل في تطوير منتجات أو خدمات جديدة؛ أو
  - وجود سوق غير كافٍ لدعم المنتج أو الخدمة، حتى وإن تطور بصورة ناجحة؛ أو
  - عيوب في المنتج أو الخدمة قد تنجم عنها التزامات قانونية ومخاطر تتعلق بالسمعة.
- الدوافع أو الضغوط على الإدارة، التي قد تؤدي إلى تحيز متعمد أو غير متعمد من جانب الإدارة، مما يؤثر على معقولية الافتراضات المهمة وتوقعات الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.

أ٦٤. من أمثلة الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم لنموذج أعمال المنشأة وأهدافها واستراتيجياتها ومخاطر أعمالها ذات الصلة التي قد ينتج عنها خطر تحريف جوهري في القوائم المالية ما يلي:

- تطورات الصناعة، مثل الافتقار إلى الأفراد أو الخبرات اللازمة للتعامل مع التغيرات في تلك الصناعة؛ أو
- المنتجات والخدمات الجديدة التي قد تؤدي إلى زيادة الالتزامات المرتبطة بالمنتجات؛ أو
- التوسع في حجم العمل، مع عدم التقدير الدقيق لحجم الطلب؛ أو
- المتطلبات المحاسبية الجديدة التي لم يوجد لها تطبيق مكتمل أو سليم؛ أو

- المتطلبات التنظيمية التي تؤدي إلى زيادة التعرض للمخاطر النظامية؛ أو
- متطلبات التمويل الحالية والمرتقبة، مثل فقدان التمويل بسبب عدم قدرة المنشأة على الوفاء بالمتطلبات؛ أو
- استخدام تقنية المعلومات، مثل تطبيق نظام جديد لتقنية المعلومات سيؤثر على كل من العمليات والتقرير المالي؛ أو
- تأثيرات تطبيق الاستراتيجيات، وبشكل خاص أي تأثيرات تؤدي إلى متطلبات محاسبية جديدة.

أ٦٥. تحدد الإدارة عادةً مخاطر الأعمال وتضع مناهج لمواجهتها. وتُعَد آلية تقييم تلك المخاطر جزءاً من نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وتحتوي الفقرة ٢٢ والفقرات أ١٠٩-أ١١٣ على نقاش لتلك الآلية.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٦٦. قد تقوم المنشآت العاملة في القطاع العام بإيجاد وتحقيق القيمة بطرق مختلفة عن تلك التي تحقق الثروة للملاك، ولكن سيظل لها "نموذج أعمال" له هدف محدد. ومن بين الأمور التي يمكن أن يتوصل المراجعون في القطاع العام لفهم لها والتي تُعد ذات صلة بنموذج أعمال المنشأة:

- معرفة الأنشطة الحكومية ذات الصلة، بما في ذلك ما يتعلق بها من برامج.
- أهداف واستراتيجيات البرامج، بما في ذلك عناصر السياسات العامة.

أ٦٧. فيما يخص مراجعة منشآت القطاع العام، قد تتأثر "أهداف الإدارة" بمتطلبات إبداء المساءلة العامة وقد تتضمن أهدافاً مصدرها الأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى.

عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى (راجع: الفقرة ١٩(أ)(٢))

عوامل الصناعة

أ٦٨. تشمل عوامل الصناعة ذات الصلة ظروف الصناعة، مثل البيئة التنافسية والعلاقات بين الموردين والعملاء والتطورات التقنية. ومن بين الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان:

- السوق والمنافسة، بما في ذلك الطلب والطاقة الاستيعابية والتنافس في الأسعار.
- النشاط الدوري أو الموسمي.
- تقنيات الإنتاج المتعلقة بمنتجات المنشأة.
- إمدادات الطاقة وتكلفتها.

أ٦٩. قد تتسبب الصناعة التي تعمل بها المنشأة في ظهور مخاطر خاصة للتحريف الجوهري، بسبب طبيعة العمل أو درجة التنظيم.

مثال:

في صناعة التشييد والبناء، قد تنطوي العقود طويلة الأجل على تقديرات مهمة للإيرادات والمصروفات، تنشأ عنها مخاطر تحريف جوهري. وفي مثل هذه الحالات، من المهم أن يتضمن فريق الارتباط أعضاءً لديهم ما يكفي من المعرفة والخبرة الملائمة.[٣٣]

العوامل التنظيمية

أ٧٠. تشمل العوامل التنظيمية ذات الصلة البيئة التنظيمية. وتتضمن البيئة التنظيمية أموراً من بينها إطار التقرير المالي المنطبق والبيئة النظامية والسياسية وأي تغييرات تطرأ عليها. ومن بين الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان:

- الإطار التنظيمي للصناعات الخاضعة للتنظيم، على سبيل المثال، المتطلبات الاحترازية، بما في ذلك ما يتعلق بها من إفصاحات.
- الأنظمة واللوائح التي تؤثر بشكل كبير على عمليات المنشأة، على سبيل المثال، أنظمة ولوائح العمل.

[٣٣] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ٢٥-٢٨

- الأنظمة واللوائح الضريبية.
- السياسات الحكومية التي تؤثر حالياً على ممارسة عمل المنشأة، مثل السياسة النقدية، بما في ذلك أدوات الرقابة على الصرف الأجنبي، والحوافز المالية بالقطاع العام والخاص (على سبيل المثال، برامج الدعم الحكومي) وسياسات التعريفة الجمركية أو القيود التجارية.
- المتطلبات البيئية التي تؤثر على الصناعة وأعمال المنشأة.

أ٧١. يتضمن معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث) بعض المتطلبات الخاصة المتعلقة بالإطار النظامي والتنظيمي المنطبق على المنشأة، والصناعة أو القطاع الذي تعمل فيه.[٣٤]

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٧٢. فيما يخص مراجعة منشآت القطاع العام، قد توجد أنظمة أو لوائح معينة تؤثر على عمليات المنشأة. وقد تكون مثل هذه العناصر أحد الاعتبارات الضرورية عند التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها.

العوامل الخارجية الأخرى

أ٧٣. من بين العوامل الخارجية الأخرى التي تؤثر على المنشأة والتي قد يأخذها المراجع في الحسبان، الأوضاع الاقتصادية العامة، ومعدلات الفائدة وتوفر التمويل، والتضخم أو إعادة تقويم العملة.

المقاييس التي تستخدمها الإدارة لتقييم الأداء المالي للمنشأة (راجع: الفقرة ١٩(أ)(٣))

أسباب فهم المراجع للمقاييس التي تستخدمها الإدارة

أ٧٤. يساعد فهم مقاييس المنشأة المراجع في تحديد ما إذا كانت تلك المقاييس، سواءً أكانت مستخدمة خارجياً أم داخلياً، تولّد ضغوطاً على المنشأة لتحقيق مستهدفات أداء معينة. وهذه الضغوط يمكن أن تدفع الإدارة لاتخاذ تصرفات تزيد من قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو الغش (على سبيل المثال، لتحسين مستوى أداء العمل أو لتحريف القوائم المالية عن عمد) (انظر معيار المراجعة (٢٤٠) لمعرفة المتطلبات والإرشادات فيما يتعلق بمخاطر الغش).

أ٧٥. يمكن للمقاييس أيضاً أن تدل المراجع على احتمالية وجود مخاطر للتحريف الجوهري في معلومات القوائم المالية ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، قد تشير مقاييس الأداء إلى أن المنشأة تحقق نمواً أو أرباحاً بسرعة غير معتادة عند مقارنتها بما تحققه المنشآت الأخرى في نفس الصناعة.

المقاييس التي تستخدمها الإدارة

أ٧٦. تقوم الإدارة وغيرها عادة بقياس ومراجعة الأمور التي يرونها مهمة. وقد تكشف الاستفسارات من الإدارة عن اعتمادها على مؤشرات رئيسية معينة، سواءً أكانت متاحة للعموم أم لا، لتقويم الأداء المالي واتخاذ التصرفات. وفي مثل هذه الحالات، يمكن أن يتعرف المراجع على مقاييس الأداء ذات الصلة، سواءً الداخلية أو الخارجية، عن طريق النظر في المعلومات التي تستخدمها المنشأة لإدارة أعمالها. وإذا أشارت مثل هذه الاستفسارات إلى عدم قياس الأداء أو عدم مراجعته، فقد يكون هناك ارتفاع في مخاطر عدم اكتشاف التحريفات وتصحيحها.

أ٧٧. يمكن أن تشتمل المؤشرات الرئيسية المستخدمة لتقويم الأداء المالي على ما يلي:

- مؤشرات الأداء الرئيسية (المالية وغير المالية) والنسب والاتجاهات والإحصاءات التشغيلية الرئيسية.
- تحليلات الأداء المالي فترة بعد فترة.
- الموازنات والتنبؤات وتحليل الانحرافات ومعلومات القطاعات وتقارير الأداء على مستوى الأقسام أو الإدارات أو غيرها.
- مقاييس أداء الموظفين وسياسات الأجور التشجيعية.

[٣٤] معيار المراجعة (٢٥٠) (المحدث)، الفقرة ١٣

- مقارنة أداء المنشأة بأداء المنافسين لها.

التدرج (راجع: الفقرة ١٩(أ)(٣))

أ٧٨. قد تتباين الإجراءات المنفذة لفهم مقاييس المنشأة تبعاً لحجم المنشأة أو تعقيدها، وأيضاً مشاركة الملاك أو المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة.

أمثلة:

- فيما يخص بعض المنشآت الأقل تعقيداً، قد تكون شروط القروض المصرفية التي تحصل عليها المنشأة (أي شروط الاتفاقيات المصرفية) مرتبطة بمقاييس أداء معينة تتعلق بأداء المنشأة أو مركزها المالي (على سبيل المثال، حد أقصى لمبلغ رأس المال العامل). ويمكن أن يستعين المراجع بفهمه لمقاييس الأداء التي تستخدمها المصارف في تعرفه على المواطن التي ترتفع فيها قابلية التعرض لخطر التحريف الجوهري.
- فيما يخص بعض المنشآت التي تكون لها طبيعة أو ظروف أكثر تعقيداً، كتلك التي تعمل في صناعتي التأمين أو الخدمات المصرفية، قد يتم قياس الأداء أو المركز المالي وفقاً للوفاء بالمتطلبات التنظيمية (على سبيل المثال، متطلبات النسب التنظيمية مثل كفاية رأس المال وعقبات تحقيق نسب السيولة). ويمكن أن يستعين المراجع بفهم مقاييس الأداء تلك في تعرفه على المواطن التي ترتفع فيها قابلية التعرض لخطر التحريف الجوهري.

اعتبارات أخرى

أ٧٩. قد تقوم أطراف خارجية أيضاً بمراجعة الأداء المالي للمنشأة وتحليله، وبخاصة للمنشآت التي تتوفر فيها المعلومات المالية للعموم. وقد ينظر المراجع أيضاً في المعلومات المتاحة للعموم لمساعدته في تعزيز فهمه لعمل المنشأة أو معرفة المعلومات المتناقضة مثل المعلومات التي يتم الحصول عليها من:

- المحللين أو وكالات التصنيف.
- وسائل الأخبار وغيرها، بما في ذلك وسائل التواصل الاجتماعي.
- سلطات الضرائب.
- السلطات التنظيمية.
- الاتحادات التجارية.
- الممولين.

ويمكن الحصول في الغالب على مثل هذه المعلومات المالية من المنشأة التي يتم مراجعتها.

أ٨٠. يختلف قياس ومراجعة الأداء المالي عن متابعة نظام الرقابة الداخلية (التي تمت مناقشتها كأحد مكونات نظام الرقابة الداخلية في الفقرات أ١١٤-أ١٢٢)، رغم أن أغراضهما قد تتداخل:

- يكون قياس ومراجعة الأداء موجهاً نحو ما إذا كان أداء المنشأة يحقق الأهداف التي وضعتها الإدارة (أو أطراف ثالثة).
- في المقابل، يُعنى متابعة نظام الرقابة الداخلية بمتابعة فاعلية أدوات الرقابة بما في ذلك تلك المتعلقة بقياس الأداء المالي ومراجعته من قبل الإدارة.

ومع ذلك، ففي بعض الحالات، توفر مؤشرات الأداء أيضاً معلومات تمكّن الإدارة من التعرف على أوجه القصور في الرقابة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٨١. إضافة إلى النظر في المقاييس ذات الصلة التي تستخدمها منشآت القطاع العام لتقييم أدائها المالي، يمكن لمراجعي منشآت القطاع العام أن ينظروا أيضاً في المعلومات غير المالية مثل تحقيق نتائج المنفعة العامة (على سبيل المثال، عدد الأفراد المستفيدين من برنامج محدد).

إطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرة ١٩(ب))

فهم إطار التقرير المالي المنطبق والسياسات المحاسبية للمنشأة

أ٨٢. من بين الأمور التي من الممكن أن ينظر فيها المراجع عند توصله إلى فهم لإطار التقرير المالي المنطبق الخاص بالمنشأة، وكيفية تطبيقه في سياق طبيعة المنشأة وظروفها وبيئتها:

- ممارسات إعداد التقرير المالي للمنشأة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، مثل:
  - المبادئ المحاسبية والممارسات الخاصة بصناعة معينة، بما في ذلك فئات المعاملات وأرصدة الحسابات المهمة وما يرتبط بها من إفصاحات في القوائم المالية لصناعة معينة (على سبيل المثال، القروض والاستثمارات للمصارف أو البحث والتطوير لشركات الأدوية).
  - إثبات الإيرادات.
  - المحاسبة عن الأدوات المالية، بما في ذلك الخسائر الائتمانية المتعلقة بها.
  - الأصول والالتزامات والمعاملات المقوّمة بالعملات الأجنبية.
  - المحاسبة عن المعاملات غير المعتادة أو المعقدة، بما في ذلك تلك التي تكون في مجالات مثيرة للجدل أو ناشئة (على سبيل المثال، المحاسبة عن العملات المشفرة).
- قد يشتمل فهم اختيار المنشأة للسياسات المحاسبية وتطبيقها، بما في ذلك أي تغييرات فيها وأسباب تلك التغييرات، على أمور، مثل:
  - الطرق التي تستخدمها المنشأة لإثبات المعاملات المهمة وغير المعتادة وقياسها وعرضها والإفصاح عنها.
  - تأثير السياسات المحاسبية المهمة في المجالات المثيرة للجدل أو الناشئة التي تفتقر إلى الإرشادات الملزمة أو التوافق في الآراء.
  - التغيرات في البيئة، مثل التغيرات في إطار التقرير المالي المنطبق أو الإصلاحات الضريبية التي قد تستلزم إجراء تغيير في السياسيات المحاسبية للمنشأة.
  - معايير التقرير المالي والأنظمة واللوائح الجديدة على المنشأة، وتوقيت وكيفية تبني المنشأة لهذه المتطلبات أو التزامها بها.

أ٨٣. قد يساعد التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها المراجع في معرفة مواطن التغيير المحتملة عند إعداد التقرير المالي للمنشأة (عن الفترات السابقة، على سبيل المثال).

مثال:

إذا نفذت المنشأة تجميع مهم للأعمال خلال الفترة، فمن المرجح أن يتوقع المراجع حدوث تغيرات في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المرتبطة بذلك التجميع. وفي المقابل، إذا لم تحدث أي تغييرات مهمة في إطار التقرير المالي خلال الفترة، فإن فهم المراجع لذلك قد يساعده في التأكد من أن الفهم الذي تم التوصل إليه في الفترة السابقة لا يزال منطبقاً.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٨٤. تحدد الأُطُر النظامية والتنظيمية ذات الصلة بكل دولة أو في كل منطقة جغرافية إطار التقرير المالي المنطبق في منشآت القطاع العام. من بين الأمور التي يمكن النظر فيها فيما يتعلق بتطبيق المنشأة لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، وكيفية تطبيقه في سياق طبيعة المنشأة وظروفها وبيئتها، ما إذا كانت المنشأة تطبق بشكل كامل المحاسبة على أساس الاستحقاق أو المحاسبة على الأساس النقدي وفقاً للمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، أو تطبق نهجاً مختلطاً فيما بينهما.

كيفية تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف (راجع: الفقرة ١٩(ج))

يحتوي **الملحق الثاني** على أمثلة لأحداث وحالات، مصنفة حسب عوامل الخطر الملازم، قد ينشأ عنها وجود مخاطر للتحريف الجوهري.

أسباب فهم المراجع لعوامل الخطر الملازم عند فهمه للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق

أ٨٥. يساعد فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق المراجع في تحديد الأحداث أو الحالات التي قد تؤثر خصائصها على قابلية تعرض الإقرارات المتعلقة بفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات للتحريف. وهذه الخصائص هي عوامل الخطر الملازم. وقد تؤثر عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف عن طريق التأثير على احتمالية حدوث تحريف أو حجم التحريف إذا كان من المقدر حدوثه. وقد يساعد فهم الكيفية التي تؤثر بها عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف المراجع في التوصل إلى فهم أولي لاحتمالية حدوث التحريفات أو حجمها، وهو ما يساعد المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات وفقاً للفقرة ٢٨(ب). ويساعد أيضاً فهم درجة تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف المراجع في تقييم احتمالية حدوث التحريف المحتمل وحجمه عند تقييم الخطر الملازم وفقاً للفقرة ٣١(أ). وبناءً عليه، فإن فهم عوامل الخطر الملازم قد يساعد المراجع أيضاً في تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠).

أ٨٦. قد يتأثر أيضاً تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات وتقييمه للخطر الملازم بأدلة المراجعة التي يحصل عليها المراجع عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر الأخرى أو إجراءات المراجعة الإضافية أو عند الوفاء بالمتطلبات الأخرى الواردة في معايير المراجعة (انظر الفقرات أ٩٥ وأ١٠٣ وأ١١١ وأ١٢١ وأ١٢٤ وأ١٥١).

تأثير عوامل الخطر الملازم على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات

أ٨٧. يرتبط مدى قابلية تعرض فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات للتحريف نتيجة التعقيد أو عدم الموضوعية ارتباطاً وثيقاً في الغالب بمدى خضوع هذه الأمور للتغير أو عدم التأكد.

مثال:

إذا أجرت المنشأة تقديراً محاسبياً قائماً على افتراضات، يخضع اختيارها لاجتهاد مهم، فمن المرجح عندئذ أن يتأثر قياس التقدير المحاسبي بكل من عدم الموضوعية وعدم التأكد.

أ٨٨. كلما اتسع مدى تعرض فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات للتحريف بسبب التعقيد أو عدم الموضوعية، زادت حاجة المراجع إلى تطبيق نزعة الشك المهني. وأيضاً، عندما تكون إحدى فئات المعاملات أو أحد أرصدة الحسابات أو الإفصاحات عرضة للتحريف بسبب التعقيد أو عدم الموضوعية أو التغير أو عدم التأكد، فإن عوامل الخطر الملازم تلك قد توفر فرصة لتحيز الإدارة، سواءً بشكل غير متعمد أو متعمد، وقد تؤثر على قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة. ويتأثر أيضاً تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهري، وتقييمه للخطر الملازم على مستوى الإقرارات، بالعلاقات المتبادلة بين عوامل الخطر الملازم.

أ٨٩. إن الأحداث أو الحالات التي يمكن أن تؤثر على قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة يمكن أن تؤثر أيضاً على قابلية التعرض للتحريف بسبب عوامل خطر الغش الأخرى. وبناءً عليه، فقد تكون هذه من المعلومات التي من الملائم استخدامها وفقاً للفقرة ٢٤ من معيار المراجعة (٢٤٠)، التي تتطلب من المراجع أن يقوم بتقويم ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر الأخرى وما يتعلق بها من أنشطة تشير إلى وجود عامل أو أكثر من عوامل خطر الغش.

فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرات ٢١—٢٧)

يوضح **الملحق الثالث** بالتفصيل طبيعة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة والمحدودية الملازمة للرقابة الداخلية، على الترتيب. ويقدم الملحق الثالث أيضاً شرحاً تفصيلياً لمكونات نظام الرقابة الداخلية لأغراض معايير المراجعة.

أ٩٠. يتوصل المراجع إلى فهم لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة من خلال إجراءات تقييم المخاطر التي ينفذها لفهم وتقويم كل من مكونات نظام الرقابة الداخلية وفقاً لما هو منصوص عليه في الفقرات من ٢١ إلى ٢٧.

أ٩١. إن مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة لأغراض هذا المعيار قد لا تعكس بالضرورة كيفية قيام الإدارة بتصميم نظام الرقابة الداخلية لديها، وقيامها بتطبيقه والحفاظ عليه، أو الكيفية التي يمكن أن تصنف بها أي مكون بعينه. وقد تستخدم المنشآت مصطلحات أو أُطُر عمل مختلفة لوصف مختلف جوانب نظام الرقابة الداخلية. ولغرض تنفيذ المراجعة، يمكن للمراجع أيضاً أن يستخدم مصطلحات أو أُطُر عمل مختلفة شريطة أن يتم تناول جميع المكونات الموضحة في هذا المعيار.

التدرج

أ٩٢. تتباين طريقة تصميم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وطريقة تطبيقه والحفاظ عليه، بحسب حجم المنشأة ومدى تعقيدها. فعلى سبيل المثال، قد تستخدم المنشآت الأقل تعقيداً أدوات رقابة (أي سياسات وإجراءات) أبسط أو أقل تنظيماً لتحقيق أهدافها.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٩٣. يتحمل مراجعو منشآت القطاع العام في الغالب مسؤوليات إضافية فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، على سبيل المثال، للتقرير عن الالتزام بمدونة الممارسات المحددة أو التقرير عن النفقات بالمقارنة مع الموازنة. وقد يتحمل مراجعو منشآت القطاع العام أيضاً مسؤوليات للتقرير عن الالتزام بالأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى. ونتيجةً لذلك، فقد يكون نظرهم في نظام الرقابة الداخلية أوسع نطاقاً وأكثر تفصيلاً.

تقنية المعلومات في مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

يقدم **الملحق الخامس** إرشادات تفصيلية عن فهم استخدام المنشأة لتقنية المعلومات في مكونات نظام الرقابة الداخلية.

أ٩٤. لا يختلف الهدف العام للمراجعة ونطاقها سواءً أكانت المنشأة تعمل في بيئة يدوية في الأساس أم بيئة آلية تماماً أم بيئة تنطوي على مزيج من العناصر اليدوية والآلية (أي إن أدوات الرقابة والموارد الأخرى المستخدمة في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة منها ما هو يدوي ومنها ما هو آلي).

فهم طبيعة مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

أ٩٥. عند تقويم فاعلية تصميم أدوات الرقابة وما إذا كانت قد تم تطبيقها (انظر الفقرات من أ١٧٥ إلى أ١٨١)، يوفر فهم المراجع لكل من مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة فهماً مبدئياً لطريقة تعرف المنشأة على مخاطر الأعمال وطريقة الاستجابة لها. وقد يؤثر هذا الفهم أيضاً، بطرق مختلفة، على تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمه لها (انظر الفقرة أ٨٦). وهذا يساعد المراجع في تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها، بما في ذلك أي خطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. فعلى سبيل المثال:

- من الأرجح أن يؤثر فهم المراجع لمكونات بيئة الرقابة الخاصة بالمنشأة وآلية المنشأة لتقييم المخاطر وآليتها لمتابعة أدوات الرقابة، على تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية، وتقييمه لها.
- من الأرجح أن يؤثر فهم المراجع لمكوني نظام معلومات المنشأة واتصالاتها وأنشطة الرقابة الخاصة بها، على تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات، وتقييمه لها.

بيئة الرقابة وآلية المنشأة لتقييم المخاطر وآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية (راجع: الفقرات ٢١-٢٤)

أ٩٦. إن أدوات الرقابة الموجودة في بيئة الرقابة وآلية المنشأة لتقييم المخاطر وآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية هي بالأساس أدوات رقابة غير مباشرة (أي أدوات رقابة ليست دقيقة بما يكفي لمنع التحريفات على مستوى الإقرارات أو اكتشافها أو تصحيحها، لكنها تدعم أدوات الرقابة الأخرى ولذلك فقد يكون لها تأثير غير مباشر على احتمالية اكتشاف التحريف أو منعه في الوقت المناسب). ومع ذلك، يمكن لبعض أدوات الرقابة ضمن هذه المكونات أن تكون أيضاً أدوات رقابة مباشرة.

أسباب مطالبة المراجع بفهم بيئة الرقابة وآلية المنشأة لتقييم المخاطر وآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية

أ٩٧. توفر بيئة الرقابة أساساً عاماً لعمل المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية. وهي لا تمنع التحريفات، أو تكتشفها وتصححها، بشكل مباشر. ومع ذلك، فهي قد تؤثر على فاعلية أدوات الرقابة الموجودة في المكونات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية. وبالمثل، تهدف آلية المنشأة لتقييم المخاطر، وآليتها لمتابعة نظام الرقابة الداخلية، إلى العمل بطريقة تدعم أيضاً نظام الرقابة الداخلية ككل.

أ٩٨. نظراً لأن هذه المكونات تُعد أساساً لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة، فإن أي قصور في عملها يمكن أن تكون له تأثيرات منتشرة على إعداد القوائم المالية. ولذلك، يؤثر فهم المراجع وتقويمه لهذه المكونات على تعرفه على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية وتقييمه لها، ويمكن أن يؤثر أيضاً على تعرفه على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات وتقييمه لها. وتؤثر مخاطر التحريف الجوهري على

مستوى القوائم المالية على تصميم المراجع للاستجابات العامة، بما في ذلك، حسبما هو موضح في معيار المراجعة (٣٣٠)، طبيعة الإجراءات الإضافية التي ينفذها المراجع وتوقيتها ومداها.[٣٥]

التوصل إلى فهم لبيئة الرقابة (راجع: الفقرة ٢١)

التدرج

أ٩٩. من المرجح أن تختلف طبيعة بيئة الرقابة في المنشآت الأقل تعقيداً عن بيئة الرقابة في المنشآت الأكثر تعقيداً. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون من بين المكلفين بالحوكمة في المنشآت الأقل تعقيداً عضو مستقل أو عضو خارجي، وقد يعهد بالدور المنوط بالحوكمة إلى المدير المالك مباشرةً عندما لا يوجد ملاك آخرون. وبناءً عليه، فإن بعض الاعتبارات المتعلقة ببيئة رقابة المنشأة قد تكون أقل ملاءمة أو قد تكون غير منطبقة.

أ١٠٠. إضافة إلى ذلك، قد لا تتوفر أدلة المراجعة عن عناصر بيئة الرقابة في المنشآت الأقل تعقيداً في صورة وثائقية، خاصةً عندما تكون الاتصالات بين الإدارة والموظفين الآخرين غير رسمية، لكن تلك الأدلة قد تظل ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها بشكل مناسب في ظل الظروف القائمة.

أمثلة:

- من المرجح أن يكون الهيكل التنظيمي في المنشآت الأقل تعقيداً بسيطاً وقد يشتمل على عدد صغير من الموظفين الذين يعملون في الوظائف المتعلقة بإعداد التقرير المالي.
- إذا كانت وظيفة الحوكمة يتولاها بشكل مباشر المدير المالك، فقد يقرر المراجع أن استقلال المكلفين بالحوكمة ليس أمراً ذا صلة.
- قد لا يكون لدى المنشآت الأقل تعقيداً قواعد سلوك مهني مكتوبة، ولكنها بدلاً من ذلك تقوم بنشر ثقافة تؤكد على أهمية النزاهة والسلوك الأخلاقي من خلال الاتصالات الشفهية وعن طريق تقديم القدوة العملية من نفسها في هذا الشأن. وبناءً عليه، يكون للمواقف السلوكية الخاصة بالإدارة والمدير المالك ووعيهم وتصرفاتهم أهمية خاصة عند فهم المراجع لبيئة الرقابة في المنشآت الأقل تعقيداً.

فهم بيئة الرقابة (راجع: الفقرة ٢١(أ))

أ١٠١. يمكن الحصول على أدلة المراجعة اللازمة لفهم المراجع لبيئة الرقابة من خلال الجمع بين الاستفسارات وإجراءات تقييم المخاطر الأخرى (أي، تأييد الاستفسارات بالملاحظة أو الفحص المادي للمستندات).

أ١٠٢. عند النظر في مدى الالتزام الذي تبديه الإدارة بالنزاهة والقيم الأخلاقية، يمكن أن يتوصل المراجع، من خلال استفساراته من الإدارة والموظفين ومن خلال النظر في المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية، إلى فهم عمّا يلي:

- طريقة إبلاغ الإدارة الموظفين بوجهات نظرها عن ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي؛
- الفحص المادي لقواعد السلوك المهني الخطية الخاصة بالإدارة وملاحظة ما إذا كان سلوك الإدارة يدعم تلك القواعد.

تقويم بيئة الرقابة (راجع: الفقرة ٢١(ب))

أسباب تقويم المراجع لبيئة الرقابة

أ١٠٣. إن تقويم المراجع لمدى تحلي المنشأة بسلوك يتسق مع التزامها بالنزاهة والقيم الأخلاقية يساعده في التعرف على المشكلات المحتملة في مكونات نظام الرقابة الداخلية الأخرى؛ سواءً أكانت بيئة الرقابة توفر أساساً مناسباً للمكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة؛ وسواءً أكانت أي أوجه قصور تم التعرف عليها في الرقابة تقوّض المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية. وهذا لأن بيئة الرقابة تُعد أساساً للمكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة. وقد يساعد هذا التقويم المراجع أيضاً في فهم المخاطر التي تواجهها المنشأة، مما يساعده بالتالي في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات (انظر الفقرة أ٨٦).

[٣٥] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرات أ١-أ٣

تقويم المراجع لبيئة الرقابة

أ١٠٤. يستند تقويم المراجع لبيئة الرقابة إلى الفهم الذي يتم التوصل إليه وفقاً للفقرة ٢١(أ).

أ١٠٥. قد تكون الهيمنة في بعض المنشآت لفرد واحد يمارس قدراً كبيراً من السلطة التقديرية. وقد يكون لتصرفات ذلك الفرد ومواقفه السلوكية تأثير منتشر على ثقافة المنشأة، وقد يؤثر هذا بدوره على بيئة الرقابة. ومثل هذا التأثير إمّا أن يكون إيجابياً أو سلبياً.

مثال:

يمكن أن يكون انفراد شخص واحد بالهيمنة عاملاً أساسياً في تمكين المنشأة من تحقيق النمو والوفاء بأهدافها الأخرى، ويمكن أن يسهم ذلك أيضاً بشكل كبير في فاعلية نظام الرقابة الداخلية. ومن جهة أخرى، يمكن أن يؤدي هذا التركز للمعرفة والسلطة إلى زيادة قابلية التعرض للتحريف من خلال تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.

أ١٠٦. يمكن أن ينظر المراجع في الكيفية التي قد تتأثر بها مختلف عناصر بيئة الرقابة بفلسفة الإدارة العليا وأسلوبها التشغيلي مع الأخذ في الاعتبار مشاركة أعضاء مستقلين من بين المكلفين بالحوكمة.

أ١٠٧. رغم أن بيئة الرقابة قد توفر أساساً مناسباً لنظام الرقابة الداخلية وقد تساعد في الحد من خطر الغش، فإن بيئة الرقابة المناسبة ليست بالضرورة رادعاً فعالاً للغش.

مثال:

يمكن لسياسات وإجراءات الموارد البشرية التي تستهدف تعيين موظفين أكفاء في إدارات المالية والمحاسبة وتقنية المعلومات أن تخفف من أثر مخاطر وقوع أخطاء عند معالجة المعلومات المالية وتسجيلها. ومع ذلك، فإن هذه السياسات والإجراءات قد لا تخفف من أثر تجاوز الإدارة العليا لأدوات الرقابة (على سبيل المثال، المبالغة في الأرباح).

أ١٠٨. يمكن أن يشتمل تقويم المراجع لبيئة الرقابة، من حيث صلتها باستخدام المنشأة لتقنية المعلومات، على أمور مثل:

- ما إذا كانت الحوكمة المطبقة على تقنية المعلومات تتناسب مع طبيعة المنشأة وتعقيدها ومع عملياتها التجارية التي تدعمها تقنية المعلومات، بما في ذلك تعقيد أو تطور النظام الأساسي أو البنية الأساسية لتقنيات المنشأة ومدى اعتماد المنشأة على تطبيقات تقنية المعلومات لدعم إعداد تقريرها المالي.
- الهيكل التنظيمي الإداري فيما يتعلق بتقنية المعلومات والموارد المخصصة لها (على سبيل المثال، ما إذا كانت المنشأة قد استثمرت في إنشاء بيئة مناسبة لتقنية المعلومات وتعزيزها بالشكل المطلوب، أو ما إذا كان قد تم تعيين عددٍ كافٍ من الأفراد الذين يتمتعون بالمهارات المناسبة بما في ذلك الحالات التي تستخدم فيها المنشأة برمجيات تجارية (بدون أي تعديلات أو بتعديلات محدودة)).

التوصل إلى فهم لآلية المنشأة لتقييم المخاطر (راجع: الفقرتين ٢٢، ٢٣)

فهم آلية المنشأة لتقييم المخاطر (راجع: الفقرة ٢٢(أ))

أ١٠٩. وفقاً لما هو موضح في الفقرة أ٦٢، فإن مخاطر الأعمال لا تنشأ عنها جميعها مخاطر تحريف جوهري. وعند فهم طريقة تعرف الإدارة والمكلفين بالحوكمة على مخاطر الأعمال ذات الصلة بإعداد القوائم المالية، وطريقة اتخاذ القرارات المتعلقة بإجراءات مواجهة تلك المخاطر، فإن من بين الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان طريقة قيام الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بما يلي:

- تحديد أهداف المنشأة بالدقة والوضوح الكافيين للتمكين من التعرف على المخاطر المتعلقة بتلك الأهداف وتقييمها؛
- التعرف على المخاطر التي ينطوي عليها تحقيق أهداف المنشأة وتحليل تلك المخاطر كأساس لتحديد الكيفية التي ينبغي إدارة تلك المخاطر بها؛
- النظر في احتمال ارتكاب غش عند النظر في المخاطر المرتبطة بتحقيق أهداف المنشأة.[٣٦]

[٣٦] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ١٩

أ١١٠. يمكن أن ينظر المراجع في انعكاسات مخاطر الأعمال تلك على إعداد القوائم المالية للمنشأة والجوانب الأخرى لنظام الرقابة الداخلية لديها.

تقويم آلية المنشأة لتقييم المخاطر (راجع: الفقرة ٢٢(ب))

أسباب تقويم المراجع لما إذا كانت آلية المنشأة لتقييم المخاطر تُعد مناسبة

أ١١١. يمكن أن يساعد تقويم آلية المنشأة لتقييم المخاطر المراجع في فهم المواطن التي تعرفت فيها المنشأة على احتمال حدوث المخاطر، والطريقة التي استجابت بها المنشأة لتلك المخاطر. ويساعد تقويم الطريقة التي تتعرف بها المنشأة على مخاطر أعمالها، والطريقة التي تقيّم وتواجه بها تلك المخاطر، المراجع في فهم ما إذا كان قد تم التعرف على المخاطر التي تواجهها المنشأة، وتقييمها ومواجهتها، بما يناسب طبيعة المنشأة وتعقيدها. ويمكن أن يساعد هذا التقويم المراجع أيضاً في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، وتقييمها، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات (انظر الفقرة أ٨٦).

تقويم ما إذا كانت آلية المنشأة لتقييم المخاطر تُعد مناسبة (راجع: الفقرة ٢٢(ب))

أ١١٢. يستند تقويم المراجع لمناسبة آلية المنشأة لتقييم المخاطر إلى الفهم الذي يتم التوصل إليه وفقاً للفقرة ٢٢(أ).

التدرج

أ١١٣. يعود الأمر إلى الحكم المهني للمراجع في تحديد ما إذا كانت آلية المنشأة لتقييم المخاطر تُعد مناسبة لظروف المنشأة مع مراعاة طبيعة المنشأة وتعقيدها.

مثال:

في بعض المنشآت الأقل تعقيداً، ولاسيّما المنشآت التي يديرها ملاكها، يمكن إجراء تقييم مناسب للمخاطر من خلال المشاركة المباشرة للإدارة أو المدير المالك (على سبيل المثال، يمكن للمدير أو المدير المالك أن يخصص وقتاً بصفة روتينية لمتابعة أنشطة المنافسين والتطورات الأخرى في السوق للتعرف على مخاطر الأعمال الناشئة). ولا يتم غالباً إجراء توثيق رسمي لما يدل على حدوث هذا التقييم في هذه الأنواع من المنشآت، لكنه قد يتضح من النقاشات التي يجريها المراجع مع الإدارة حول قيامها في واقع الأمر بتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر.

التوصل إلى فهم للآلية التي تتبعها المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها (راجع: الفقرة ٢٤)

التدرج

أ١١٤. في المنشآت الأقل تعقيداً، ولاسيّما في المنشآت التي يديرها ملاكها، يركز غالباً فهم المراجع للآلية التي تتبعها المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية على طريقة المشاركة المباشرة للإدارة أو المدير المالك في العمليات، إذ قد لا توجد هناك أية أنشطة أخرى للمتابعة.

مثال:

قد تتلقى الإدارة شكاوى من العملاء عن وجود معلومات غير دقيقة في كشفها الشهري مما ينبّه المدير المالك إلى المشكلات المتعلقة بتوقيت إثبات مدفوعات العملاء في السجلات المحاسبية.

أ١١٥. فيما يخص المنشآت التي لا توجد فيها آلية رسمية لمتابعة نظام الرقابة الداخلية، يمكن أن يشتمل فهم آلية متابعة نظام الرقابة الداخلية على فهم عمليات الفحص الدورية التي تُطبَّق على المعلومات المحاسبية للمنشأة بهدف الإسهام في كيفية قيام المنشأة بمنع التحريفات أو اكتشافها.

فهم آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ٢٤(أ))

أ١١٦. من بين الأمور التي قد تكون ذات صلة لينظر فيها المراجع عند فهم طريقة متابعة المنشأة لنظام الرقابة الداخلية لديها:

- تصميم أنشطة المتابعة، على سبيل المثال ما إذا كانت متابعة دورية أو دائمة؛
- أداء أنشطة المتابعة ومعدل تكرارها؛
- تقويم نتائج أنشطة المتابعة، في الوقت المناسب، لتحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة فعّالة؛

- طريقة معالجة أوجه القصور التي تم التعرف عليها من خلال التصرفات التصحيحية المناسبة، بما في ذلك الإبلاغ في الوقت المناسب عن أوجه القصور للمسؤولين عن اتخاذ التصرف التصحيحي.

أ١١٧. يمكن للمراجع أن ينظر أيضاً في الطريقة التي تقوم من خلالها آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية بمتابعة أدوات الرقابة على معالجة المعلومات التي تنطوي على استخدام تقنية المعلومات. وقد يتضمن ذلك، على سبيل المثال:

- أدوات الرقابة المستخدمة لمتابعة بيئات تقنية المعلومات المعقدة والتي:
  - تقوّم الفاعلية المستمرة لتصميم أدوات الرقابة على معالجة المعلومات وتعدلها، حسب مقتضى الحال، تبعاً للتغير في الظروف؛ أو
  - تقوّم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على معالجة المعلومات.
- أدوات الرقابة التي تتابع الأذونات المطبقة في أدوات الرقابة الآلية على معالجة المعلومات التي تنفذ الفصل في الواجبات.
- أدوات الرقابة التي تتابع كيفية التعرف على الأخطاء أو أوجه قصور الرقابة المتعلقة بالإعداد الآلي للتقرير المالي، وكيفية معالجتها.

فهم وظيفة المراجعة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرة ٢٤(أ)(٢))

ينص **الملحق الرابع** على اعتبارات إضافية لفهم وظيفة المراجعة الداخلية لدى المنشأة.

أ١١٨. إن قيام المراجع بالاستفسار من الأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية يساعده في التوصل إلى فهم لطبيعة المسؤوليات الخاصة بوظيفة المراجعة الداخلية. وإذا حدد المراجع أن مسؤوليات الوظيفة تتعلق بالتقرير المالي للمنشأة، فقد يتوصل المراجع إلى فهم إضافي للأنشطة التي تنفذها وظيفة المراجعة الداخلية، أو التي ينبغي عليها تنفيذها، وذلك عن طريق الاطلاع على خطة المراجعة التي تنفذها وظيفة المراجعة الداخلية خلال الفترة، إن وجدت، ومناقشة تلك الخطة مع الأفراد المعنيين في الوظيفة. وقد يوفر هذا الفهم أيضاً، إلى جانب المعلومات التي يتم الحصول عليها من الاستفسارات، معلومات ذات صلة مباشرة بتعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. وإذا كان المراجع يتوقع، استناداً إلى فهمه المبدئي لوظيفة المراجعة الداخلية، أن يستعين بعمل وظيفة المراجعة الداخلية لتعديل طبيعة إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها، أو تعديل توقيتها أو تخفيض مداها، فعندئذ ينطبق معيار المراجعة (٦١٠).[٣٧]

مصادر المعلومات الأخرى المستخدمة في آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية

فهم مصادر المعلومات (راجع: الفقرة ٢٤(ب))

أ١١٩. قد تستخدم أنشطة المتابعة التي تضطلع بها الإدارة معلومات وردت في اتصالات الأطراف الخارجية، مثل شكاوى العملاء أو ملاحظات الجهات التنظيمية التي قد تشير إلى وجود مشكلات أو قد تسلط الضوء على جوانب بحاجة إلى التحسين.

أسباب مطالبة المراجع بفهم مصادر المعلومات التي تستخدمها المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية

أ١٢٠. يساعد فهم مصادر المعلومات التي استخدمتها المنشأة في متابعة نظام الرقابة الداخلية لديها، بما في ذلك ما إذا كانت المعلومات المستخدمة ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها، المراجع في تقويم ما إذا كانت آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها تُعد مناسبة. وإذا افترضت الإدارة أن المعلومات المستخدمة في المتابعة كانت ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها دون وجود أساس لذلك الافتراض، فإن الأخطاء التي من الممكن أن تكون موجودة في المعلومات من المحتمل أن تقود الإدارة إلى استنتاجات غير صحيحة من أنشطة المتابعة التي تقوم بها.

تقويم آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ٢٤(ج))

أسباب قيام المراجع بتقويم ما إذا كانت آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية تُعد مناسبة

أ١٢١. إن تقويم المراجع للطريقة التي تنفذ بها المنشأة التقويمات الدائمة والمنفصلة الخاصة بمتابعة فاعلية أدوات الرقابة، يساعده في فهم ما إذا كانت المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة موجودة وتعمل بفاعلية، مما يساعده في فهم المكونات الأخرى في نظام الرقابة

[٣٧] معيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"

الداخلية للمنشأة. ويمكن أن يساعد هذا التقويم المراجع أيضاً في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، وتقييمها، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات (انظر الفقرة أ٨٦).

تقويم ما إذا كانت آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية تُعد مناسبة (راجع: الفقرة ٢٤(ج))

أ١٢٢. يستند التقويم الذي يجريه المراجع لمناسبة الآلية التي تتبعها المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية إلى فهم المراجع لتلك الآلية.

نظام المعلومات والاتصالات وأنشطة الرقابة (راجع: الفقرتين ٢٥، ٢٦)

أ١٢٣. إن أدوات الرقابة الموجودة في مكوني نظام المعلومات والاتصالات وأنشطة الرقابة هي بالأساس أدوات رقابة مباشرة (أي أدوات رقابة دقيقة بما يكفي لمنع التحريفات على مستوى الإقرارات أو اكتشافها أو تصحيحها).

أسباب مطالبة المراجع بفهم نظام المعلومات والاتصالات وأدوات الرقابة الموجودة في مكون أنشطة الرقابة

أ١٢٤. إن المراجع مطالب بفهم نظام معلومات المنشأة واتصالاتها لأن فهم سياسات المنشأة التي تحدد طرق تدفق المعاملات والجوانب الأخرى من أنشطة المنشأة الخاصة بمعالجة المعلومات التي تُعد ذات صلة بإعداد القوائم المالية، وتقويم ما إذا كان المكون يدعم على نحو مناسب إعداد القوائم المالية للمنشأة، يدعم المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات وتقييمها. ويمكن أن يؤدي أيضاً هذا الفهم والتقويم إلى التعرف على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية عندما تكون نتائج الإجراءات التي نفذها المراجع غير متسقة مع التوقعات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة والتي ربما تم التوصل إليها استناداً إلى المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء آلية قبول الارتباط أو الاستمرار فيه (انظر الفقرة أ٨٦).

أ١٢٥. إن المراجع مطالب بالتعرف على أدوات الرقابة الخاصة في مكون أنشطة الرقابة وتقويم تصميمها وتحديد ما إذا كانت قد تم تطبيقها، لأن ذلك يساعده في فهم النهج الذي اتبعته الإدارة لمواجهة مخاطر معينة مما يوفر أساساً لتصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها استجابة لهذه المخاطر وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة (٣٣٠). وكلما ارتفع تقييم الخطر على نطاق الخطر الملازم، ارتفعت درجة الإقناع التي يلزم أن تتوفر في أدلة المراجعة. وحتى في حالة عدم تخطيط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة التي تم التعرف عليها، فإن فهمه لها يمكن أن يظل له تأثير على تحديد طبيعة إجراءات المراجعة الأساس، التي يتم تنفيذها استجابة لمخاطر التحريف الجوهري ذات العلاقة، وعلى تحديد توقيتها ومداها.

الطابع التكراري لفهم المراجع وتقويمه لنظام المعلومات والاتصالات، وأنشطة الرقابة

أ١٢٦. وفقاً لما تم توضيحه في الفقرة أ٤٩، فإن فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق قد يساعد المراجع في وضع توقعات مبدئية عن فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي قد تكون فئات معاملات وأرصدة حسابات وإفصاحات مهمة. وعند التوصل إلى فهم لمكون نظام المعلومات والاتصالات وفقاً للفقرة ٢٥(أ)، يمكن للمراجع أن يستخدم هذه التوقعات المبدئية لغرض تحديد مدى الفهم الذي يلزم التوصل إليه فيما يتعلق بأنشطة المنشأة الخاصة بمعالجة المعلومات.

أ١٢٧. يشمل فهم المراجع لنظام المعلومات فهم السياسيات التي تحدد طرق تدفق المعلومات المتعلقة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة في المنشأة، والجوانب الأخرى المتعلقة بذلك في أنشطة المنشأة الخاصة بمعالجة المعلومات. وهذه المعلومات، والمعلومات التي يتم الحصول عليها من تقويم المراجع لنظام المعلومات، قد تؤكد أو تؤثر على توقعات المراجع فيما يتعلق بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة التي تم تحديدها في البداية (انظر الفقرة أ١٢٦).

أ١٢٨. عند التوصل إلى فهم للكيفية التي تتدفق بها المعلومات المتعلقة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة إلى نظام معلومات المنشأة، وكيفية تدفقها منه وخلاله، يمكن أن يتعرف المراجع أيضاً على أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة التي يلزم التعرف عليها وفقاً للفقرة ٢٦(أ). ويمكن أن يركز المراجع أولاً في تقويمه وتعرفه على أدوات الرقابة الموجودة في مكون أنشطة الرقابة، على أدوات الرقابة المطبقة على قيود اليومية وأدوات الرقابة التي يخطط المراجع لاختبار فاعليتها التشغيلية عند تحديد طبيعة الإجراءات الأساس، وتحديد توقيتها ومداها.

أ١٢٩. يمكن أن يؤثر أيضاً تقييم المراجع للخطر الملازم على التعرف على أدوات الرقابة الموجودة في مكون أنشطة الرقابة. فعلى سبيل المثال، قد لا يمكن للمراجع أن يتعرف على أدوات الرقابة المتعلقة بالمخاطر المهمة إلا عندما يكون قد قيّم الخطر الملازم على مستوى الإقرارات وفقاً للفقرة

٣١. وعلاوة على ذلك، قد لا يمكن أيضاً التعرف على أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر التي حدد المراجع أن الإجراءات الأساس بمفردها لا توفر لها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (وفقاً للفقرة ٣٣) إلا عندما يكون المراجع قد أجرى تقييمات للخطر الملازم.

أ١٣٠. يتأثر تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات، وتقييمه لها، بكل مما يلي:

- فهم المراجع لسياسات المنشأة المتعلقة بأنشطة معالجة المعلومات في مكون نظام المعلومات والاتصالات؛
- تعرف المراجع على أدوات الرقابة الموجودة في مكون أنشطة الرقابة وتقويمه لها.

التوصل إلى فهم لنظام المعلومات والاتصالات (راجع: الفقرة ٢٥)

ينص **الملحق الثالث**، في الفقرات ١٥-١٩، على اعتبارات إضافية تتعلق بنظام المعلومات والاتصالات.

التدرج

أ١٣١. من المرجح أن يكون نظام المعلومات، وآليات العمل المتعلقة به، في المنشآت الأقل تعقيداً أقل تطوراً مما هو عليه في المنشآت الأكبر، ومن المرجح أن ينطوي على بيئة تقنية معلومات أقل تعقيداً؛ لكن الدور الذي يؤديه نظام المعلومات يظل على نفس القدر من الأهمية في جميع المنشآت. وقد لا تحتاج المنشآت الأقل تعقيداً، التي تكون مشاركة الإدارة فيها مشاركة مباشرة، إلى وضع توصيفات مستفيضة للإجراءات المحاسبية أو إعداد سجلات محاسبية معقدة أو سياسات مكتوبة. ولذلك، فإن فهم الجوانب ذات الصلة في نظام معلومات المنشأة قد يتطلب جهداً أقل عند مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً، وقد ينطوي على الاستفسارات بدرجة أكبر من الملاحظة أو الفحص المادي للمستندات. ومع ذلك، يظل التوصل إلى فهم لذلك النظام أمراً مهماً لتوفير الأساس اللازم لتصميم إجراءات المراجعة الإضافية وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠) وقد يساعد ذلك المراجع أيضاً في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري أو تقييمها (انظر الفقرة أ٨٦).

التوصل إلى فهم لنظام المعلومات (راجع: الفقرة ٢٥(أ))

أ١٣٢. مما يشتمل عليه نظام الرقابة الداخلية للمنشاة، الجوانب التي تتعلق بأهداف تقارير المنشأة، بما في ذلك أهداف تقاريرها المالية، ويمكن أن يشتمل أيضاً على الجوانب التي تتعلق بأهداف عملياتها التشغيلية أو التزامها، عندما يكون لمثل تلك الجوانب صلة بإعداد التقرير المالي. ويمكن أن يشتمل فهم الطريقة التي تقوم المنشأة من خلالها بإنشاء المعاملات وجمع المعلومات، في إطار فهم المراجع لنظام المعلومات، على فهم المعلومات المتعلقة بنظم المنشأة (وسياساتها) التي تهدف إلى تحقيق أهداف الالتزام والعمليات التشغيلية لأن مثل هذه المعلومات تُعد ذات صلة بإعداد القوائم المالية. وفضلاً عن ذلك، قد يتوفر لدى بعض المنشآت نُظُم معلومات على درجة عالية من التكامل بحيث إن أدوات الرقابة يمكن أن تكون مصممة بطريقة تهدف إلى تحقيق أهداف التقرير المالي والالتزام والتشغيل، وإلى تحقيق مزيج من هذه الأهداف، على نحو متزامن.

أ١٣٣. يشتمل أيضاً فهم نظام معلومات المنشأة على التوصل إلى فهم للموارد التي سيتم استخدامها في أنشطة المنشأة الخاصة بمعالجة المعلومات. ومن بين المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية المشاركة في المعالجة والتي من الممكن أن تكون ذات صلة بفهم المخاطر على سلامة نظام المعلومات، ما يلي:

- كفاءة الأفراد الذين يقومون بتنفيذ الأعمال؛
- ما إذا كانت هناك موارد كافية؛
- ما إذا كان هناك فصل مناسب في الواجبات.

أ١٣٤. من بين الأمور التي قد ينظر فيها المراجع عند فهم السياسات التي تحدد طرق تدفق المعلومات المتعلقة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة للمنشأة في مكون نظام المعلومات والاتصالات، طبيعة ما يلي:

(أ) البيانات أو المعلومات المتعلقة بالمعاملات والأحداث والحالات الأخرى التي سيتم معالجتها؛

(ب) معالجة المعلومات للحفاظ على سلامة تلك البيانات أو المعلومات؛

(ج) الآليات والموظفين والموارد الأخرى المستخدمة في آلية معالجة المعلومات.

أ١٣٥. يساعد فهم آليات عمل المنشأة، بما في ذلك كيفية نشأة المعاملات، المراجع في التوصل إلى فهم لنظام معلومات المنشأة بطريقة تناسب ظروف المنشأة.

أ١٣٦. يمكن أن يتوصل المراجع إلى فهم لنظام المعلومات بطرق مختلفة ويمكن أن يشتمل ذلك على ما يلي:

- الاستفسار من الموظفين المعنيين عن الإجراءات المستخدمة لإنشاء المعاملات أو تسجيلها أو معالجتها أو التقرير عنها أو الاستفسار عن آلية إعداد التقرير المالي الخاصة بالمنشأة؛ أو
- الفحص المادي للأدلة الإرشادية الخاصة بالسياسات أو العمليات، أو الوثائق الأخرى الخاصة بنظام معلومات المنشأة؛ أو
- ملاحظة تنفيذ موظفي المنشأة للسياسات أو الإجراءات؛ أو
- اختيار معاملات وتتبعها خلال الآلية المنطبقة عليها في نظام المعلومات (أي تنفيذ إجراء تتبع).

الأدوات والأساليب الآلية

أ١٣٧. يمكن للمراجع أن يستخدم أيضاً أساليب آلية للوصول بشكل مباشر إلى قواعد البيانات الموجودة في نظام معلومات المنشأة والتي تخزن السجلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات، أو للوصول إلى المعلومات الرقمية التي تم تحميلها من قواعد البيانات تلك. وعن طريق تطبيق الأدوات أو الأساليب الآلية على هذه المعلومات، يمكن أن يتأكد المراجع من الفهم الذي تم التوصل إليه عن كيفية تدفق المعاملات خلال نظام المعلومات عن طريق تتبع قيود اليومية أو السجلات الرقمية الأخرى المتعلقة بمعاملات معينة، أو بمجموعة المعاملات ككل، بدءاً من الإنشاء في السجلات المحاسبية ووصولاً إلى التسجيل في دفتر الأستاذ العام. ويمكن أن يؤدي أيضاً تحليل مجموعات كاملة أو كبيرة من المعاملات إلى التعرف على أشكال مختلفة من إجراءات المعالجة العادية أو المتوقعة لهذه المعاملات، مما قد يؤدي إلى التعرف على مخاطر للتحريف الجوهري.

المعلومات التي تم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة

أ١٣٨. قد تحتوي القوائم المالية على معلومات تم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة. ومن أمثلة المعلومات التي قد يأخذها المراجع في الحسبان:

- المعلومات التي تم الحصول عليها من اتفاقيات الإيجار، ذات الصلة بالإفصاحات الواردة في القوائم المالية.
- المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية والتي يتم إعدادها من خلال نظام إدارة المخاطر بالمنشأة.
- معلومات القيمة العادلة المقدمة من الخبراء الذين استعانت بهم الإدارة والمفصح عنها في القوائم المالية.
- المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية، والتي تم الحصول عليها من نماذج أو من عمليات حسابية أخرى مستخدمة لوضع التقديرات المحاسبية المثبتة أو المفصح عنها في القوائم المالية، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بالبيانات والافتراضات الأساسية المستخدمة في تلك النماذج، مثل:
  - الافتراضات المعدة داخلياً والتي قد تؤثر على العمر الإنتاجي لأصل من الأصول، أو
  - البيانات التي تتأثر بعوامل خارجة عن سيطرة المنشأة، مثل معدلات الفائدة.
- المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية عن تحليلات الحساسية المستنبطة من النماذج المالية، والتي تدل على أن الإدارة قد أخذت في الحسبان الافتراضات البديلة.
- المعلومات المثبتة أو المفصح عنها في القوائم المالية، والتي تم الحصول عليها من الإقرارات والسجلات الضريبية الخاصة بالمنشأة.

- المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية، والتي تم الحصول عليها من التحليلات المعدة لدعم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، مثل الإفصاحات، إن وجدت، ذات العلاقة بأحداث أو حالات تم تحديدها على أنها قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.[٣٨]

أ١٣٩. قد تستند بعض المبالغ أو الإفصاحات في القوائم المالية للمنشأة (مثل الإفصاحات عن مخاطر الائتمان ومخاطر السيولة ومخاطر السوق) إلى معلومات تم الحصول عليها من نظام إدارة المخاطر بالمنشأة. ومع ذلك، فإن المراجع غير مطالب بفهم جميع جوانب نظام إدارة المخاطر، وإنما يستخدم حكمه المهني في تحديد الفهم اللازم.

استخدام المنشأة لتقنية المعلومات في نظام المعلومات

أسباب فهم المراجع لبيئة تقنية المعلومات ذات الصلة بنظام المعلومات

أ١٤٠. يشتمل فهم المراجع لنظام المعلومات على فهم بيئة تقنية المعلومات ذات الصلة بطرق تدفق المعاملات ومعالجة المعلومات في نظام معلومات المنشأة لأن استخدام المنشأة لتطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات قد يترتب عليه ظهور مخاطر ناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

أ١٤١. قد يوفر أيضاً فهم نموذج أعمال المنشأة وكيفية تكامله مع استخدام تقنية المعلومات سياقاً مفيداً لفهم طبيعة ومدى تقنية المعلومات المتوقع وجودها في نظام المعلومات.

فهم استخدام المنشأة لتقنية المعلومات

أ١٤٢. يمكن أن يركز فهم المراجع لبيئة تقنية المعلومات على التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى الخاصة في بيئة تقنية المعلومات، وفهم طبيعتها وعددها، عندما تكون ذات صلة بطرق تدفق المعاملات ومعالجة المعلومات في نظام المعلومات. وقد تنتج تغييرات في تدفق المعاملات أو المعلومات داخل نظام المعلومات من التغييرات البرمجية على تطبيقات تقنية المعلومات أو من التغييرات المباشرة في بيانات قواعد البيانات المستخدمة في معالجة أو تخزين تلك المعاملات أو المعلومات.

أ١٤٣. يمكن أن يتعرف المراجع على تطبيقات تقنية المعلومات والبنية التحتية الداعمة لتقنية المعلومات في وقت واحد مع فهمه لكيفية تدفق المعلومات المتعلقة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة إلى نظام المعلومات، وكيفية تدفقها منه وخلاله.

التوصل إلى فهم لاتصالات المنشأة (راجع: الفقرة ٢٥(ب))

التدرج

أ١٤٤. في المنشآت الأكبر والأكثر تعقيداً، يمكن أن تكون الأدلة الإرشادية للسياسات والأدلة الإرشادية للتقرير المالي مصدراً للمعلومات التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند فهم اتصالات المنشأة.

أ١٤٥. في المنشآت الأقل تعقيداً، يمكن أن تكون الاتصالات أقل تنظيماً (على سبيل المثال، قد لا تُستخدم أدلة إرشادية رسمية) نظراً لقلة مستويات المسؤولية وبروز دور الإدارة وسهولة الاتصال بها. وبغض النظر عن حجم المنشأة، تيسّر قنوات الاتصال المفتوحة عملية الإبلاغ بالتوقعات والعمل على تحقيقها.

تقويم ما إذا كانت الجوانب ذات الصلة في نظام معلومات المنشأة تدعم إعداد القوائم المالية للمنشأة (راجع: الفقرة ٢٥(ج))

أ١٤٦. يستند تقويم المراجع لما إذا كان مكون نظام المعلومات والاتصالات لدى المنشأة يدعم على نحو مناسب عملية إعداد القوائم المالية إلى الفهم الذي يتم التوصل إليه في الفقرة ٢٥(أ)–(ب).

أنشطة الرقابة (راجع: الفقرة ٢٦)

أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة

[٣٨] معيار المراجعة (٥٧٠)، الفقرتان ١٩، ٢٠

ينص **الملحق الثالث**، في الفقرتين ٢٠ و٢١، على اعتبارات إضافية تتعلق بأنشطة الرقابة.

أ١٤٧. يتضمن مكون أنشطة الرقابة أدوات الرقابة التي تهدف إلى ضمان التطبيق السليم للسياسات (التي تُعد هي أيضاً أدوات رقابة) في جميع المكونات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة، وهو يشمل كلاً من أدوات الرقابة المباشرة وغير المباشرة.

مثال:

تتعلق أدوات الرقابة التي تضعها المنشأة لضمان أن موظفيها يقومون بجرد وتسجيل المخزون الفعلي السنوي على نحو سليم، تعلقاً مباشراً، بمخاطر التحريف الجوهري ذات الصلة بإقرارات وجود رصيد حساب المخزون واكتماله.

أ١٤٨. يركز تعرف المراجع على أدوات الرقابة الموجودة في مكون أنشطة الرقابة، وتقويمه لها، على أدوات رقابة معالجة المعلومات، وهي أدوات رقابة تُطبَّق أثناء معالجة المعلومات في نظام معلومات المنشأة وتواجه بشكل مباشر مخاطر سلامة المعلومات (أي اكتمال المعاملات والمعلومات الأخرى ودقتها وصحتها). ومع ذلك، فإن المراجع غير مطالب بأن يتعرف على، وأن يقوّم، جميع أدوات الرقابة على معالجة المعلومات المتعلقة بسياسات المنشأة التي تحدد طرق تدفق المعاملات والجوانب الأخرى في أنشطة المنشأة الخاصة بمعالجة المعلومات فيما يخص فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة.

أ١٤٩. قد توجد أيضاً أدوات رقابة مباشرة في بيئة الرقابة أو آلية المنشأة لتقييم المخاطر أو آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية، يمكن أن يتم التعرف عليها وفقاً للفقرة ٢٦. ومع ذلك، فكلما كانت العلاقة بين أدوات الرقابة الداعمة وأداة الرقابة التي قيد النظر علاقة غير مباشرة، قلت فاعلية أداة الرقابة الداعمة في منع التحريفات ذات العلاقة، أو اكتشافها وتصحيحها.

مثال:

في الأحوال الاعتيادية، يرتبط استعراض مدير المبيعات لملخص نشاط المبيعات في متاجر معينة، حسب المناطق، بشكل غير مباشر فقط، بمخاطر التحريف الجوهري ذات الصلة بالإقرار الخاص باكتمال إيراد المبيعات. وبناءً عليه، فقد يكون مثل هذا الاستعراض أقل فاعلية في مواجهة تلك المخاطر من أدوات الرقابة التي ترتبط بصورة أكثر مباشرةً بتلك المخاطر، مثل مطابقة وثائق الشحن بالفواتير.

أ١٥٠. تتطلب الفقرة ٢٦ أيضاً من المراجع أن يتعرف على، وأن يقوّم، أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات ذات الصلة بتطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى لبيئة تقنية المعلومات التي حدد المراجع أنها تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، لأن أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات تدعم استمرار العمل الفعّال لأدوات الرقابة على معالجة المعلومات. ولا تُعد أداة الرقابة العامة على تقنية المعلومات كافية بمفردها لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات.

أ١٥١. فيما يلي أدوات الرقابة التي من المطلوب أن يتعرف عليها المراجع، وأن يقوّم تصميمها ويحدد تطبيقها، وفقاً للفقرة ٢٦:

- أدوات الرقابة التي يخطط المراجع لاختبار فاعليتها التشغيلية عند تحديد طبيعة الإجراءات الأساس، وتحديد توقيتها ومداها. ويوفر تقويم مثل هذه الأدوات الأساس لقيام المراجع بتصميم إجراءات اختبار أدوات الرقابة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠). وتشمل أدوات الرقابة تلك، أيضاً، أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
- أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر المهمة وأدوات الرقابة على قيود اليومية. ويمكن لتعرف المراجع على أدوات الرقابة تلك، وتقويمه لها، أن يؤثر على فهمه لمخاطر التحريف الجوهري، بما في ذلك تعرفه على المزيد من مخاطر التحريف الجوهري (انظر الفقرة أ٩٥). ويوفر هذا الفهم أيضاً الأساس لقيام المراجع بتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأساس التي يتم تنفيذها استجابةً لمخاطر التحريف الجوهري ذات العلاقة التي تم تقييمها.
- أدوات الرقابة الأخرى التي يعتبرها المراجع مناسبة لتمكينه من تحقيق الأهداف الواردة في الفقرة ١٣ فيما يتعلق بالمخاطر على مستوى الإقرارات، بناءً على حكمه المهني.

أ١٥٢. يلزم التعرف على أدوات الرقابة الموجودة في مكون أنشطة الرقابة عندما تستوفي هذه الأدوات ضابطاً أو أكثر من الضوابط الواردة في الفقرة ٢٦(أ). ولكن عندما تحقق أدوات رقابة متعددة نفس الهدف، فليس من الضروري عندئذ التعرف على كل أداة من أدوات الرقابة المرتبطة بهذا الهدف.

أنواع أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة (راجع: الفقرة ٢٦)

أ١٥٣. من أمثلة أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة التصريحات والموافقات والمطابقات وعمليات التحقق (مثل عمليات التدقيق التحريري والتحقق من الصحة، أو العمليات الحسابية الآلية)، والفصل في الواجبات، وأدوات الرقابة المادية أو المنطقية، بما في ذلك تلك التي تتناول حماية الأصول.

أ١٥٤. قد تشمل أيضاً أدوات الرقابة التي في مكون أنشطة الرقابة أدوات الرقابة التي وضعتها الإدارة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري المتعلقة بعدم إعداد الإفصاحات وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وقد تتعلق أدوات الرقابة تلك بالمعلومات الواردة في القوائم المالية والتي يتم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.

أ١٥٥. سواءً كانت أنشطة الرقابة موجودة في بيئة تقنية المعلومات أو في نظم يدوية، فقد تكون لها أهداف متنوعة وقد يتم تطبيقها على مستويات تنظيمية ووظيفية مختلفة.

التدرج (راجع: الفقرة ٢٦)

أ١٥٦. من المرجح أن تكون أدوات الرقابة التي في مكون أنشطة الرقابة في المنشآت الأقل تعقيداً مشابهة لنظيراتها في المنشآت الأكبر، ولكنها قد تختلف في مستوى الرسمية التي تعمل بها. وفي المنشآت الأقل تعقيداً أيضاً، قد تتولى الإدارة بنفسها تطبيق المزيد من أدوات الرقابة.

مثال:

يمكن أن يوفر انفراد الإدارة بسلطة منح الائتمان للعملاء واعتماد المشتريات المهمة رقابة قوية على أرصدة الحسابات والمعاملات المهمة.

أ١٥٧. قد يكون الفصل في الواجبات أقل قابلية للتطبيق العملي في المنشآت الأقل تعقيداً التي يعمل بها عدد قليل من الموظفين. ومع ذلك، فقد يكون إشراف المدير المالك من خلال مشاركته المباشرة أكثر فاعلية في المنشآت التي يديرها ملاكها من المنشآت الأكبر، مما يعوض عن فرص الفصل في الواجبات، التي تكون أكثر محدودية عادةً. ورغم ذلك، ووفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (٢٤٠)، فإن هيمنة فرد واحد على الإدارة قد تؤدي إلى قصور محتمل في الرقابة حيث ستكون هناك فرصة تسمح للإدارة بتجاوز أدوات الرقابة.[٣٩]

أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات (راجع: الفقرة ٢٦(أ))

أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر التي حُدد أنها مخاطر مهمة (راجع: الفقرة ٢٦(أ)(١))

أ١٥٨. بغض النظر عمّا إذا كان المراجع يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة التي تواجه المخاطر المهمة، فإن الفهم الذي يتم التوصل إليه عن منهج الإدارة في مواجهة تلك المخاطر يمكن أن يوفر أساساً لتصميم وتنفيذ الإجراءات الأساس التي تستجيب للمخاطر المهمة وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة (٣٣٠).[٤٠] ورغم أن المخاطر المرتبطة بالأمور المهمة غير الروتينية أو الخاضعة للاجتهاد يقل في الغالب احتمال خضوعها لأدوات الرقابة الروتينية، فقد تطبق الإدارة استجابات أخرى تهدف إلى التعامل مع مثل تلك المخاطر. وبناءً عليه، فإن فهم المراجع لما إذا كانت المنشأة قد صممت وطبقت أدوات رقابة للمخاطر المهمة الناتجة عن الأمور غير الروتينية أو الخاضعة للاجتهاد، يمكن أن يشتمل على فهم ما إذا كانت الإدارة تستجيب لتلك المخاطر وكيفية استجابتها لها. وقد تتضمن مثل تلك الاستجابات ما يلي:

- أدوات الرقابة، مثل قيام الإدارة العليا أو الخبراء باستعراض الافتراضات.
- توثيق آليات إجراء التقديرات المحاسبية.
- الاعتماد من قبل المكلفين بالحوكمة.

[٣٩] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة أ٢٨

[٤٠] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٢١

مثال:

في حالة وجود أحداث تتم لمرة واحدة، مثل استلام إشعار بدعوى قضائية مهمة، فإن النظر في استجابة المنشأة قد يتضمن أموراً مثل ما إذا كان قد تم إحالة الأمر إلى الخبراء المناسبين (مثل المستشار القانوني الداخلي أو الخارجي)، وما إذا كان قد تم إجراء تقييم للتأثير المحتمل، وما هي الكيفية المقترحة للإفصاح عن تلك الظروف في القوائم المالية.

أ١٥٩. يتطلب معيار المراجعة (٢٤٠)[٤١] من المراجع أن يفهم أدوات الرقابة المتعلقة بالمخاطر المقيّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش (التي يتم التعامل معها على أنها مخاطر مهمة)، ويوضح أيضاً أنه من المهم للمراجع أن يتوصل إلى فهم لأدوات الرقابة التي قامت الإدارة بتصميمها وتطبيقها والحفاظ عليها لمنع الغش واكتشافه.

أدوات الرقابة على قيود اليومية (راجع: الفقرة ٢٦(أ)(٢))

أ١٦٠. إن أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات والتي من المتوقع أن يتم التعرف عليها في جميع المراجعات هي أدوات الرقابة على قيود اليومية، لأن الطريقة التي تدمج بها المنشأة المعلومات الناتجة من معالجة المعاملات في دفتر الأستاذ العام تنطوي في العادة على استخدام قيود اليومية، سواءً كانت قيوداً نمطية أو غير نمطية، أو آلية أو يدوية. ويتباين مدى التعرف على أدوات الرقابة الأخرى بناءً على طبيعة المنشأة والمنهج الذي يخطط المراجع أن ينفذ به إجراءات المراجعة الإضافية.

مثال:

عند مراجعة منشأة أقل تعقيداً، قد لا يكون نظام معلومات المنشأة معقداً وقد لا يخطط المراجع للاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وفضلاً عن ذلك، يُحتمل ألا يكون المراجع قد تعرف على أي مخاطر مهمة أو أي مخاطر أخرى للتحريف الجوهري من الضروري أن يقوّم لها تصميم أدوات الرقابة وأن يحدد أنه قد تم تطبيقها. وفي أية مراجعة من هذا القبيل، يمكن أن يحدد المراجع أنه لا توجد أدوات رقابة أخرى يتم التعرف عليها بخلاف أدوات الرقابة التي تطبقها المنشأة على قيود اليومية.

الأدوات والأساليب الآلية

أ١٦١. في نظم دفتر الأستاذ العام اليدوية، يمكن التعرف على قيود اليومية غير النمطية من خلال الفحص المادي لدفتر الأستاذ العام ودفاتر اليومية والوثائق الداعمة. وعندما تُستخدم إجراءات آلية للحفاظ على دفتر الأستاذ العام وإعداد القوائم المالية، فإن هذه القيود قد لا توجد إلا في شكل إلكتروني، ولذا فقد يكون تحديدها أكثر سهولة من خلال استخدام الأساليب الآلية.

مثال:

عند مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً، قد يكون المراجع قادراً على استخراج قائمة إجمالية بجميع قيود اليومية في صورة جدول بيانات بسيط. وقد يصبح ممكناً عندئذ أن يقوم المراجع بفرز قيود اليومية عن طريق تطبيق مجموعة متنوعة من عوامل التصفية مثل مبلغ العملة واسم المعد والمراجع وقيود اليومية التي تتشكل منها قائمة المركز المالي وقائمة الدخل فقط، أو أن يعرض القائمة حسب تاريخ ترحيل قيد اليومية إلى دفتر الأستاذ العام، لمساعدته في تصميم الاستجابات للمخاطر التي تم التعرف عليها فيما يتعلق بقيود اليومية.

أدوات الرقابة التي يخطط المراجع لاختبار فاعليتها التشغيلية (راجع: الفقرة ٢٦(أ)(٣))

أ١٦٢. يحدد المراجع ما إذا كانت هناك أي مخاطر أخرى للتحريف الجوهري على مستوى الإقرارات من غير الممكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لها من خلال الإجراءات الأساس بمفردها. ووفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)،[٤٢] فإن المراجع مطالب بتصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر التحريف الجوهري تلك عندما لا توفر الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات. ونتيجة لذلك، فعند وجود أدوات الرقابة تلك التي تواجه هذه المخاطر، يتطلب الأمر التعرف عليها وتقويمها.

[٤١] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرتان ٢٨ وأ٣٣

[٤٢] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٨(ب)

أ١٦٣. في الحالات الأخرى، عندما يخطط المراجع لأن يأخذ في حسبانه الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديد طبيعة الإجراءات الأساس، وتحديد توقيتها ومداها، وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، فإن أدوات الرقابة تلك يتعين أيضاً التعرف عليها لأن معيار المراجعة (٣٣٠)[٤٣] يتطلب من المراجع أن يصمم وينفذ اختبارات لتلك الأدوات.

أمثلة:

يمكن للمراجع أن يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية الخاصة بأدوات الرقابة:

- المطبقة على فئات المعاملات الروتينية لأن هذه الاختبارات قد تكون أكثر فاعلية أو كفاءة فيما يخص الأعداد الكبيرة من المعاملات المتماثلة.
- المطبقة على اكتمال ودقة المعلومات التي من إعداد المنشأة (على سبيل المثال، أدوات الرقابة على إعداد التقارير التي من إنتاج النظام)، لتحديد إمكانية الاعتماد على تلك المعلومات، عندما ينوي المراجع أن يأخذ في حسبانه الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات عند تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها.
- المتعلقة بأهداف العمليات التشغيلية والالتزام عندما تكون أدوات الرقابة مرتبطة بالبيانات التي يقوم المراجع بتقويمها أو استخدامها عند تطبيقه لإجراءات المراجعة.

أ١٦٤. يمكن أن تتأثر أيضاً خطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة بمخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها على مستوى القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، في حالة التعرف على أوجه قصور فيما يتعلق ببيئة الرقابة، فإن هذا قد يؤثر على التوقعات العامة للمراجع عن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المباشرة.

أدوات الرقابة الأخرى التي يعتبرها المراجع مناسبة (راجع: الفقرة ٢٦(أ)(٤))

أ١٦٥. يمكن أن تشتمل أدوات الرقابة الأخرى التي قد يرى المراجع أنه من المناسب التعرف عليها وتقويم تصميمها وتحديد تطبيقها، على ما يلي:

- أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر تم تقييمها بمستوى مرتفع على نطاق الخطر الملازم ولكن لم يُحدد أنها مخاطر مهمة؛ أو
- أدوات الرقابة التي تتعلق بمطابقة السجلات التفصيلية بدفتر الأستاذ العام؛ أو
- أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة، في حالة استخدام منشأة خدمية.[٤٤]

التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات والمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات (راجع: الفقرة ٢٦(ب)–(ج))

يحتوي **الملحق الخامس** على أمثلة لخصائص تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات، وعلى إرشادات تتعلق بتلك الخصائص، والتي من الممكن أن تكون ذات صلة عند التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات (راجع: الفقرة ٢٦(ب))

أسباب قيام المراجع بالتعرف على المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تتعلق بتطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها

أ١٦٦. يمكن أن يؤثر فهم المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تطبقها المنشأة لمواجهة تلك المخاطر، على ما يلي:

- قرار المراجع بشأن ما إذا كان سيقوم باختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المطبقة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات؛ أو

[٤٣] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٨(أ)

[٤٤] معيار المراجعة (٤٠٢) "اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية"

مثال:

عندما لا تكون أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات مصممة بفاعلية أو مطبقة على نحو مناسب لمواجهة المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات (على سبيل المثال، أدوات الرقابة لا تمنع أو تكتشف على نحو مناسب التغييرات البرمجية غير المصرح بها على تطبيقات تقنية المعلومات أو الوصول لها على نحو غير مصرح به)، فإن هذا قد يؤثر على قرار المراجع بالاعتماد على أدوات الرقابة الآلية الموجودة ضمن تطبيقات تقنية المعلومات المتأثرة.

- تقييم المراجع لخطر الرقابة على مستوى الإقرارات؛ أو

مثال:

قد يعتمد استمرار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على معالجة المعلومات على أدوات معينة من أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تمنع أو تكتشف التغييرات البرمجية غير المصرح بها على أداة الرقابة الخاصة بمعالجة المعلومات (أي أدوات الرقابة على التغييرات البرمجية، المطبقة على تطبيق تقنية المعلومات ذي الصلة). وفي مثل هذه الظروف، قد تؤثر الفاعلية التشغيلية المتوقعة لأداة الرقابة العامة على تقنية المعلومات (أو الافتقار المتوقع لهذه الفاعلية التشغيلية) على تقييم المراجع لخطر الرقابة (على سبيل المثال، قد يرتفع خطر الرقابة عندما يكون من المتوقع أن أدوات الرقابة العامة تلك على تقنية المعلومات ستكون غير فعالة أو إذا كان المراجع لا يخطط لاختبار أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات).

- استراتيجية المراجع لاختبار المعلومات التي أعدتها المنشأة باستخدام تطبيقات تقنية المعلومات أو التي تنطوي على معلومات مأخوذة من هذه التطبيقات؛ أو

مثال:

عندما تكون المعلومات التي من إعداد المنشأة والتي من المقرر استخدامها على أنها أدلة مراجعة هي من إعداد تطبيقات تقنية المعلومات، فقد يقرر المراجع أن يختبر أدوات الرقابة المطبقة على التقارير التي من إنتاج النظام، بما في ذلك أن يختبر ويتعرف على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تواجه مخاطر التغييرات البرمجية أو التغييرات البيانية المباشرة، غير المناسبة أو غير المصرح بها، على التقارير.

- تقييم المراجع للخطر الملازم على مستوى الإقرارات؛ أو

مثال:

عندما تحدث تغييرات برمجية مهمة أو موسّعة على أحد تطبيقات تقنية المعلومات للوفاء بمتطلبات تقرير جديدة أو معدّلة في إطار التقرير المالي المنطبق، فقد يمثل هذا مؤشراً على تعقيد المتطلبات الجديدة وتأثيرها على القوائم المالية للمنشأة. وعند حدوث مثل هذه التغييرات البرمجية أو البيانية الموسّعة، يكون من المرجح أيضاً أن يخضع تطبيق تقنية المعلومات للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

- تصميم إجراءات المراجعة الإضافية.

مثال:

إذا كانت أدوات الرقابة على معالجة المعلومات تعتمد على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، يمكن أن يقرر المراجع اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، مما يتطلب تصميم اختبارات لأدوات الرقابة العامة تلك على تقنية المعلومات. وإذا قرر المراجع، في نفس الظروف، عدم اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، أو إذا كان من المتوقع أن أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات ستكون غير فعّالة، فقد يلزم مواجهة المخاطر ذات العلاقة الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات من خلال تصميم إجراءات أساس. ومع ذلك، فقد لا يمكن مواجهة المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات عندما ترتبط تلك المخاطر بمخاطر لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وفي مثل هذه الظروف، قد يحتاج المراجع إلى النظر في انعكاسات ذلك على رأي المراجعة.

التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات الخاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات

أ١٦٧. فيما يخص تطبيقات تقنية المعلومات ذات الصلة بنظام المعلومات، يمكن أن يؤدي فهم طبيعة وتعقيد آليات تقنية المعلومات الخاصة وأدوات الرقابة العامة التي تطبقها المنشأة على تقنية المعلومات إلى مساعدة المراجع في فهم تطبيقات تقنية المعلومات التي تعتمد عليها المنشأة لمعالجة المعلومات على نحو مناسب، والحفاظ على سلامتها، في نظام معلومات المنشأة. وقد تكون تطبيقات تقنية المعلومات تلك خاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

أ١٦٨. يستلزم التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات الخاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات أن يأخذ المراجع في الحسبان أدوات الرقابة التي قام بالتعرف عليها لأن مثل هذه الأدوات يمكن أن تنطوي على استخدام لتقنية المعلومات، أو يمكن أن تعتمد عليها. ويمكن أن يركز المراجع على ما إذا كان تطبيق تقنية المعلومات يشتمل على أدوات رقابة آلية تعتمد عليها الإدارة وقام هو بالتعرف عليها، بما في ذلك أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ويمكن أن ينظر المراجع أيضاً في كيفية تخزين المعلومات، وكيفية معالجتها، في نظام المعلومات فيما يتعلق بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة وما إذا كانت الإدارة تعتمد على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات للحفاظ على سلامة تلك المعلومات.

أ١٦٩. يمكن أن تعتمد أدوات الرقابة التي يتعرف عليها المراجع على تقارير من إنتاج النظام، وفي هذه الحالة، يمكن أن تكون تطبيقات تقنية المعلومات التي تنتج تلك التقارير خاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. وفي حالات أخرى، قد لا يخطط المراجع للاعتماد على أدوات الرقابة المطبقة على التقارير التي من إنتاج النظام، ويخطط لأن يقوم بشكل مباشر باختبار مدخلات تلك التقارير ومخرجاتها، وفي هذه الحالة يمكن ألا يتعرف المراجع على تطبيقات تقنية المعلومات ذات العلاقة الخاضعة للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات.

التدرج

أ١٧٠. يختلف مدى فهم المراجع لآليات تقنية المعلومات، بما في ذلك مدى وجود أدوات تطبقها المنشأة للرقابة العامة على تقنية المعلومات، تبعاً لطبيعة وظروف المنشأة وبيئة تقنية المعلومات الخاصة بها، وأيضاً بناءً على طبيعة أدوات الرقابة التي يتعرف عليها المراجع، ومداها. وسوف يختلف أيضاً عدد تطبيقات تقنية المعلومات الخاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات بناءً على هذه العوامل.

أمثلة:

- من غير المرجح أن تكون هناك آلية للتغييرات البرمجية لدى المنشأة التي تستخدم البرمجيات التجارية ولا تستطيع الوصول إلى الشفرة المصدرية لإجراء أي تغيير برمجي، لكن يمكن أن يكون لدى مثل هذه المنشأة آلية أو إجراءات لتكوين البرمجيات (على سبيل المثال، شجرة الحسابات أو المؤشرات القياسية لإعداد التقارير أو الحدود الدنيا). وإضافة لذلك، يمكن أن يكون لدى المنشأة آلية أو إجراءات لإدارة الوصول إلى التطبيق (على سبيل المثال، فرد محدد له صلاحية إدارية للوصول إلى البرمجيات التجارية). وفي مثل هذه الظروف، من غير المرجح أن يكون لدى المنشأة أدوات رقابة عامة، ذات طابع رسمي، على تقنية المعلومات أو أن تكون المنشأة بحاجة إلى مثل هذه الأدوات.
- وفي المقابل، قد تعتمد المنشآت الأكبر على تقنية المعلومات إلى حد كبير وقد تنطوي بيئة تقنية المعلومات لديها على العديد من تطبيقات تقنية المعلومات وقد يكون هناك تعقيد في آليات تقنية المعلومات المستخدمة لإدارة بيئة تقنية المعلومات (على سبيل المثال، وجود إدارة مخصصة لتقنية المعلومات تتولى تطوير وتنفيذ التغييرات البرمجية وتدير حقوق الوصول)، بما في ذلك أن تكون المنشأة قد طبقت أدوات رقابة عامة ذات طابع رسمي على آليات تقنية المعلومات المتبعة لديها.
- عندما لا تعتمد الإدارة على أدوات الرقابة الآلية أو على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات لمعالجة المعاملات أو الاحتفاظ بالبيانات، ولا يكون المراجع قد تعرف على أية أدوات رقابة آلية أو أية أدوات رقابة أخرى على معالجة المعلومات (أو أي من الأدوات التي تعتمد على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات)، فيمكن أن يخطط المراجع للقيام بشكل مباشر باختبار أية معلومات من إعداد المنشأة وتنطوي على استخدام تقنية المعلومات ويمكن ألا يتعرف على أي من تطبيقات تقنية المعلومات الخاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

- عندما تعتمد الإدارة على أحد تطبيقات تقنية المعلومات لمعالجة البيانات والحفاظ عليها، وتكون البيانات كبيرة الحجم، وتعتمد الإدارة على تطبيق تقنية المعلومات لتنفيذ أدوات الرقابة الآلية التي تعرف عليها المراجع أيضاً، فمن المرجح عندئذ أن يخضع تطبيق تقنية المعلومات للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

أ١٧١. عند وجود تعقيد كبير في بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة، فإن التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات، وتحديد المخاطر ذات العلاقة الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، والتعرف على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات من المرجح أن تتطلب عندئذ إشراك أعضاء في الفريق يتمتعون بمهارات متخصصة في تقنية المعلومات. ومن المرجح أن يكون هذا الإشراك ضرورياً، وقد يلزم أن يكون إشراكاً موسّعاً، فيما يخص بيئات تقنية المعلومات المعقدة.

التعرف على الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات

أ١٧٢. تشمل الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي من الممكن أن تخضع لمخاطر ناشئة عن استخدام تقنية المعلومات الشبكة ونظام التشغيل وقواعد البيانات، وفي بعض الظروف، واجهات الاتصال بين تطبيقات تقنية المعلومات. ولا يتم التعرف عادةً على الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات عندما لا يقوم المراجع بالتعرف على تطبيقات تقنية المعلومات الخاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. وعندما يكون المراجع قد تعرف على تطبيقات تقنية معلومات تخضع للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات، فمن المرجح أن يتم التعرف على جوانب أخرى في بيئة تقنية المعلومات (مثل، قواعد البيانات ونظام التشغيل والشبكة) لأن هذه الجوانب تدعم تطبيقات تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها، وتتفاعل معها.

التعرف على المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات (راجع: الفقرة ٢٦(ج))

ينص **الملحق السادس** على اعتبارات لفهم أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات

أ١٧٣. عند التعرف على المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، يمكن أن ينظر المراجع في طبيعة تطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها وأسباب خضوعها للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. وفيما يخص بعض تطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي يتم التعرف عليها، يمكن أن يتعرف المراجع على المخاطر المنطبقة الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات التي تتعلق في الأساس بالوصول غير المصرح به أو التغييرات البرمجية غير المصرح بها، وأيضاً على المخاطر المرتبطة بالتغييرات البيانية غير المناسبة (على سبيل المثال، خطر التغييرات غير المناسبة في البيانات من خلال الوصول المباشر إلى قواعد البيانات أو القدرة على التلاعب بشكل مباشر في البيانات).

أ١٧٤. يتباين مدى المخاطر المنطبقة الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، وطبيعة هذه المخاطر، تبعاً لطبيعة وخصائص تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها. ويمكن أن تنتج مخاطر تقنية المعلومات المنطبقة عندما تستعين المنشأة بمقدمي خدمات خارجيين أو داخليين فيما يخص الجوانب التي تم التعرف عليها في بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة (على سبيل المثال، إسناد خدمات استضافة بيئة تقنية المعلومات إلى طرف خارجي أو الاستعانة بأحد مراكز الخدمة المشتركة لإدارة آليات تقنية المعلومات بشكل مركزي في المجموعة). ويمكن التعرف أيضاً على مخاطر منطبقة ناشئة عن استخدام تقنية المعلومات فيما يتعلق بالأمن الإلكتروني. ومن الأرجح أن تزيد المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات عندما يرتفع حجم أو تعقيد أدوات الرقابة الآلية على التطبيقات وتعتمد الإدارة بشكل كبير على أدوات الرقابة تلك من أجل المعالجة الفعالة للمعاملات أو الحفاظ الفعال على سلامة المعلومات الأساسية.

تقويم تصميم أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها، وتحديد تطبيقها، في مكون أنشطة الرقابة (راجع: الفقرة ٢٦(ب))

أ١٧٥. ينطوي تقويم تصميم أداة الرقابة التي تم التعرف عليها على نظر المراجع فيما إذا كانت الأداة، بمفردها أو عند اقترانها مع أدوات الرقابة الأخرى، قادرة على منع التحريفات الجوهرية، أو اكتشافها وتصحيحها، بشكل فعّال (أي قادرة على تحقيق هدف الرقابة).

أ١٧٦. يحدد المراجع تطبيق أداة الرقابة التي تم التعرف عليها عن طريق التأكد من أنها موجودة وأن المنشأة تقوم باستخدامها. ولا فائدة تذكر من قيام المراجع بتقييم تطبيق أداة رقابة لم يتم تصميمها بشكل فعال. ولذلك، يقوّم المراجع تصميم أداة الرقابة أولاً. وقد يمثل التصميم غير المناسب لأداة الرقابة قصوراً في الرقابة.

أ١٧٧. قد تتضمن إجراءات تقييم المخاطر الرامية للحصول على أدلة مراجعة بشأن تصميم وتطبيق أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في مكون أنشطة الرقابة، ما يلي:

- الاستفسار من موظفي المنشأة.
- ملاحظة تطبيق أدوات رقابة معينة.
- الفحص المادي للمستندات والتقارير.

ولكن الاستفسار وحده لا يكفي لتحقيق مثل تلك الأغراض.

أ١٧٨. يمكن أن يتوقع المراجع، بناءً على خبرته من المراجعة السابقة أو بناءً على إجراءات تقييم المخاطر في الفترة الحالية، أن الإدارة ليست لديها أدوات رقابة مصممة أو مطبقة بفاعلية لمواجهة أحد المخاطر المهمة. وفي مثل هذه الحالات، يمكن أن تتألف الإجراءات المنفذة للوفاء بالمتطلب الوارد في الفقرة ٢٦(د) من تحديد أن أدوات الرقابة تلك لم يتم تصميمها أو تطبيقها على نحو فعال. وإذا أشارت نتائج الإجراءات إلى أن أدوات الرقابة قد تم تصميمها أو تطبيقها بصورة جديدة، فإن المراجع يكون مطالباً بتنفيذ الإجراءات الواردة في الفقرة ٢٦(ب)—(د) على أدوات الرقابة المصممة أو المطبقة بصورة جديدة.

أ١٧٩. يمكن أن يخلص المراجع إلى أن أداة الرقابة، المصممة والمطبقة على نحو فعّال، قد يكون من المناسب اختبارها من أجل أخذ فاعليتها التشغيلية في الحسبان عند تصميم الإجراءات الأساس. ولكن عندما تكون أداة الرقابة غير مصممة أو غير مطبقة بفاعلية، فلا فائدة تُرجى عندئذ من اختبارها. وعندما يخطط المراجع لاختبار أداة الرقابة، فإن المعلومات التي يتم الحصول عليها بشأن مدى مواجهة أداة الرقابة لخطر أو مخاطر التحريف الجوهري تُعد من المدخلات التي يستخدمها المراجع في تقييم خطر الرقابة على مستوى الإقرارات.

أ١٨٠. لا يُعد تقويم تصميم أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في مكون أنشطة الرقابة، وتحديد تطبيقها، إجراءً كافياً لاختبار فاعليتها التشغيلية. ومع ذلك، ففيما يخص أدوات الرقابة الآلية، يمكن أن يخطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة الآلية عن طريق التعرف على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تكفل اتساق عمل أدوات الرقابة الآلية، واختبار تلك الأدوات العامة، بدلاً من تنفيذ اختبارات الفاعلية التشغيلية على أدوات الرقابة الآلية بشكل مباشر. ولا يوفر الحصول على أدلة مراجعة عن تطبيق أداة رقابة يدوية عند نقطة زمنية معينة أدلة مراجعة عن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة في أوقات أخرى خلال الفترة الخاضعة للمراجعة. ويحتوي معيار المراجعة (٣٣٠) على وصف أكثر تفصيلاً لاختبارات الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، بما في ذلك اختبارات أدوات الرقابة غير المباشرة.[٤٥]

أ١٨١. عندما لا يخطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة التي تم التعرف عليها، فإن فهمه لها يمكن أن يظل عاملاً مساعداً في تحديد طبيعة إجراءات المراجعة الأساس، التي يتم تنفيذها استجابة لمخاطر التحريف الجوهري ذات العلاقة، وفي تحديد توقيتها ومداها.

مثال:

يمكن أن توفر نتائج إجراءات تقييم المخاطر تلك أساساً لنظر المراجع في الانحرافات التي من المحتمل أن توجد في مجتمع العينة عند تحديد عينات المراجعة.

أوجه القصور في الرقابة داخل نظام الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرة ٢٧)

أ١٨٢. عند تنفيذ التقويمات لكل من مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة،[٤٦] يمكن أن يحدد المراجع أن بعض سياسات المنشأة في أحد المكونات ليست مناسبة لطبيعة المنشأة وظروفها. ويمكن أن يكون مثل هذا التحديد مؤشراً يساعد المراجع في التعرف على أوجه القصور في الرقابة. وإذا تعرف المراجع على وجه أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة، فيمكنه أن ينظر في تأثير أوجه القصور تلك على تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠).

[٤٥] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرات ٨-١١

[٤٦] الفقرات ٢١(ب) و٢٢(ب) و٢٤(ج) و٢٥(ج) و٢٦(د)

أ١٨٣. إذا تعرف المراجع على وجه أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة، فإن معيار المراجعة (٢٦٥)[٤٧] يتطلب من المراجع أن يحدد ما إذا كانت أوجه القصور تشكل، كل منها على حدة أو مع بعضها، قصوراً مهماً. ويستخدم المراجع الحكم المهني عند تحديد ما إذا كان القصور يشكل قصوراً مهماً في الرقابة.[٤٨]

أمثلة:

من بين الظروف التي يمكن أن تشير إلى وجود قصور مهم في الرقابة، أمور مثل ما يلي:

- التعرف على غش، أيّاً كان حجمه، تورطت فيه الإدارة العليا؛
- عدم كفاية الآليات الداخلية التي يتم التعرف عليها فيما يتعلق بالتقرير والإبلاغ عن أوجه القصور التي ترصدها المراجعة الداخلية؛
- أوجه القصور المبلغ عنها في السابق والتي لم تقم الإدارة بتصحيحها في الوقت المناسب؛
- إخفاق الإدارة في الاستجابة للمخاطر المهمة، على سبيل المثال، بعدم تطبيق أدوات رقابة على تلك المخاطر؛
- إعادة عرض القوائم المالية التي صدرت في السابق.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها (راجع: الفقرات ٢٨–٣٧)

أسباب تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها

أ١٨٤. يقوم المراجع بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها لغرض تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية الضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وتمكِّن هذه الأدلة المراجع من إبداء رأي في القوائم المالية عند مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها من خطر المراجعة.

أ١٨٥. تُستخدم المعلومات التي يتم جمعها من تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر على أنها أدلة مراجعة لتوفير الأساس اللازم للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. فعلى سبيل المثال، من أدلة المراجعة التي تُستخدم لدعم تقييم المخاطر أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها عند تقويم تصميم أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها وعند تحديد ما إذا كانت تلك الأدوات قد تم تطبيقها في مكون أنشطة الرقابة. وتوفر هذه الأدلة أيضاً أساساً للمراجع ليقوم بتصميم الاستجابات العامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى القوائم المالية، وأيضاً تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية التي تستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداها لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى الإقرارات، وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠).

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري (راجع: الفقرة ٢٨)

أ١٨٦. يتم التعرف على مخاطر التحريف الجوهري قبل النظر في أية أدوات رقابة ذات علاقة (أي، الخطر الملازم)، ويستند هذا التعرف إلى النظر الأولي للمراجع في التحريفات التي من المحتمل بدرجة معقولة أن تحدث، وأن تكون جوهرية في حال حدوثها.[٤٩]

أ١٨٧. يوفر أيضاً التعرف على مخاطر التحريف الجوهري الأساس اللازم لقيام المراجع بتحديد الإقرارات ذات الصلة، مما يساعده في تحديد فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة.

الإقرارات

أسباب استخدام المراجع للإقرارات

أ١٨٨. عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، يستخدم المراجع الإقرارات للنظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث. وتُعد الإقرارات التي تعرف المراجع على وجود مخاطر للتحريف الجوهري فيما يتعلق بها إقرارات ذات صلة.

---

[٤٧] معيار المراجعة (٢٦٥) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"، الفقرة ٨

[٤٨] تنص الفقرتان أ٦ وأ٧ من معيار المراجعة (٢٦٥) على مؤشرات لأوجه القصور المهمة، وعلى أمور يلزم أخذها في الحسبان عند تحديد ما إذا كان القصور، أو مجموعة أوجه القصور، في الرقابة الداخلية تشكل قصوراً مهماً.

[٤٩] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة أ١٦

استخدام الإقرارات

أ١٨٩. عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، يمكن أن يستخدم المراجع أصناف الإقرارات المبينة في الفقرة أ١٩٠(أ)-(ب) أدناه أو قد يعبر عنها بشكل مختلف شريطة تغطية جميع الجوانب المبينة أدناه. ويمكن أن يختار المراجع أن يجمع بين الإقرارات عن فئات المعاملات والأحداث، والإفصاحات المتعلقة بها، مع الإقرارات عن أرصدة الحسابات، والإفصاحات المتعلقة بها.

أ١٩٠. قد تقع الإقرارات التي يستخدمها المراجع عند النظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي قد تحدث، ضمن الفئتين الآتيتين:

(أ) الإقرارات عن فئات المعاملات والأحداث، والإفصاحات المتعلقة بها، للفترة الخاضعة للمراجعة:

(١) الحدوث: أن المعاملات والأحداث التي تم تسجيلها أو الإفصاح عنها قد حدثت وأنها تخص المنشأة.

(٢) الاكتمال: أن جميع المعاملات والأحداث التي ينبغي تسجيلها قد سُجِّلت، وأن جميع الإفصاحات المتعلقة بها التي ينبغي تضمينها في القوائم المالية قد ضُمِّنت.

(٣) الدقة: أن المبالغ والبيانات الأخرى المتعلقة بالمعاملات والأحداث المسجلة قد سُجِّلت بشكل مناسب، وأن الإفصاحات المتعلقة بها قد تم قياسها ووصفها بالشكل المناسب.

(٤) الفصل الزمني: أن المعاملات والأحداث قد سُجِّلت في الفترة المحاسبية الصحيحة.

(٥) التصنيف: أن المعاملات والأحداث قد سُجِّلت في الحسابات المناسبة.

(٦) العرض: أن المعاملات والأحداث تم تجميعها أو تفصيلها بشكل مناسب وتم وصفها بشكل واضح، وأن الإفصاحات المتعلقة بها ملائمة وقابلة للفهم في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.

(ب) الإقرارات عن أرصدة الحسابات، والإفصاحات المتعلقة بها، في نهاية الفترة:

(١) الوجود: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية موجودة.

(٢) الحقوق والواجبات: أن المنشأة تحوز الحقوق في الأصول أو تسيطر عليها، وأن الالتزامات هي واجبات على المنشأة.

(٣) الاكتمال: أن جميع الأصول والالتزامات وحصص الملكية التي ينبغي تسجيلها قد سُجِّلت، وأن جميع الإفصاحات المتعلقة بها التي ينبغي تضمينها في القوائم المالية قد ضُمِّنت.

(٤) الدقة والتقويم والتخصيص: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية قد تم إدراجها في القوائم المالية بالمبالغ المناسبة، وأن أي تعديلات تتعلق بالتقويم أو التخصيص تم تسجيلها بالشكل المناسب، وأن الإفصاحات المتعلقة بها تم قياسها ووصفها بالشكل المناسب.

(٥) التصنيف: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية قد تم تسجيلها في الحسابات المناسبة.

(٦) العرض: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية تم تجميعها أو تفصيلها بشكل مناسب وتم وصفها بشكل واضح، وأن الإفصاحات المتعلقة بها ملائمة وقابلة للفهم في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.

أ١٩١. يمكن أن يستخدم المراجع أيضاً الإقرارات المبينة في الفقرة أ١٩٠ (أ)-(ب) أعلاه، بعد تكييفها بحسب الضرورة، عند النظر في مختلف أنواع التحريفات التي قد تحدث في الإفصاحات التي لا تتعلق مباشرة بفئات المعاملات أو الأحداث أو أرصدة الحسابات المسجلة.

مثال:

من أمثلة مثل هذه الإفصاحات الحالات التي قد تكون المنشأة مطالبة فيها بموجب إطار التقرير المالي المنطبق بوصف تعرضها للمخاطر الناتجة عن الأدوات المالية، بما في ذلك كيفية نشوء هذه المخاطر؛ والأهداف والسياسات والآليات لإدارة المخاطر؛ والطرق المستخدمة لقياس المخاطر.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ١٩٢. بالإضافة إلى تلك الإقرارات الموضحة في الفقرة أ١٩٠(أ)-(ب)، قد تقوم الإدارة في غالب الأحيان عند تقديم الإقرارات المتعلقة بالقوائم المالية لمنشآت القطاع العام بتأكيد أن المعاملات والأحداث قد تم تنفيذها وفقاً للأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى. وقد تقع هذه الإقرارات ضمن نطاق مراجعة القوائم المالية.

مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية (راجع: الفقرتين ٢٨(أ) و٣٠)

أسباب تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية وتقييمها

أ١٩٣. يقوم المراجع بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية لتحديد ما إذا كان للمخاطر تأثير منتشر على القوائم المالية، ومن ثمّ ستتطلب استجابات عامة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠).[٥٠]

أ١٩٤. وإضافة لذلك، يمكن أن تؤثر أيضاً مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية على إقرارات فردية، وقد يساعد التعرف على هذه المخاطر المراجع في تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات، وفي تصميم إجراءات المراجعة الإضافية لمواجهة المخاطر التي تم التعرف عليها.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية وتقييمها

أ١٩٥. تشير مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية إلى مخاطر التحريف الجوهري التي تتعلق بشكل منتشر بالقوائم المالية ككل، ويمكن أن تؤثر على العديد من الإقرارات. والمخاطر التي من هذا النوع ليست بالضرورة أن تكون مخاطر يمكن التعرف عليها في إقرارات معينة على مستوى فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات (على سبيل المثال، خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة). وعلى الأصح، فإنها تمثل ظروفاً يمكن أن تزيد بشكل واسع الانتشار مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات. ومما يدعم تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية، تقويمه لما إذا كانت المخاطر التي تم التعرف عليها تتعلق على نحو واسع الانتشار بالقوائم المالية. وفي حالات أخرى، يمكن أيضاً التعرف على عدد من الإقرارات المعرضة للخطر، وبالتالي، يمكن أن تؤثر على تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات، وعلى تقييمه لها.

مثال:

تواجه المنشأة خسائر تشغيلية ومشكلات في السيولة وتعتمد على تمويل لم يتم الحصول عليه بعد. في مثل هذه الظروف، يمكن أن يحدد المراجع أن أساس الاستمرارية في المحاسبة ينشأ عنه خطر تحريف جوهري على مستوى القوائم المالية. وفي هذه الحالة، قد يلزم تطبيق الإطار المحاسبي باستخدام أحد أسس التصفية، الأمر الذي من المرجح أن يؤثر بشكل واسع الانتشار على جميع الإقرارات.

أ١٩٦. يتأثر تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية، وتقييمه لها، بفهمه لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة، ولاسيّما بفهمه لبيئة الرقابة وآلية المنشأة لتقييم المخاطر وآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية، إضافة إلى ما يلي:

- حاصل التقويمات ذات العلاقة التي تتطلبها الفقرات ٢١(ب) و٢٢(ب) و٢٤(ج) و٢٥(ج)؛
- أي أوجه قصور في الرقابة يتم التعرف عليها وفقاً للفقرة ٢٧.

وقد تنشأ المخاطر على مستوى القوائم المالية، بصفة خاصة، من أوجه القصور في بيئة الرقابة أو من الأحداث أو الحالات الخارجية مثل تراجع الظروف الاقتصادية.

[٥٠] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٥

أ١٩٧. قد تكون مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش ذات صلة، على وجه الخصوص، بنظر المراجع في مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية.

مثال:

فهم المراجع من الاستفسارات الموجهة للإدارة أن القوائم المالية للمنشأة من المقرر استخدامها في مناقشات مع المقرضين من أجل الحصول على تمويل إضافي للحفاظ على رأس المال العامل. ولذلك، فقد يحدد المراجع وجود ارتفاع في قابلية التعرض للتحريف بسبب عوامل خطر الغش التي تؤثر على الخطر الملازم (أي قابلية تعرض القوائم المالية للتحريف الجوهري بسبب خطر التقرير المالي المغشوش، مثل المبالغة في الأصول والإيرادات والتهوين من الالتزامات والمصروفات لضمان الحصول على التمويل).

أ١٩٨. يمكن أن يؤدي فهم المراجع، بما في ذلك تقويماته ذات العلاقة، لبيئة الرقابة والمكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية إلى إثارة الشكوك حول قدرته على الحصول على أدلة المراجعة التي سيستند إليها رأي المراجعة أو يمكن أن يكون سبباً في انسحابه من الارتباط، متى كان مسموحاً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

أمثلة:

- نتيجة لتقويم بيئة الرقابة الخاصة بالمنشأة، كانت لدى المراجع مخاوف بشأن نزاهة إدارة المنشأة، وهذه المخاوف قد تكون على درجة من الجدِّية بما يدعو المراجع إلى استنتاج أن خطر تقديم الإدارة لإفادات مضللة في القوائم المالية سيحول دون القيام بالمراجعة.
- نتيجة لتقويم نظام معلومات المنشأة واتصالاتها، حدد المراجع أنه قد حدثت تغييرات مهمة في بيئة تقنية المعلومات تمت إداراتها على نحو سيئ، مع إشراف محدود عليها من جانب الإدارة والمكلفين بالحوكمة. واستنتج المراجع أنه توجد مخاوف مهمة بشأن حالة السجلات المحاسبية للمنشأة وإمكانية الاعتماد عليها. في مثل هذه الظروف، يمكن أن يحدد المراجع أنه من غير المرجح أن يتوفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة اللازمة لدعمه في إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية.

أ١٩٩. يحدد معيار المراجعة (٧٠٥)[٥١] متطلبات ويقدم إرشادات بشأن تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لإبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي، أو الانسحاب من الارتباط، حسبما يكون مطلوباً في بعض الحالات، متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٢٠٠. فيما يخص منشآت القطاع العام، يمكن أن يشتمل تعرف المراجع على المخاطر التي على مستوى القوائم المالية على النظر في الأمور المتعلقة بالمناخ السياسي والمصلحة العامة وحساسية البرامج.

مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات (راجع: الفقرة ٢٨(ب))

ينص **الملحق الثاني** على أمثلة، في سياق عوامل الخطر الملازم، لأحداث أو حالات قد تشير إلى قابلية التعرض لتحريف يمكن أن يكون جوهرياً.

أ٢٠١. إن مخاطر التحريفات الجوهرية التي لا تتعلق بشكل واسع الانتشار بالقوائم المالية تُعد من مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات.

الإقرارات ذات الصلة وفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة (راجع: الفقرة ٢٩)

أسباب تحديد الإقرارات ذات الصلة وفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة

أ٢٠٢. يوفر تحديد الإقرارات ذات الصلة وفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة الأساس لنطاق الفهم الذي من المطلوب أن يتوصل إليه المراجع لنظام معلومات المنشأة وفقاً للفقرة ٢٥(أ). ويمكن أن يساعد هذا الفهم المراجع أيضاً في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها (انظر الفقرة أ٨٦).

الأدوات والأساليب الآلية

أ٢٠٣. يمكن أن يستخدم المراجع الأساليب الآلية لمساعدته في التعرف على فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة.

---

[٥١] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

أمثلة:

- يمكن تحليل مجتمع المعاملات بالكامل باستخدام الأدوات والأساليب الآلية لفهم طبيعتها ومصدرها وحجمها وعددها. وعن طريق تطبيق الأساليب الآلية، يمكن أن يكتشف المراجع، على سبيل المثال، أن أحد الحسابات الذي برصيد صفري في نهاية الفترة كان يتألف من مقاصة بين العديد من المعاملات وقيود اليومية التي تمت خلال الفترة، مما يشير إلى أن رصيد الحساب أو فئة المعاملات يمكن أن تكون مهمة (على سبيل المثال، حساب مقاصة خاص بالرواتب). ونفس حساب مقاصة الرواتب هذا يمكن أيضاً أن يكشف عن تعويضات مصروفة للإدارة (والموظفين الآخرين)، وهو ما يمكن أن يكون إفصاحاً مهماً بسبب دفع هذه الأموال لأطراف ذات علاقة.
- عن طريق تحليل التدفقات الخاصة بمجتمع معاملات الإيرادات بالكامل، يمكن أن يتعرف المراجع بشكل أكثر سهولة على فئة مهمة من فئات المعاملات لم يكن قد تم التعرف عليها في السابق.

الإفصاحات التي قد تكون مهمة

أ٢٠٤. تشمل الإفصاحات المهمة كلاً من الإفصاحات الكمية والنوعية التي يوجد لها إقرار واحد أو أكثر من الإقرارات ذات الصلة. ومن أمثلة الإفصاحات التي لها جوانب نوعية والتي من الممكن أن توجد لها إقرارات ذات صلة وبالتالي يمكن أن يعتبرها المراجع إفصاحات مهمة، الإفصاحات عمّا يلي:

- السيولة وشروط الديون لمنشأة تواجه ضائقة مالية.
- الأحداث أو الظروف التي أدت إلى إثبات خسارة هبوط في القيمة.
- المصادر الرئيسية لعدم التأكد المحيط بالتقدير، بما في ذلك الافتراضات بشأن المستقبل.
- طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية والإفصاحات الأخرى ذات الصلة التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق، عندما يُتوقع، على سبيل المثال، أن يكون لمتطلبات التقرير المالي الجديدة تأثير كبير على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة.
- ترتيبات الدفع على أساس الأسهم، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بكيفية تحديد أي مبالغ مثبتة، والإفصاحات الأخرى ذات الصلة.
- الأطراف ذات العلاقة والمعاملات التي تمت معها.
- تحليل الحساسية، بما في ذلك تأثيرات التغييرات في الافتراضات المستخدمة في أساليب التقويم الخاصة بالمنشأة، والتي تهدف إلى تمكين المستخدمين من فهم عدم التأكد المحيط بالقياس الأساسي لأي مبلغ مسجل أو مفصح عنه.

تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات

تقييم الخطر الملازم (راجع: الفقرات ٣١–٣٣)

تقييم احتمالية حدوث التحريف وحجمه (راجع: الفقرة ٣١)

أسباب قيام المراجع بتقييم احتمالية حدوث التحريف وحجمه

أ٢٠٥. يقيّم المراجع احتمالية حدوث التحريف وحجمه فيما يخص مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها لأن أهمية كل من احتمالية حدوث التحريف وحجم التحريف المحتمل في حال حدوثه هو ما يحدد مستوى تقييم الخطر الذي تم التعرف عليه ضمن نطاق الخطر الملازم، الأمر الذي يسترشد به المراجع في تصميم إجراءات المراجعة الإضافية لمواجهة الخطر.

أ٢٠٦. يساعد أيضاً تقييم الخطر الملازم، فيما يخص مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها، المراجع في تحديد المخاطر المهمة. ويحدد المراجع المخاطر المهمة لأن معيار المراجعة (٣٣٠) ومعايير المراجعة الأخرى تتطلب تنفيذ استجابات خاصة للمخاطر المهمة.

أ٢٠٧. تؤثر عوامل الخطر الملازم على تقييم المراجع لاحتمالية حدوث التحريف وحجمه فيما يخص مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها على مستوى الإقرارات. وكلما ارتفعت درجة تعرض فئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح للتحريف الجوهري، ارتفع تقييم الخطر

الملازم. ويساعد النظر في درجة تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرار للتحريف، المراجع في إجراء تقييم مناسب للخطر الملازم فيما يخص مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات وفي تصميم استجابة أكثر دقة لمثل هذا الخطر.

نطاق الخطر الملازم

أ٢٠٨. عند تقييم الخطر الملازم، يستخدم المراجع الحكم المهني في تحديد أهمية كل من احتمالية حدوث التحريف وحجمه.

أ٢٠٩. يُعد تقييم الخطر الملازم فيما يتعلق بخطر تحريف جوهري معين على مستوى الإقرارات أمراً خاضعاً للحكم المهني ضمن مدى معين، من الأصغر إلى الأكبر، على نطاق الخطر الملازم. ويمكن أن يختلف الحكم المتعلق بموضع تقييم الخطر الملازم ضمن هذا المدى بناءً على طبيعة المنشأة وحجمها وتعقيدها، ويُراعى فيه تقييم احتمالية حدوث التحريف وحجمه وعوامل الخطر الملازم.

أ٢١٠. ينظر المراجع في احتمال حدوث التحريف بناءً على النظر في عوامل الخطر الملازم.

أ٢١١. عند النظر في حجم التحريف، ينظر المراجع في الجوانب النوعية والكمّية للتحريف المحتمل (أي إن التحريفات في الإقرارات المتعلقة بفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات يمكن الحكم بأنها تحريفات جوهرية بسبب حجمها أو طبيعتها أو ظروفها).

أ٢١٢. يستعين المراجع بأهمية كل من احتمالية حدوث التحريف المحتمل وحجمه عند تحديد مستوى تقييم الخطر الملازم على نطاق الخطر الملازم (أي على المدى). فكلما ارتفعت احتمالية حدوث التحريف وحجمه، ارتفع تقييم الخطر الملازم؛ وكلما قلت احتمالية حدوث التحريف وحجمه، قل تقييم الخطر الملازم.

أ٢١٣. فيما يخص الخطر الذي يتم تقييمه بمستوى مرتفع على نطاق الخطر الملازم، لا يلزم أن يكون تقييم كل من حجم التحريف واحتمالية حدوثه تقييماً مرتفعاً. وبالأحرى، فإن التداخل بين حجم التحريف الجوهري واحتمالية حدوثه على نطاق الخطر الملازم هو ما يحدد ما إذا كان الخطر الملازم سيتم تقييمه بمستوى مرتفع أو منخفض على نطاق الخطر الملازم. وقد يرتفع أيضاً تقييم الخطر الملازم نتيجة لأشكال مختلفة من احتمالية حدوث التحريف وحجمه، فعلى سبيل المثال قد يرتفع تقييم الخطر الملازم نتيجة لتحريف منخفض من حيث احتمالية الحدوث لكنه كبير جداً في حجمه.

أ٢١٤. لأجل وضع استراتيجيات مناسبة للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري، يمكن أن يقوم المراجع بتعيين مخاطر التحريف الجوهري ضمن أصناف على امتداد نطاق الخطر الملازم، بناءً على تقييم الخطر الملازم لها. ويمكن وصف هذه الأصناف بطرق مختلفة. وبغض النظر عن طريقة التصنيف المستخدمة، فإن تقييم المراجع للخطر الملازم يُعد مناسباً عندما يكون تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها على مستوى الإقرارات مستجيباً على نحو مناسب لتقييم الخطر الملازم ولأسباب ذلك التقييم.

مخاطر التحريف الجوهري المنتشرة على مستوى الإقرارات (راجع: الفقرة ٣١(ب))

أ٢١٥. عند تقييم مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها على مستوى الإقرارات، يمكن أن يخلص المراجع إلى أن بعض مخاطر التحريف الجوهري تتعلق بدرجة أكثر انتشاراً بالقوائم المالية ككل ويحتمل أن تؤثر على العديد من الإقرارات، وفي هذه الحالة يمكن أن يقوم المراجع بتحديث تعرفه على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية.

أ٢١٦. في الظروف التي تُعد فيها مخاطر التحريف الجوهري مخاطر على مستوى القوائم المالية بسبب تأثيرها المنتشر على عدد من الإقرارات، ويكون من الممكن التعرف عليها فيما يتعلق بإقرارات محددة، فإن المراجع مطالب بأن يأخذ في حسبانه تلك المخاطر عندما يقيّم الخطر الملازم لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٢١٧. عند ممارسة الحكم المهني فيما يتعلق بتقييم خطر التحريف الجوهري، يمكن أن يأخذ المراجعون في القطاع العام في الحسبان تعقيد اللوائح والتوجيهات، ومخاطر عدم الالتزام بالأوامر الملزمة.

المخاطر المهمة (راجع: الفقرة ٣٢)

أسباب تحديد المخاطر المهمة وانعكاساتها على المراجعة

أ٢١٨. يتيح تحديد المخاطر المهمة للمراجع أن يركز بدرجة أكبر على تلك المخاطر التي تقع عند الطرف الأعلى لنطاق الخطر الملازم، من خلال تنفيذ استجابات معينة مطلوبة، من بينها:

- أن أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر المهمة يلزم التعرف عليها وفقاً للفقرة ٢٦(أ)(١)، إضافة إلى متطلب تقويم ما إذا كانت أداة الرقابة قد تم تصميمها وتطبيقها بفاعلية وفقاً للفقرة ٢٦(د).
- أن معيار المراجعة (٣٣٠) يتطلب اختبار أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر المهمة في الفترة الحالية (عندما ينوي المراجع الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة تلك) وتخطيط وتنفيذ الإجراءات الأساس التي تستجيب بصفة خاصة للخطر المهم الذي تم التعرف عليه.[٥٢]
- أن معيار المراجعة (٣٣٠) يتطلب أن يحصل المراجع على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المراجع للخطر.[٥٣]
- أن معيار المراجعة (٢٦٠) يتطلب الاتصال بالمكلفين بالحوكمة بشأن المخاطر المهمة التي تعرف عليها المراجع.[٥٤]
- أن معيار المراجعة (٧٠١) يتطلب من المراجع أن يأخذ في حسبانه المخاطر المهمة عند تحديد تلك الأمور التي تطلبت منه اهتماماً كبيراً، والتي من الممكن أن تكون أموراً رئيسة للمراجعة.[٥٥]
- أن قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بفحص توثيق أعمال المراجعة أولاً بأول خلال المراحل المناسبة أثناء المراجعة، يسمح بحل الأمور الجوهرية، بما في ذلك المخاطر المهمة، في الوقت المناسب على النحو الذي يحوز على رضا الشريك المسؤول عن الارتباط في تاريخ تقرير المراجع أو قبله.[٥٦]
- أن معيار المراجعة (٦٠٠) يتطلب مشاركة أكبر من جانب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة إذا كان الخطر المهم يتعلق بمكون معين في أحد أعمال مراجعة المجموعات ويتطلب من فريق ارتباط المجموعة أن يتولى، بناءً على طلب مراجع المكون، توجيه الأعمال في المكون.[٥٧]

تحديد المخاطر المهمة

أ٢١٩. عند تحديد المخاطر المهمة، يمكن أن يتعرف المراجع أولاً على مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها بمستوى مرتفع على نطاق الخطر الملازم، وذلك لوضع الأساس اللازم لتحديد المخاطر التي قد تكون قريبة من الطرف الأعلى للنطاق. وسيختلف قرب المخاطر من الطرف الأعلى لنطاق الخطر الملازم من منشأة لأخرى، وليس بالضرورة أن تكون المخاطر القريبة من الطرف الأعلى هي نفسها للمنشأة الواحدة في كل فترة. وقد يعتمد ذلك على طبيعة وظروف المنشأة التي يتم تقييم الخطر لها.

أ٢٢٠. يُعد تحديد أي مخاطر التحريف الجوهري تقع قريباً من الطرف الأعلى لنطاق الخطر الملازم، مما يجعلها من بين المخاطر المهمة، أمراً خاضعاً للحكم المهني، ما لم يكن الخطر من الأنواع التي تم تحديد التعامل معها على أنها خطر مهم وفقاً لمتطلبات معيار آخر. ويحدد معيار المراجعة (٢٤٠) المزيد من المتطلبات ويقدم المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري التي بسبب الغش وتقييمها.[٥٨]

---

[٥٢] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ١٥ و٢١

[٥٣] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٧(ب)

[٥٤] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٥

[٥٥] معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ٩

[٥٦] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ٣٢ وأ٨٧-أ٨٩

[٥٧] معيار المراجعة (٦٠٠)، الفقرتان ٣٠ و٣١

[٥٨] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرات ٢٦-٢٨

مثال:

- في الظروف الاعتيادية، سيتم تحديد النقد في أحد المتاجر على أنه معرض لتحريف محتمل ذي احتمالية حدوث مرتفعة (بسبب خطر اختلاس النقد)، ولكن حجم ذلك الخطر سيكون عادةً منخفضاً للغاية (بسبب انخفاض مستويات النقد الفعلي الذي يتم التعامل معه في المتاجر). ومن غير المرجح أن يؤدي شكل هذين العاملين على نطاق الخطر الملازم إلى تحديد النقد على أنه أحد المخاطر المهمة.
- دخلت منشأة في مفاوضات لبيع أحد قطاعات عملها. ينظر المراجع في التأثير الواقع على الهبوط في قيمة الشهرة، ويمكن أن يحدد أن ثمة ارتفاع في احتمالية التحريف وارتفاع في حجم التحريف بسبب أثر عوامل الخطر الملازم المتمثلة في عدم الموضوعية وعدم التأكد وقابلية التعرض لتحيز الإدارة أو بسبب عوامل خطر الغش الأخرى. وقد يؤدي هذا إلى تحديد الهبوط في قيمة الشهرة على أنه خطر مهم.

أ٢٢١. يأخذ المراجع أيضاً في الحسبان التأثيرات النسبية لعوامل الخطر الملازم عند تقييم الخطر الملازم. فكلما قل تأثير هذه العوامل، كان من المرجح أن يقل الخطر المُقيَّم. ويمكن أن تنشأ مخاطر التحريف الجوهري التي قد يخلص تقييمها إلى ارتفاع الخطر الملازم لها، وبالتالي، قد يتم تحديدها على أنها خطر مهم، من أمور مثل ما يلي:

- المعاملات التي توجد لها معالجات محاسبية عديدة يمكن قبولها بحيث تنطوي على عدم موضوعية.
- التقديرات المحاسبية التي يحيط بتقديرها عدم تأكد كبير أو التي لها نماذج معقدة.
- التعقيد في جمع البيانات ومعالجتها لدعم أرصدة الحسابات.
- أرصدة الحسابات أو الإفصاحات الكمّية التي تنطوي على عمليات حسابية معقدة.
- المبادئ المحاسبية التي من الممكن أن تخضع لتفسيرات مختلفة.
- التغيرات في عمل المنشأة التي تنطوي على تغييرات في المحاسبة، على سبيل المثال، الاندماجات والاستحواذات.

المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع: الفقرة ٣٣)

أسباب الحاجة إلى التعرف على المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة

أ٢٢٢. نظراً لطبيعة خطر التحريف الجوهري، وأنشطة الرقابة التي تواجه ذلك الخطر، ففي بعض الظروف يكون السبيل الوحيد للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة هو اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وبناءً عليه، فإن ثمة مطلب يوجب على المراجع التعرف على أي مخاطر من هذا القبيل بسبب انعكاساتها على تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠) لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات.

أ٢٢٣. تتطلب أيضاً الفقرة ٢٦(أ)(٣) التعرف على أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر التي لا تستطيع الإجراءات الأساس بمفردها أن توفر لها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لأن المراجع مطالب، وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)،[٥٩] بتصميم وتنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة تلك.

تحديد المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة

أ٢٢٤. عندما تخضع المعاملات التجارية الروتينية لمعالجة آلية بدرجة كبيرة، بدون تدخل يدوي على الإطلاق أو بتدخل محدود، فقد لا يكون من الممكن الاقتصار على تنفيذ الإجراءات الأساس فيما يتعلق بالخطر. وقد تكون هذه هي الحال في الظروف التي يتم فيها إنشاء المعلومات الخاصة بالمنشأة، أو تسجيلها أو معالجتها أو التقرير عنها، بصورة إلكترونية فقط كما في نُظُم المعلومات التي تنطوي على درجة عالية من التكامل عبر تطبيقات تقنية المعلومات الخاصة بها. وفي مثل تلك الحالات:

- قد تكون أدلة المراجعة متاحة فقط في شكل إلكتروني، ويعتمد مدى كفايتها ومناسبتها عادةً على فاعلية أدوات الرقابة المطبقة على دقتها واكتمالها.

[٥٩] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٨

- قد يرتفع احتمال إنشاء المعلومات أو تغييرها بشكل غير سليم مع عدم اكتشاف ذلك إذا لم تكن هناك أدوات رقابة مناسبة تعمل بشكل فعّال.

مثال:

من غير الممكن عادةً الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بإيرادات المنشأة التي تعمل في قطاع الاتصالات استناداً إلى الإجراءات الأساس بمفردها. والسبب في هذا أن الأدلة على نشاط المكالمات أو البيانات لا توجد في صورة قابلة للملاحظة. وبدلاً من ذلك، تُنفّذ عادةً اختبارات جوهرية لأدوات الرقابة لتحديد صحة جمع المعلومات عن نشأة أنشطة المكالمات والبيانات واكتمالها (على سبيل المثال، دقائق المكالمة أو حجم التحميل) وصحة تسجيلها في نظام فواتير المنشأة.

أ٢٢٥. يقدم معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث) المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية عن المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.[٦٠] وفيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، قد لا يقتصر ذلك على المعالجة الآلية، بل قد ينطبق أيضاً على النماذج المعقدة.

تقييم خطر الرقابة (راجع: الفقرة ٣٤)

أ٢٢٦. تستند خطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة إلى توقع أن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية، وهذا سيشكل الأساس الذي سينبني عليه تقييم المراجع لخطر الرقابة. ويستند التوقع المبدئي للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة إلى تقويم المراجع لتصميم أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في مكون أنشطة الرقابة، وإلى تحديد المراجع لتطبيقها. وعقب قيام المراجع باختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، سيكون المراجع قادراً على تأكيد توقعه المبدئي بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وإذا لم تكن أدوات الرقابة تعمل بالفاعلية المتوقعة، سيكون المراجع عندئذ بحاجة إلى إعادة النظر في تقييم خطر الرقابة وفقاً للفقرة ٣٧.

أ٢٢٧. يمكن أن يقيّم المراجع خطر الرقابة بطرق مختلفة بناءً على أساليب أو منهجيات المراجعة التي يفضلها، ويمكن التعبير عن هذا التقييم بطرق مختلفة.

أ٢٢٨. إذا كان المراجع يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فقد يكون من الضروري اختبار مجموعة من أدوات الرقابة لتأكيد توقع المراجع بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية. ويمكن أن يخطط المراجع لاختبار كل من أدوات الرقابة المباشرة وغير المباشرة، بما في ذلك أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، وفي هذه الحالة، فإنه يمكن أن يأخذ في الحسبان التأثير المتوقع لأدوات الرقابة مجتمعة عند تقييم خطر الرقابة. وإذا كانت أداة الرقابة التي سيتم اختبارها لا تواجه بشكل كامل الخطر الملازم الذي تم تقييمه، فإن المراجع يحدد انعكاسات ذلك على تصميم إجراءات المراجعة الإضافية لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها.

أ٢٢٩. عندما يخطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لإحدى أدوات الرقابة الآلية، فإنه يمكن أن يخطط أيضاً لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات ذات الصلة التي تدعم استمرار عمل أداة الرقابة الآلية تلك لمواجهة المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، وتوفير أساس لتوقع المراجع بأن أداة الرقابة الآلية كانت تعمل بفاعلية طوال الفترة. وعندما يتوقع المراجع عدم فاعلية أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات ذات الصلة، فإن هذا التحديد يمكن أن يؤثر على تقييم المراجع لخطر الرقابة على مستوى الإقرارات وإجراءات المراجعة الإضافية قد تحتاج إلى أن تشتمل على إجراءات أساس لمواجهة المخاطر المنطبقة الناشئة عن استخدم تقنية المعلومات. ويحتوي معيار المراجعة (٣٣٠) على المزيد من الإرشادات عن الإجراءات التي قد ينفذها المراجع في هذه الظروف.[٦١]

تقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر (راجع: الفقرة ٣٥)

أسباب قيام المراجع بتقويم أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر

أ٢٣٠. توفر أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر الأساس اللازم للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. وهذا يوفر الأساس اللازم لقيام المراجع بتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية التي يتم تنفيذها استجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى الإقرارات، وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠). وبناءً عليه، توفر أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات

[٦٠] معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث)، الفقرات أ٨٧-أ٨٩

[٦١] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرات أ٢٩-أ٣١

تقييم المخاطر أساساً للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات.

تقويم أدلة المراجعة

أ٢٣١. تشمل أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر كلاً من المعلومات التي تدعم وتؤيد إقرارات الإدارة، وأية معلومات تتناقض مع هذه الإقرارات.[٦٢]

نزعة الشك المهني

أ٢٣٢. عند تقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر، ينظر المراجع فيما إذا كان قد تم التوصل إلى فهم كافٍ للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة، حتى يكون قادراً على التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، وينظر أيضاً فيما إذا كانت هناك أية أدلة مناقضة قد تدل على وجود خطر للتحريف الجوهري.

فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات غير المهمة وفقاً لتعريفها في هذا المعيار، ولكنها ذات أهمية نسبية (راجع: الفقرة ٣٦)

أ٢٣٣. كما هو موضح في معيار المراجعة (٣٢٠)،[٦٣] تؤخذ في الحسبان الأهمية النسبية وخطر المراجعة عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، وتقييمها، في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. ويُعد تحديد المراجع للأهمية النسبية أمراً خاضعاً للحكم المهني، ويتأثر ذلك بتصور المراجع لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية إلى المعلومات المالية.[٦٤] ولغرض هذا المعيار والفقرة ١٨ من معيار المراجعة (٣٣٠)، فإن فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات تُعد ذات أهمية نسبية إذا كان إغفال المعلومات المتعلقة بها، أو تحريفها أو حجبها، يمكن التوقع بدرجة معقولة أنه سيؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي التقارير المالية التي يتخذونها على أساس القوائم المالية ككل.

أ٢٣٤. قد توجد فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات مهمة نسبياً لكنها لم تُحدد على أنها فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات مهمة (أي أنه لم يتم التعرف لها على أي إقرارات ذات صلة).

مثال:

قد تكون المنشأة قد قدمت إفصاحاً عن مكافأة لأحد المدراء التنفيذيين ولم يتعرف المراجع على خطر للتحريف الجوهري فيما يخص هذه المكافأة. ومع ذلك، يمكن أن يحدد المراجع أن هذا الإفصاح يُعد ذا أهمية نسبية بناءً على الاعتبارات المذكورة في الفقرة أ٢٣٣.

أ٢٣٥. يتناول معيار المراجعة (٣٣٠) إجراءات المراجعة التي تتعامل مع فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي تُعد ذات أهمية نسبية لكنها لم تُحدد على أنها مهمة.[٦٥] وعندما تُحدَّد إحدى فئات المعاملات أو أحد أرصدة الحسابات أو الإفصاحات على أنه مهم وفقاً لمتطلبات الفقرة ٢٩، فإن فئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح يُعد أيضاً ذا أهمية نسبية لأغراض الفقرة ١٨ من معيار المراجعة (٣٣٠).

إعادة النظر في تقييم المخاطر (راجع: الفقرة ٣٧)

أ٢٣٦. قد تنمو إلى علم المراجع أثناء المراجعة معلومات جديدة أو معلومات أخرى تختلف بشكل جوهري عن المعلومات التي تم على أساسها تقييم المخاطر.

مثال:

قد يعتمد تقييم مخاطر المنشأة على توقع بأن أدوات رقابة معينة تعمل بفاعلية. وعند إجراء اختبارات لتلك الأدوات، قد يحصل المراجع على أدلة مراجعة بأنها لم تكن تعمل بفاعلية في الأوقات ذات الصلة أثناء المراجعة. وبالمثل، وعند تنفيذ الإجراءات الأساس، قد يكتشف المراجع تحريفات بمبالغ أو بوتيرة أكبر مما يتسق مع تقييم المراجع للمخاطر. وفي مثل تلك الظروف، قد لا يعكس تقييم المخاطر الظروف الفعلية

[٦٢] معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة أ١

[٦٣] معيار المراجعة (٣٢٠)، الفقرة أ١

[٦٤] معيار المراجعة (٣٢٠)، الفقرة ٤

[٦٥] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ١٨

للمنشأة بشكل مناسب، وقد لا تكون إجراءات المراجعة الإضافية المخطط لها فعّالة في اكتشاف التحريفات الجوهرية. وتقدم الفقرتان ١٦ و١٧ من معيار المراجعة (٣٣٠) المزيد من الإرشادات عن تقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

التوثيق (راجع: الفقرة ٣٨)

أ٢٣٧. فيما يخص عمليات المراجعة المتكررة، قد يتم ترحيل توثيق معين، بعد تحديثه حسب الضرورة ليعكس التغيرات في أعمال أو آليات المنشأة.

أ٢٣٨. يشير معيار المراجعة (٢٣٠) إلى جملة اعتبارات من بينها أنه بالرغم من عدم وجود طريقة وحيدة لتوثيق ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني، فإن توثيق أعمال المراجعة قد يوفر، مع ذلك، دليلاً على ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني.[٦٦] فعلى سبيل المثال، عندما تشتمل أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر على أدلة تؤيد وتتناقض في ذات الوقت مع إقرارات الإدارة، فإن التوثيق يمكن أن يشتمل على كيفية تقويم المراجع لتلك الأدلة، بما في ذلك الأحكام المهنية التي تمت عند تقويم ما إذا كانت أدلة المراجعة توفر أساساً مناسباً لتعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. ومن أمثلة المتطلبات الأخرى الواردة في هذا المعيار والتي قد يوفر لها التوثيق دليلاً على ممارسة نزعة الشك المهني من جانب المراجع، ما يلي:

- الفقرة ١٣ التي تتطلب من المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر بطريقة لا تنحاز إلى الحصول على أدلة المراجعة التي قد تؤيد وجود المخاطر ولا تنحاز إلى استبعاد أدلة المراجعة التي قد تتناقض مع وجود المخاطر؛
- الفقرة ١٧ التي تتطلب إجراء مناقشة بين أعضاء فريق الارتباط لتطبيق إطار التقرير المالي المنطبق وقابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري؛
- الفقرتان ١٩(ب) و٢٠، اللتان تتطلبان من المراجع أن يتوصل إلى فهم لأسباب أي تغييرات في السياسات المحاسبية للمنشأة وأن يقوّم ما إذا كانت هذه السياسات تُعد مناسبة ومتسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق؛
- الفقرات ٢١(ب) و٢٢(ب) و٢٣(ب) و٢٤(ج) و٢٥(ج) و٢٦(د) و٢٧، التي تتطلب من المراجع أن يقوّم، استناداً إلى الفهم المطلوب الذي تم التوصل إليه، ما إذا كانت مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة تُعد مناسبة لظروف المنشأة مع الأخذ في الحسبان طبيعة المنشأة وتعقيدها، وأن يحدد ما إذا كان قد تم التعرف على وجه أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة؛
- الفقرة ٣٥ التي تتطلب من المراجع أن يأخذ في الحسبان جميع أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر، سواءً أكانت مؤيدة أم مناقضة لإقرارات الإدارة، وأن يقوّم ما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر توفر أساساً مناسباً للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها؛
- الفقرة ٣٦ التي تتطلب من المراجع أن يقوّم، عند الاقتضاء، ما إذا كان تحديده بعدم وجود مخاطر للتحريف الجوهري فيما يخص إحدى فئات المعاملات، أو أحد أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، المهمة نسبياً لا يزال تحديداً مناسباً.

التدرج

أ٢٣٩. يُترك للمراجع تحديد الطريقة التي يوثق بها متطلبات الفقرة ٣٨، باستخدام حكمه المهني.

أ٢٤٠. لدعم المبررات المنطقية للأحكام الصعبة التي تمت ممارستها، قد يتطلب الأمر إجراء توثيق أكثر تفصيلاً، يكفي لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم طبيعة إجراءات المراجعة المنفذة، وفهم توقيتها ومداها.

أ٢٤١. فيما يخص مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً، قد يكون شكل التوثيق ومداه بسيطاً وقصيراً نسبياً. ويتأثر شكل توثيق المراجع ومداه بطبيعة وحجم ومدى تعقيد المنشأة ونظام الرقابة الداخلية لديها، ومدى توفر المعلومات من المنشأة، ومنهجية المراجعة، والتقنية المستخدمة أثناء المراجعة. ومن غير الضروري توثيق فهم المراجع بالكامل للمنشأة وللأمور المرتبطة بها. وقد تشمل عناصر الفهم الأساسية[٦٧] التي يوثقها المراجع العناصر التي بنى عليها تقييمه لمخاطر التحريف الجوهري. ومع ذلك، فإن المراجع غير مطالب بتوثيق كل عامل من عوامل الخطر الملازم التي تم أخذها في الحسبان عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، وتقييمها، على مستوى الإقرارات.

---

[٦٦] معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرة أ٧

[٦٧] معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرة ٨

مثال:

عند مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً، قد يتم دمج توثيق أعمال المراجعة في توثيق المراجع للاستراتيجية العامة وخطة المراجعة.[٦٨] وبشكل مماثل، قد يتم توثيق نتائج تقييم المخاطر بشكل منفصل، أو قد يتم توثيقها كجزء من توثيق المراجع لإجراءات المراجعة الإضافية.[٦٩]

[٦٨] معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرات ٧ و٩ و١٣

[٦٩] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٢٨

الملحق الأول

(راجع: الفقرات أ٦١–أ٦٧)

اعتبارات لفهم المنشأة ونموذج أعمالها

يشرح هذا الملحق أهداف نموذج أعمال المنشأة ونطاقه ويذكر أمثلة للأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند فهم أنشطة المنشأة التي قد تكون مضمّنة في نموذج الأعمال. ويمكن أن يستعين المراجع بفهمه لنموذج أعمال المنشأة، وكيفية تأثر هذا النموذج باستراتيجية وأهداف عمل المنشأة، في التعرف على مخاطر الأعمال التي قد يكون لها تأثير على القوائم المالية. وقد يساعد هذا الفهم المراجع أيضاً في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري.

أهداف ونطاق نموذج أعمال المنشأة

١. يصف نموذج أعمال المنشأة الكيفية التي تراعي بها المنشأة، على سبيل المثال، هيكلها التنظيمي، وعملياتها أو نطاق أنشطتها، وخطوط عملها (بما في ذلك، منافسيها وعملائها)، وآلياتها وفرص نموها ومراعاتها أيضاً للعولمة والمتطلبات التنظيمية والتقنيات. ويصف هذا النموذج أيضاً طريقة تحقيق المنشأة للقيمة المالية أو القيمة الأوسع نطاقاً، وطريقة الحفاظ عليها واكتسابها، لأصحاب المصلحة لديها.

٢. الاستراتيجيات هي المناهج التي تخطط الإدارة أن تحقق من خلالها أهداف المنشأة، ويشمل ذلك الكيفية التي تخطط المنشأة أن تتعامل بها مع المخاطر والفرص التي تواجهها. وتقوم الإدارة بتغيير استراتيجيات المنشأة بمرور الوقت، للاستجابة للتغيرات في أهدافها وفي الظروف الداخلية والخارجية التي تعمل فيها.

٣. يشتمل عادةً وصف نموذج أعمال المنشأة على ما يلي:

- نطاق أنشطة المنشأة، وأسباب ممارستها لها.
- هيكل المنشأة وحجم عملياتها.
- الأسواق أو المناطق الجغرافية أو السكانية، والأجزاء من سلسلة القيمة، التي تعمل فيها المنشأة، وكيفية انخراطها في تلك الأسواق أو المناطق (المنتجات وشرائح العملاء وطرق التوزيع الرئيسية)، والأساس الذي تتنافس عليه.
- آليات العمل أو الآليات التشغيلية (على سبيل المثال، آليات الاستثمار والتمويل والتشغيل) التي تستخدمها المنشأة في تنفيذ أنشطتها، مع التركيز على تلك الأجزاء من آليات العمل المهمة في تحقيق القيمة أو الحفاظ عليها أو اكتسابها.
- الموارد (على سبيل المثال، المالية والبشرية والفكرية والبيئية والتقنية) والمدخلات والعلاقات الأخرى (على سبيل المثال، العملاء والمنافسين والموردين والموظفين) الضرورية أو المهمة لنجاحها.
- الكيفية التي يدمج بها نموذج أعمال المنشأة استخدام تقنية المعلومات في تفاعلاته مع العملاء والموردين والمقرضين وأصحاب المصلحة الآخرين من خلال واجهات تقنية المعلومات والتقنيات الأخرى.

٤. قد يكون لخطر الأعمال تبعات فورية على خطر التحريف الجوهري لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات على مستوى الإقرارات أو على مستوى القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، قد يؤدي خطر الأعمال الناشئ عن حدوث انخفاض كبير في القيم السوقية للعقارات إلى زيادة خطر التحريف الجوهري المرتبط بإقرارات التقويم لمقرض يقدم قروضاً متوسطة الأجل بضمان عقاري. ومع ذلك، فإن نفس الخطر قد تكون له أيضاً تبعات أطول أمداً، خاصةً عندما يقترن بتراجع اقتصادي حاد يرفع في نفس الوقت من الخطر الكامن للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى عمر القروض. وقد يثير صافي التعرض للخسائر الائتمانية، الناتج عن ذلك، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وفي هذه الحالة، يمكن أن تنتج عن ذلك انعكاسات على استنتاج الإدارة، والمراجع، بشأن مناسبة استخدام المنشأة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وتحديدهما لحقيقة وجود عدم تأكد جوهري. ولذلك، يُنظر فيما إذا كان خطر الأعمال قد يؤدي إلى خطر تحريف جوهري في ضوء ظروف المنشأة. ويحتوي **الملحق الثاني** على أمثلة لأحداث وحالات قد ينشأ عنها وجود مخاطر للتحريف الجوهري.

أنشطة المنشأة

٥. من أمثلة الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم لأنشطة المنشأة (المُضمَّنة في نموذج أعمالها) ما يلي:

(أ) العمليات التجارية للمنشأة مثل:

- طبيعة مصادر الإيرادات، والمنتجات أو الخدمات، والأسواق، بما في ذلك الانخراط في التجارة الإلكترونية مثل المبيعات وأنشطة التسويق على الإنترنت.
- تنفيذ العمليات (على سبيل المثال، مراحل وطرق الإنتاج، أو الأنشطة المعرضة للمخاطر البيئية).
- التحالفات، والمشروعات المشتركة، والأنشطة المسندة إلى جهة خارجية.
- الانتشار الجغرافي وتجزئة الصناعة.
- موقع مرافق الإنتاج والمستودعات والمكاتب ومواقع وكميات المخزون.
- الترتيبات مع العملاء الرئيسيين وموردي البضائع ومقدمي الخدمات المهمين، والترتيبات المتعلقة بالعمالة (بما في ذلك العقود مع النقابات العمالية، ومعاشات التقاعد ومنافع ما بعد انتهاء الخدمة الأخرى، وخيارات شراء الأسهم أو ترتيبات العلاوات التشجيعية، واللوائح الحكومية الخاصة بشؤون العمل).
- أنشطة البحث والتطوير والإنفاق عليها.
- المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

(ب) الاستثمارات وأنشطة الاستثمار، مثل:

- عمليات الاستحواذ أو تصفية الاستثمارات التي تمت مؤخراً أو المخطط لتنفيذها.
- الاستثمارات والتصرف في الأوراق المالية والقروض.
- أنشطة الاستثمارات الرأسمالية.
- الاستثمارات في المنشآت غير الموحدة، بما في ذلك الشراكات غير المسيطر عليها والمشروعات المشتركة والمنشآت ذات الغرض الخاص غير المسيطر عليها.

(ج) التمويل والأنشطة التمويلية، مثل:

- هيكل الملكية في المنشآت التابعة والمنشآت الزميلة الرئيسية، بما في ذلك الهياكل الموحدة وغير الموحدة.
- هيكل الدين وما يرتبط به من شروط، بما في ذلك ترتيبات الإيجار وترتيبات التمويل التي لا تظهر في قائمة المركز المالي.
- المالكون المستفيدون (على سبيل المثال، السمعة والخبرة التجارية المحلية والأجنبية) والأطراف ذات العلاقة.
- استخدام الأدوات المالية المشتقة.

طبيعة المنشآت ذات الغرض الخاص

٦. المنشأة ذات الغرض الخاص (يُشار إليها أحياناً بلفظ الأداة ذات الغرض الخاص) هي منشأة تؤسَّس عادةً لغرض ضيق وواضح، مثل إبرام عقد إيجار أو توريق أصول مالية أو القيام بأنشطة البحث والتطوير. وقد تأخذ شكل شركة مساهمة، أو صندوق ائتماني، أو شركة تضامن، أو منشأة ليست لها صفة اعتبارية مستقلة. وتقوم غالباً المنشأة التي تم تأسيس المنشأة ذات الغرض الخاص لمصلحتها بنقل الأصول المالية إلى هذه المنشأة الأخيرة (على سبيل المثال، كجزء من معاملة لغرض إلغاء الإثبات تنطوي على أصول مالية)، أو الحصول على حق استخدام أصولها، أو أداء الخدمات لها، فيما قد تقوم أطراف أخرى بتوفير التمويل للمنشأة ذات الغرض الخاص. ووفقاً لما يشير إليه معيار المراجعة (٥٥٠)، ففي بعض الظروف، قد تكون المنشأة ذات الغرض الخاص طرفاً ذا علاقة بالمنشأة.[٧٠]

٧. تحدد أطر التقرير المالي في الغالب حالات مفصلة ترقى إلى حد السيطرة، أو ظروف ينبغي بموجبها النظر في توحيد القوائم المالية مع المنشأة ذات الغرض الخاص. ويحتاج تفسير متطلبات تلك الأطر في الغالب إلى معرفة تفصيلية بالاتفاقيات ذات الصلة التي تدخل فيها المنشأة ذات الغرض الخاص.

[٧٠] معيار المراجعة (٥٥٠)، الفقرة أ٧

الملحق الثاني

(راجع: الفقرات ١٢(و)، ١٩(ج)، أ٧، أ٨، أ٨٥–أ٨٩)

فهم عوامل الخطر الملازم

يقدم هذا الملحق المزيد من الشرح لعوامل الخطر الملازم، وأيضاً للأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند فهم وتطبيق عوامل الخطر الملازم عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى الإقرارات.

عوامل الخطر الملازم

١. عوامل الخطر الملازم هي خصائص الحالات أو الأحداث التي تؤثر على قابلية تعرض أحد الإقرارات عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح للتحريف، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، وذلك قبل النظر في أدوات الرقابة. ويمكن أن تكون هذه العوامل عوامل نوعية أو كمّية، وهي تشمل التعقيد أو عدم الموضوعية أو التغير أو عدم التأكد أو قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى[٧١] بقدر تأثيرها على الخطر الملازم. وعند التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق والسياسات المحاسبية للمنشأة، وفقاً للفقرتين ١٩(أ) و(ب)، يفهم المراجع أيضاً كيفية تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف عند إعداد القوائم المالية.

٢. تشمل عوامل الخطر الملازم التي تتعلق بإعداد المعلومات التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق (والمشار إليها في هذه الفقرة بلفظ "المعلومات المطلوبة") ما يلي:

- *التعقيد* - ينشأ إمّا من طبيعة المعلومات أو من الطريقة التي تُعدّ بها المعلومات المطلوبة، بما في ذلك عندما تكون آليات الإعداد بطبيعتها أكثر صعوبة في التطبيق. وقد ينشأ التعقيد، على سبيل المثال:
  - عند احتساب مخصصات الحسومات المقدمة من الموردين لأنه قد يكون من الضروري أن تؤخذ في الحسبان شروط تجارية مختلفة مبرمة مع العديد من الموردين المختلفين، أو شروط تجارية عديدة متداخلة مع بعضها وجميعها تُعد ذات صلة عند احتساب الحسومات المستحقة؛ أو
  - عندما تكون هناك العديد من مصادر البيانات المحتملة، مع اختلاف الخصائص المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي، فإن معالجة البيانات تنطوي على خطوات عديدة متداخلة، ومن ثمّ تكون البيانات بطبيعتها أكثر صعوبة في التعرف عليها أو الوصول إليها أو فهمها أو معالجتها.
- *عدم الموضوعية* - ينشأ من المحدودية الملازمة للقدرة على إعداد المعلومات المطلوبة بطريقة موضوعية، بسبب محدودية توفر المعرفة أو المعلومات، فعلى سبيل المثال قد تكون الإدارة بحاجة إلى إجراء اختيار أو اجتهاد شخصي بشأن المنهج الذي من المناسب اتباعه في القوائم المالية وبشأن المعلومات الناتجة التي سيتم تضمينها في هذه القوائم. ونظراً لاختلاف المناهج المتبعة لإعداد المعلومات المطلوبة، فقد تنتج نواتج مختلفة من التطبيق السليم لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. ومع تزايد المحدودية المحيطة بالمعرفة أو البيانات، يزداد كذلك عدم الموضوعية في الاجتهادات التي من الممكن أن يمارسها أفراد على قدر معقول من المعرفة والاستقلال، ويزداد التنوع في النواتج المحتملة لهذه الاجتهادات.
- *التغير* - ينتج من الأحداث أو الحالات التي تؤثر، بمرور الوقت، على عمل المنشأة أو على الجوانب الاقتصادية أو المحاسبية أو التنظيمية أو الصناعية أو غيرها من الجوانب الخاصة بالبيئة التي تعمل فيها المنشأة، عندما تنعكس آثار تلك الأحداث أو الحالات في المعلومات المطلوبة. وقد تقع مثل هذه الأحداث أو الحالات أثناء فترات التقرير المالي، أو فيما بينها. فعلى سبيل المثال، قد ينتج التغير من تطورات في متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق أو في المنشأة ونموذج أعمالها أو في البيئة التي تعمل فيها المنشأة. ويمكن أن يؤثر مثل هذا التغير على افتراضات الإدارة واجتهاداتها، بما في ذلك ما يتعلق منها باختيار الإدارة للسياسات المحاسبية أو كيفية إجراء التقديرات المحاسبية أو كيفية تحديد ما يتعلق بها من إفصاحات.

---

[٧١] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرات أ٢٤–أ٢٧

- *عدم التأكد* - ينشأ عندما يتعذر إعداد المعلومات المطلوبة بالاستناد فقط إلى البيانات الدقيقة والشاملة بما فيه الكفاية التي يمكن التحقق من صحتها من خلال الملاحظة المباشرة. وفي هذه الظروف، قد يلزم اتباع منهج يستخدم المعرفة المتاحة لإعداد المعلومات باستخدام البيانات الدقيقة والشاملة بما فيه الكفاية القابلة للرصد، إلى أقصى حد ممكن، والاجتهادات المعقولة التي تدعمها أنسب البيانات المتاحة، عندما لا تكون كذلك. وتُعد القيود على توفر المعرفة أو البيانات، التي لا تقع في نطاق سيطرة الإدارة (مع مراعاة قيود التكلفة، عند الاقتضاء) من مصادر عدم التأكد، ولا يمكن محو تأثيرها على إعداد المعلومات المطلوبة. فعلى سبيل المثال، ينشأ عدم التأكد المحيط بالتقدير عندما لا يمكن تحديد المبلغ النقدي المطلوب بدقة ولا يُعلم ناتج التقدير قبل تاريخ الانتهاء من إعداد القوائم المالية.

- *قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر الملازم* - تنتج قابلية التعرض لتحيز الإدارة من الحالات التي تخلق تعرضاً لإخفاق متعمد أو غير متعمد من جانب الإدارة في الحفاظ على حيادها أثناء إعداد المعلومات. ويقترن تحيز الإدارة في الغالب بحالات معينة من الممكن أن تكون سبباً لعدم حفاظ الإدارة على حيادها عند ممارسة الاجتهاد (مؤشرات تحيز الإدارة المحتمل)، مما قد يفضي إلى تحريف جوهري في المعلومات التي ستكون مغشوشة إذا كان التحريف متعمداً. وتشتمل مثل هذه المؤشرات على الدوافع أو الضغوط بقدر تأثيرها على الخطر الملازم (على سبيل المثال، نتيجة دافع لتحقيق نتيجة مرجوة، مثل مستهدف أرباح مرجو أو نسبة رأسمال مرجوة)، وفرصة عدم الحفاظ على الحياد. وتوضح الفقرات أ١ إلى أ٥ من معيار المراجعة (٢٤٠) العوامل ذات الصلة بقابلية التعرض للتحريف بسبب الغش في صورة التقرير المالي المغشوش أو اختلاس الأصول.

٣. عندما يكون التعقيد أحد عوامل الخطر الملازم، قد تكون هناك حاجة طبيعية لاتباع آليات أكثر تعقيداً عند إعداد المعلومات، ومثل هذه الآليات قد تكون بطبيعتها أكثر صعوبة في التطبيق. ونتيجة لذلك، فقد يتطلب تطبيقها مهارات أو معرفة متخصصة، وقد تتطلب استخدام أحد الخبراء الذين تستعين بهم الإدارة.

٤. عندما يزداد طابع عدم الموضوعية في اجتهاد الإدارة، قد تزداد أيضاً قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة، سواءً بشكل غير متعمد أو متعمد. فعلى سبيل المثال، قد تكون الإدارة مارست اجتهاداً مهماً عند إجراء التقديرات المحاسبية التي تم التعرف على وجود ارتفاع كبير في درجة عدم التأكد المحيطة بها، وقد تعكس الاستنتاجات المتعلقة بالطرق والبيانات والافتراضات تحيزاً غير متعمد أو متعمداً من جانب الإدارة.

أمثلة لأحداث أو حالات قد ينشأ عنها وجود مخاطر للتحريف الجوهري

٥. فيما يلي أمثلة للأحداث (بما في ذلك المعاملات) والحالات التي قد تدل على وجود مخاطر للتحريف الجوهري في القوائم المالية، على مستوى القوائم المالية أو مستوى الإقرارات. ورغم أن الأمثلة المذكورة المصنفة حسب عوامل الخطر الملازم تغطي نطاقاً واسعاً من الأحداث والحالات؛ فإن هذه الأحداث والحالات ليست جميعها ذات صلة بكل ارتباط مراجعة، وقائمة الأمثلة ليست بالضرورة أن تكون قائمة كاملة. وقد تم تصنيف الأحداث والحالات حسب عامل الخطر الملازم الذي قد يكون له الأثر الأكبر في ظل الظروف القائمة. وجدير بالذكر أنه نظراً للعلاقات المتبادلة بين عوامل الخطر الملازم، فإن أمثلة الأحداث والحالات من المرجح أيضاً أن تخضع لعوامل أخرى من عوامل الخطر الملازم، أو قد تتأثر بها، بدرجات متفاوتة.

عوامل الخطر الملازم ذات الصلة:	أمثلة للأحداث أو الحالات التي قد تدل على وجود مخاطر للتحريف الجوهري على مستوى الإقرارات:
التعقيد	الجانب التنظيمي: • العمليات الخاضعة للتنظيم بدرجة عالية من التعقيد. نموذج الأعمال: • وجود تحالفات ومشروعات مشتركة معقدة. إطار التقرير المالي المنطبق: • القياسات المحاسبية التي تتضمن آليات معقدة.

عوامل الخطر الملازم ذات الصلة:	أمثلة للأحداث أو الحالات التي قد تدل على وجود مخاطر للتحريف الجوهري على مستوى الإقرارات:
	المعاملات: • استخدام تمويل لا يظهر في قائمة المركز المالي، والمنشآت ذات الغرض الخاص، وترتيبات التمويل الأخرى المعقدة.
عدم الموضوعية	إطار التقرير المالي المنطبق: • وجود مجموعة كبيرة من ضوابط القياس المحتملة للتقدير المحاسبي. على سبيل المثال، إثبات الإدارة للإهلاك أو دخل ومصروف أعمال الإنشاءات. • اختيار الإدارة لأسلوب أو نموذج تقويم لأصل غير متداول، مثل العقارات الاستثمارية.
التغير	الظروف الاقتصادية: • العمليات في المناطق غير المستقرة اقتصادياً، على سبيل المثال، البلدان التي تعاني عملتها من انخفاض كبير في قيمتها أو الاقتصاديات التي تعاني من تضخم مرتفع. الأسواق: • العمليات المعرضة لأسواق متقلبة، على سبيل المثال، التداول في العقود الآجلة. فقدان العملاء: • القضايا المتعلقة بالاستمرارية والسيولة، بما في ذلك فقدان العملاء المهمين. نموذج الصناعة: • التغيرات في الصناعة التي تعمل فيها المنشأة. نموذج الأعمال: • التغيرات في سلسلة التوريد. • تطوير أو تقديم منتجات أو خدمات جديدة، أو الانتقال إلى مسارات عمل جديدة. الجغرافيا: • التوسع إلى مواقع جديدة. هيكل المنشأة: • التغيرات في المنشأة، مثل عمليات الاستحواذ أو إعادة الهيكلة الكبيرة، أو الأحداث الأخرى غير المعتادة. • المنشآت أو قطاعات الأعمال التي من المحتمل أن يتم بيعها. كفاءة الموارد البشرية: • التغييرات في الموظفين الرئيسيين، بما في ذلك رحيل المدراء التنفيذيين الرئيسيين. تقنية المعلومات: • التغيرات في بيئة تقنية المعلومات. • تركيب نظم تقنية معلومات جديدة مهمة فيما يتعلق بالتقرير المالي. إطار التقرير المالي المنطبق: • تطبيق الإصدارات المحاسبية الجديدة.

عوامل الخطر الملازم ذات الصلة:	أمثلة للأحداث أو الحالات التي قد تدل على وجود مخاطر للتحريف الجوهري على مستوى الإقرارات:
	رأس المال: • القيود الجديدة على توفر رأس المال والائتمان. الجانب التنظيمي: • شروع السلطات التنظيمية أو الجهات الحكومية في تحريات عن عمليات المنشأة أو نتائجها المالية. • أثر التشريعات الجديدة المتعلقة بحماية البيئة.
عدم التأكد:	إعداد التقارير: • الأحداث أو المعاملات التي تنطوي على عدم تأكد كبير محيط بالقياس، بما في ذلك التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها. • الدعاوى القضائية التي لم يتم البت فيها والالتزامات المحتملة، على سبيل المثال، ضمانات المبيعات والضمانات المالية والإصلاحات البيئية.
قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر الملازم	إعداد التقارير: • فرص الإدارة والموظفين للتورط في إعداد تقرير مالي مغشوش، بما في ذلك إغفال أو حجب معلومات مهمة في الإفصاحات. المعاملات: • المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة. • وجود قدر كبير من المعاملات غير الروتينية أو غير المنتظمة، بما في ذلك المعاملات فيما بين شركات المجموعة الواحدة والمعاملات ذات الإيرادات الكبيرة في نهاية الفترة. • المعاملات المسجلة بناءً على نوايا الإدارة، على سبيل المثال، إعادة تمويل الدين، والأصول التي سيتم بيعها، وتصنيف الأوراق المالية القابلة للتداول.

الأحداث أو الحالات الأخرى التي قد تدل على وجود مخاطر للتحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية:

- الافتقار إلى الموظفين الذين يتمتعون بالمهارات المناسبة في مجال المحاسبة وإعداد التقارير المالية.
- أوجه القصور في الرقابة - ولاسيّما في بيئة الرقابة وآلية تقييم المخاطر وآلية المتابعة، وخصوصاً أوجه القصور التي لم تقم الإدارة بمواجهتها.
- وجود تحريفات سابقة أو تاريخ سابق من الأخطاء أو وجود تعديلات بمبالغ كبيرة في نهاية الفترة.

الملحق الثالث

(راجع: الفقرات ١٢(م)، ٢١–٢٦، أ٩٠–أ١٨١)

فهم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

١. يمكن النص على نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة في الأدلة الإرشادية والنظم والنماذج الخاصة بالسياسات والإجراءات، والمعلومات المدمجة فيها، وللأفراد تأثير على هذا النظام. ويتولى تطبيق نظام الرقابة الداخلية للمنشأة الإدارة والمكلفون بالحوكمة والموظفون الآخرون بناءً على هيكل المنشأة. ويمكن تطبيق هذا النظام، بناءً على قرارات الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين الآخرين وفي سياق المتطلبات النظامية والتنظيمية، على نموذج تشغيل المنشأة أو الهيكل القانوني للمنشأة، أو عليهما معاً.

٢. يقدم هذا الملحق شرحاً إضافياً لمكونات نظم الرقابة الداخلية للمنشأة، وعوامل محدودية هذا النظام، الموضحة في الفقرات (١٢)(م) و٢١-٢٦ وأ٩٠-أ١٨١، حسب ارتباطها بمراجعة القوائم المالية.

٣. مما يشتمل عليه نظام الرقابة الداخلية للمنشاة، الجوانب التي تتعلق بأهداف تقارير المنشأة، بما في ذلك أهداف تقاريرها المالية، ويمكن أن يشتمل أيضاً على الجوانب التي تتعلق بأهداف عملياتها التشغيلية أو التزامها، عندما يكون لمثل تلك الجوانب صلة بإعداد التقرير المالي.

مثال:

يمكن أن تكون لأدوات الرقابة على الالتزام بالأنظمة واللوائح صلة بالتقرير المالي عندما تكون أدوات الرقابة تلك ذات صلة بإعداد المنشأة للإفصاحات المتعلقة بالالتزامات المحتملة في القوائم المالية.

مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

بيئة الرقابة

٤. تشمل بيئة الرقابة مهام الحوكمة والإدارة والمواقف السلوكية للمكلفين بالحوكمة والإدارة ووعيهم وتصرفاتهم فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة وأهميته داخل المنشأة. وتحدد بيئة الرقابة المناخ السائد في المنشأة، مما يؤثر على وعي أفرادها بالرقابة، وتوفر الأساس العام لعمل المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

٥. يتأثر الوعي الرقابي في المنشأة بالمكلفين بالحوكمة، إذ يتمثل أحد الأدوار المنوطة بهم في معادلة الضغوط الواقعة على الإدارة، فيما يتعلق بالتقرير المالي، والتي قد تنشأ عن متطلبات السوق أو برامج الأجور. ولذلك تتأثر فاعلية تصميم بيئة الرقابة، من حيث مشاركة المكلفين بالحوكمة فيها، بأمور مثل:

- استقلالهم عن الإدارة وقدرتهم على تقويم تصرفاتها.
- ما إذا كانوا يفهمون المعاملات التجارية للمنشأة.
- مدى تقويمهم لإعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك ما إذا كانت القوائم المالية تتضمن إفصاحات كافية.

٦. تشمل بيئة الرقابة العناصر الآتية:

(أ) *كيفية تنفيذ مسؤوليات الإدارة، مثل وضع ثقافة المنشأة والحفاظ عليها والتزام الإدارة بالنزاهة والقيم الأخلاقية*. لا يمكن لفاعلية أدوات الرقابة أن تعلو على النزاهة والقيم الأخلاقية للأفراد الذين يقومون بوضع هذه الأدوات ويتولون إدارتها ومتابعتها. وتُعد النزاهة والسلوك الأخلاقي هما نتاج المعايير الأخلاقية والسلوكية للمنشأة أو مدونة قواعد سلوكها المهني، ونتاج كيفية الإبلاغ بهذه المعايير والمدونات (على سبيل المثال، من خلال بيانات السياسات)، وكيفية تعزيزها في الممارسة العملية (على سبيل المثال، من خلال تصرفات الإدارة الرامية إلى محو، أو التخفيف من، الدوافع أو الإغراءات التي قد تدفع الموظفين إلى ارتكاب تصرفات غير أمينة أو غير قانونية أو غير أخلاقية). وقد يشمل الإبلاغ بسياسات المنشأة الخاصة بالنزاهة والقيم الأخلاقية إبلاغ الموظفين بالمعايير السلوكية من خلال بيانات السياسات ومدونات قواعد السلوك وتقديم القدوة العملية.

(ب) *عندما يكون المكلفون بالحوكمة منفصلين عن الإدارة، كيفية إبداء المكلفين بالحوكمة لاستقلالهم عن الإدارة وطريقة ممارستهم الإشراف على نظام الرقابة الداخلية للمنشأة*. يتأثر الوعي الرقابي في المنشأة بالمكلفين بالحوكمة. ومن بين الاعتبارات المحتملة في هذا الشأن ما إذا كان هناك عدد كاف من الأفراد مستقلين عن الإدارة ويتمتعون بالموضوعية في إجراء التقويمات واتخاذ القرارات؛ وكيفية قيام المكلفين بالحوكمة بتحديد مسؤوليات الإشراف وتحملهم لها؛ وما إذا كان المكلفون بالحوكمة يتولون مسؤولية الإشراف على الإدارة عند قيامها بتصميم وتطبيق نظام الرقابة الداخلية للمنشاة. ويتم النص على أهمية مسؤوليات المكلفين بالحوكمة في مدونة قواعد السلوك وفي الأنظمة واللوائح الأخرى، أو في الإرشادات التي يتم إعدادها لصالح المكلفين بالحوكمة. ومن بين المسؤوليات الأخرى التي يتولاها المكلفون بالحوكمة الإشراف على تصميم إجراءات الإبلاغ عن المخالفات، وعلى فاعليتها التشغيلية.

(ج) *كيفية تحديد المنشأة للصلاحيات والمسؤوليات من أجل تحقيق أهدافها*. قد يشمل هذا اعتبارات تتعلق بما يلي:

- الجوانب الرئيسية المتعلقة بالصلاحيات والمسؤوليات والتسلسل الإداري المناسب؛
- السياسات التي تتعلق بممارسات العمل المناسبة، ومعرفة وخبرة الموظفين الرئيسيين، والموارد المتوفرة للقيام بالواجبات؛
- السياسات والاتصالات الموجهة لضمان أن جميع الموظفين يفهمون أهداف المنشأة، ويعرفون كيفية تفاعل تصرفاتهم الفردية مع تلك الأهداف ومساهمتها في تحقيقها، ويدركون الكيفية سيُحاسَبون بها والأمور التي سيُحاسَبون عليها.

(د) *كيفية قيام المنشأة بجذب الأفراد الأكفاء وتنمية قدراتهم والحفاظ عليهم، بما يتماشى مع أهدافها*. يشمل هذا الطريقة التي تضمن بها المنشأة أن الأفراد يتمتعون بالمعرفة والخبرات اللازمة لإنجاز مهام عملهم، مثل:

- معايير تعيين الأفراد الأكثر تأهيلاً - مع التركيز على الخلفية العلمية، والخبرة العملية السابقة، والإنجازات السابقة، وما يدل على النزاهة والسلوك الأخلاقي.
- سياسات التدريب التي يتم من خلالها الإبلاغ بالأدوار والمسؤوليات المتوقعة، بما في ذلك ممارسات مثل الاستعانة بمعاهد التدريب، وإقامة الندوات، التي تشرح مستويات الأداء والسلوك المأمولة؛
- عمليات تقييم الأداء الدورية التي تثبت التزام المنشأة بترقية الموظفين المؤهلين إلى مستويات المسؤولية الأعلى.

(هـ) *كيفية محاسبة المنشأة للأفراد على مسؤولياتهم لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية للمنشأة*. ويمكن تحقيق ذلك من خلال ما يلي، على سبيل المثال:

- آليات الاتصال بالأفراد ومحاسبتهم على أداء مسؤوليات الرقابة واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة؛
- تحديد مقاييس الأداء والحوافز والمكافآت للمسؤولين عن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، بما في ذلك كيفية تقويم المقاييس والحفاظ على ملاءمتها؛
- كيفية تأثير الضغوط المرتبطة بتحقيق أهداف الرقابة على مسؤوليات الأفراد ومقاييس أدائهم؛
- كيفية ضبط سلوك الأفراد، عند اللزوم.

وسيختلف مدى مناسبة الأمور المذكورة أعلاه من منشأة لأخرى تبعاً لحجم المنشأة وتعقيد هيكلها وطبيعة أنشطتها.

آلية المنشأة لتقييم المخاطر

٧. إن آلية المنشأة لتقييم المخاطر هي آلية ذات طابع تكراري للتعرف على المخاطر وتحليلها بغية تحقيق أهداف المنشأة، وهي تشكل الأساس لكيفية قيام الإدارة أو المكلفين بالحوكمة بتحديد المخاطر التي سيتم إدارتها.

٨. لأغراض التقرير المالي، تتضمن آلية المنشأة لتقييم المخاطر كيفية تحديد الإدارة لمخاطر الأعمال ذات الصلة بإعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق الخاص بالمنشأة، وتقدير أهميتها، وتقييم احتمال حدوثها، والبت في التصرفات التي سيتم اتخاذها للاستجابة لها وإدارتها ونتائج تلك التصرفات. فعلى سبيل المثال، قد تتناول آلية المنشأة لتقييم المخاطر كيفية أخذ المنشأة في حسبانها لاحتمالات عدم تسجيل المعاملات أو كيفية تعرفها على التقديرات المهمة المسجلة في القوائم المالية وطريقة تحليلها.

٩. تشمل المخاطر ذات الصلة بالتقرير المالي الذي يمكن الاعتماد عليه الأحداث أو المعاملات أو الظروف، الخارجية والداخلية، التي قد تحدث وتؤثر سلباً على قدرة المنشأة على إنشاء المعلومات المالية وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها بما يتسق مع إقرارات الإدارة في القوائم المالية. وقد تقوم الإدارة بوضع خطط أو برامج أو تصرفات لمواجهة مخاطر معينة أو قد تقرر أن تتحمل خطراً معيناً بسبب التكلفة أو لاعتبارات أخرى. وقد تنشأ المخاطر أو تتغير بسبب ظروف مثل ما يلي:

- *التغيرات في البيئة التشغيلية*. يمكن للتغيرات في البيئة التنظيمية أو الاقتصادية أو التشغيلية أن تؤدي إلى تغيرات في الضغوط التنافسية وإلى مخاطر مختلفة تماماً.
- *الموظفون الجدد*. قد يكون للموظفين الجدد تركيز مختلف على نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، أو فهم مختلف له.
- *نظم المعلومات الجديدة أو المُحَدّثة*. يُمكن للتغيرات المهمة والسريعة في نظم المعلومات أن تغير الخطر المتعلق بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة.
- *النمو السريع*. يمكن للتوسع الكبير والسريع في العمليات أن يشكل عبئاً على أدوات الرقابة وأن يزيد من مخاطر تعطل أدوات الرقابة.
- *التقنيات الحديثة*. قد يؤدي إدخال تقنيات جديدة في العمليات الإنتاجية أو نظم المعلومات إلى تغيير الخطر المرتبط بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة.
- *نماذج العمل أو المنتجات أو الأنشطة الجديدة*. قد يترتب على دخول المنشأة في مجالات عمل أو معاملات لا تمتلك فيها سوى خبرة ضئيلة، ظهور مخاطر جديدة مرتبطة بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة.
- *إعادة الهيكلة المؤسسية* . قد يصاحب إعادة الهيكلة تخفيض في عدد الموظفين وتغييرات في مهام الإشراف والفصل في الواجبات مما قد يغير من الخطر المرتبط بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة.
- *التوسع في العمليات الأجنبية*. ينطوي التوسع في العمليات الأجنبية أو الاستحواذ على هذه العمليات على مخاطر جديدة، وفريدة في الغالب، قد تؤثر على الرقابة الداخلية، ومثال ذلك، زيادة أو تغير المخاطر الناجمة عن المعاملات التي بالعملات الأجنبية.
- *الإصدارات المحاسبية الجديدة*. قد يؤثر إقرار مبادئ محاسبية جديدة، أو تغيير القائم منها، على المخاطر في إعداد القوائم المالية.
- *استخدام تقنية المعلومات*. المخاطر المرتبطة بما يلي:
  - الحفاظ على سلامة البيانات ومعالجة المعلومات؛ أو
  - المخاطر التي تواجه استراتيجية عمل المنشأة والتي تنشأ إذا كانت استراتيجية تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة لا تدعم بصورة فعالة استراتيجية عمل المنشأة؛ أو
  - التغيرات أو الأعطال في بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة أو الدوران الوظيفي لموظفي تقنية المعلومات أو عدم قيام المنشأة بإجراء التحديثات الضرورية على بيئة تقنية المعلومات أو عدم إجراء هذه التحديثات في الوقت المناسب.

آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية

١٠. تُعد آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية آلية مستمرة لتقويم فاعلية نظام الرقابة الداخلية لديها، واتخاذ التصرفات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب. ويمكن أن تتألف آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها من أنشطة دائمة أو تقويمات منفصلة (يتم إجراؤها بشكل دوري) أو من نهج يجمع بين كلا الأمرين. وتكون أنشطة المتابعة الدائمة مدمجة غالباً في الأنشطة العادية المتكررة للمنشأة ويمكن أن تشتمل على أنشطة إدارية وإشرافية منتظمة. ومن المرجح أن تتباين آلية المنشأة من حيث نطاقها ومعدل تكرارها بناءً على تقييم المخاطر الذي تجريه المنشأة.

١١. تشتمل في الغالب أهداف وظائف المراجعة الداخلية، ونطاق عملها، على أنشطة تهدف إلى تقويم أو متابعة فاعلية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.[٧٢] وقد تشتمل آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها على أنشطة مثل قيام الإدارة بفحص ما إذا كانت المطابقات بالكشوف

[٧٢] يقدم معيار المراجعة (٦١٠) والملحق الرابع من هذا المعيار المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بالمراجعة الداخلية.

البنكية يتم إعدادها في الوقت المناسب، وتقويم المراجعين الداخليين لمدى التزام موظفي المبيعات بسياسات المنشأة المتعلقة بشروط عقود البيع، وإشراف الإدارة القانونية على الالتزام بالسياسات الأخلاقية أو سياسات ممارسات العمل الخاصة بالمنشأة. وتتم المتابعة أيضاً للتأكد من استمرار عمل أدوات الرقابة بكفاءة على مدار الوقت. فعلى سبيل المثال، إذا لم تكن هناك متابعة للمطابقات بالكشوف البنكية، من حيث توقيتها ودقتها، فمن المرجح أن يتوقف الموظفون عن إعدادها.

١٢. يمكن أن تكون هناك أدوات رقابة آلية أو يدوية، أو مزيج من كليهما، فيما يتعلق بآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها، بما في ذلك أدوات الرقابة التي تتابع أدوات الرقابة الآلية الأساسية. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تستخدم المنشأة أدوات رقابة آلية لمتابعة الوصول إلى تقنية معينة وهذه الأدوات تقوم بإنشاء تقارير آلية عن الأنشطة غير المعتادة وترفعها إلى الإدارة، التي تتولى بدورها التحري يدوياً عن الحالات الشاذة التي تم التعرف عليها.

١٣. عند التمييز بين نشاط المتابعة وأداة الرقابة فيما يتعلق بنظام المعلومات، تؤخذ في الحسبان التفاصيل الأساسية للنشاط، خاصةً عندما ينطوي النشاط على مستوى معين من الاستعراض الإشرافي. ولا تُصنّف الاستعراضات الإشرافية، تلقائياً، على أنها أنشطة متابعة، فتصنيف استعراض ما على أنه أداة رقابة تتعلق بنظام المعلومات أو على أنه نشاط متابعة يمكن أن يكون أمراً خاضعاً للحكم الشخصي. فعلى سبيل المثال، المقصد من تطبيق أداة رقابة شهرية على اكتمال المعلومات سيكون اكتشاف الأخطاء وتصحيحها، فيما سيبحث نشاط المتابعة في أسباب حدوث الأخطاء وسيوكل إلى الإدارة مسؤولية إصلاح الآلية لمنع حدوث الأخطاء في المستقبل. وبعبارة أخرى بسيطة، تستجيب أداة الرقابة التي تتعلق بنظام المعلومات إلى خطر معين، في حين أن نشاط المتابعة يقيّم ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل على النحو المنشود داخل كلٍ من المكونات الخمسة لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة.

١٤. قد تتضمن أنشطة المتابعة استخدام معلومات يتم الحصول عليها من الاتصالات المستلمة من أطراف خارجية، والتي قد تشير إلى وجود مشكلات أو قد تسلط الضوء على جوانب تحتاج إلى التحسين. فالعملاء يؤيدون ضمناً بيانات الفواتير عن طريق قيامهم بالدفع أو إنهم يشتكون من تلك المصاريف. وإضافة لذلك، قد تتواصل السلطات التنظيمية مع المنشأة بشأن الأمور التي تؤثر على عمل الرقابة الداخلية، مثل الاتصالات المتعلقة بالفحوصات التي تجريها الهيئات التنظيمية للقطاع المصرفي. وقد تأخذ الإدارة في حسبانها أيضاً، عند تنفيذ أنشطة المتابعة، أي اتصالات ترد من المراجعين الخارجيين فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

نظام المعلومات والاتصالات

١٥. يتألف نظام المعلومات ذو الصلة بإعداد القوائم المالية من أنشطة وسياسات، وسجلات محاسبية وأخرى داعمة، تهدف إلى ما يلي:

- إنشاء معاملات المنشأة وتسجيلها ومعالجتها (إضافة إلى جمع المعلومات، ومعالجتها والإفصاح عنها، فيما يتعلق بالأحداث والحالات بخلاف المعاملات) وضمان المساءلة عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية المتعلقة بها؛
- حل المعالجة غير الصحيحة للمعاملات، على سبيل المثال، الملفات الآلية المعلقة والإجراءات المتبعة لإنهاء البنود المعلقة في الوقت المناسب؛
- معالجة حالات تجاوز النظام أو تخطي أدوات الرقابة والمحاسبة عنها؛
- دمج المعلومات النابعة من معالجة المعاملات في دفتر الأستاذ العام (على سبيل المثال، نقل المعاملات المتراكمة من دفتر الأستاذ المساعد)؛
- جمع المعلومات ذات الصلة بإعداد القوائم المالية، ومعالجة هذه المعلومات، التي تتعلق بأحداث وحالات، بخلاف المعاملات، مثل إهلاك الأصول واستنفادها والتغيرات في إمكانية استرداد الأصول؛
- ضمان أن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها بموجب إطار التقرير المالي المنطبق يتم تجميعها وتسجيلها ومعالجتها وتلخيصها والتقرير عنها بشكل مناسب في القوائم المالية.

١٦. تشمل آليات عمل المنشأة الأنشطة التي تهدف إلى ما يلي:

- تطوير منتجات وخدمات المنشأة وشرائها وإنتاجها وبيعها وتوزيعها؛

- ضمان الالتزام بالأنظمة واللوائح؛
- تسجيل المعلومات، بما في ذلك المعلومات المحاسبية ومعلومات التقرير المالي.

وينتج عن آليات العمل معاملات يتم تسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها من خلال نظام المعلومات.

١٧. تؤثر جودة المعلومات في قدرة المنشأة على اتخاذ القرارات المناسبة لإدارة أنشطتها والرقابة عليها وفي قدرتها على إعداد تقارير مالية يمكن الاعتماد عليها.

١٨. قد يأخذ الاتصال، الذي يتضمن توفير فهم للأدوار والمسؤوليات الفردية التي تتعلق بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة، أشكالاً مثل الأدلة الإرشادية للسياسات، والأدلة الإرشادية المحاسبية والمتعلقة بالتقرير المالي، والمذكرات. ويُمكن أيضاً إجراء الاتصال إلكترونياً وشفهياً ومن خلال ما تتخذه الإدارة من تصرفات.

١٩. ينطوي قيام المنشأة بالإبلاغ بالأدوار والمسؤوليات والأمور المهمة المتعلقة بالتقرير المالي على توفير فهم للأدوار والمسؤوليات الفردية فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية ذي الصلة التقرير المالي. وقد يشتمل ذلك على أمور مثل مدى فهم الموظفين لوجه تعلق أنشطتهم في نظام المعلومات بأعمال غيرهم ووسائل التقرير عن الاستثناءات إلى المستوى الأعلى المناسب داخل المنشأة.

أنشطة الرقابة

٢٠. يتم التعرف على أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة وفقاً للفقرة ٢٦. وتشمل أدوات الرقابة تلك أدوات الرقابة على معالجة المعلومات وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، وكلتاهما يمكن أن تكونا ذات طبيعة يدوية أو آلية. وكلما زادت أدوات الرقابة الآلية، أو أدوات الرقابة التي تنطوي على جوانب آلية، والتي تستخدمها الإدارة أو تعتمد عليها فيما يتعلق بتقريرها المالي، زادت الأهمية التي يمكن أن يكتسبها قيام المنشأة بتطبيق أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تتصدى لاستمرار عمل الجوانب الآلية في أدوات الرقابة على معالجة المعلومات. ويمكن أن تتعلق أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة بما يلي:

- *منح التصريح والموافقات*. يؤكد التصريح صحة المعاملة (أي إنه يقر بأن حدثاً اقتصادياً فعلياً يقع ضمن نطاق سياسة المنشأة). ويأخذ التصريح عادةً شكل الموافقة من مستوى إداري أعلى أو شكل المصادقة وتحديد ما إذا كانت المعاملة تُعد صحيحة. فعلى سبيل المثال، يعتمد المشرف تقرير المصروفات بعد مراجعة ما إذا كانت المصروفات تبدو معقولة وفي نطاق سياسة المنشأة. ومن أمثلة الموافقة الآلية ما يكون عندما تتم مقارنة تكلفة الوحدة في إحدى الفواتير، آلياً، بتكلفة الوحدة في أمر الشراء ذي الصلة ضمن مستوى مسموح به محدد مسبقاً. ويتم تلقائياً اعتماد الفواتير التي في حدود المستوى المسموح به ليتم دفعها. أمّا الفواتير التي تتجاوز ذلك المستوى، فيتم إرسالها للمزيد من التحقق.
- *المطابقات* - المطابقات هي مقارنة بين عنصرين أو أكثر من عناصر البيانات. وفي حالة التعرف على وجود اختلافات، يتم اتخاذ إجراء لجعل البيانات متفقة مع بعضها. وتتصدى المطابقات عادةً لاكتمال أو دقة معالجة المعاملات.
- *عمليات التحقق* - في عمليات التحقق يتم مقارنة بندين أو أكثر مع بعضهما أو مقارنة بند مع سياسة، ومن المرجح أن تنطوي هذه العمليات على إجراء متابعة عندما لا يتطابق البندان أو لا يتسق البند مع السياسة. وتتصدى عمليات التحقق عادةً لاكتمال أو دقة أو صحة معالجة المعاملات.
- *أدوات الرقابة المادية أو المنطقية، بما في ذلك تلك التي تتصدى لحماية الأصول من الوصول أو الاقتناء أو الاستخدام أو التصرف غير المصرح به*. أدوات الرقابة التي تشمل ما يلي:
  - الأمن المادي للأصول، بما في ذلك تدابير الوقاية الكافية، مثل توفير وسائل الحماية على الوصول إلى الأصول والسجلات.
  - التصريح بالوصول إلى برامج الحاسب وملفات البيانات (أي الوصول المنطقي).
  - الجرد الدوري والمقارنة بالمبالغ الموضحة في سجلات الرقابة (على سبيل المثال، مقارنة نتائج جرد النقدية والأوراق المالية والمخزون بالسجلات المحاسبية).

ويعتمد مدى اعتبار أدوات الرقابة المادية التي تهدف إلى منع سرقة الأصول ذات صلة بإمكانية الاعتماد على إعداد القوائم المالية، على الظروف كما هو الحال عندما تكون الأصول معرّضة إلى حد كبير للاختلاس.

- *الفصل في الواجبات*. إسناد مسؤوليات التصريح بإجراء المعاملات وتسجيل المعاملات والاحتفاظ بالأصول إلى أفراد مختلفين. ويهدف الفصل في الواجبات إلى الحد من فرص السماح لأي شخص بارتكاب خطأ أو غش ثم إخفائه خلال المسار الطبيعي لتنفيذ واجبات عمله.

فعلى سبيل المثال، المدير الذي يصرح بالمبيعات الآجلة لا يكون مسؤولاً عن حفظ السجلات الخاصة بالمبالغ مستحقة التحصيل أو عن التعامل مع المقبوضات النقدية. فإذا كان هناك شخص واحد يستطيع تنفيذ جميع هذه الأنشطة، فإنه قد يقوم على سبيل المثال بإنشاء عملية بيع وهمية قد لا يتم اكتشافها. وبالمثل، ينبغي ألا يكون لمندوبي المبيعات القدرة على تعديل ملفات أسعار المنتجات أو نسب العمولات.

وفي بعض الأحيان، لا يكون الفصل في الواجبات عملياً أو فعالاً من حيث التكلفة أو ذا جدوى. فعلى سبيل المثال، قد تفتقر المنشآت الأصغر والأقل تعقيداً إلى الموارد الكافية لتحقيق الفصل المثالي، وقد يترتب على تعيين المزيد من الموظفين تكاليف باهظة. وفي هذه الحالات، يمكن أن تضع الإدارة أدوات رقابة بديلة. وفي المثال المذكور أعلاه، إذا كان مندوب المبيعات يستطيع تعديل ملفات أسعار المنتجات، يمكن تطبيق نشاط رقابة لغرض الاكتشاف يوجب على موظفين ليست لهم صلة بوظيفة المبيعات أن يراجعوا بشكل دوري ما إذا كان مندوب المبيعات قد قام بتغيير الأسعار والظروف التي تم فيها ذلك.

٢١. قد تعتمد أدوات رقابة معينة على وجود أدوات رقابة إشرافية مناسبة يتم وضعها من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، يمكن التفويض بتطبيق أدوات الرقابة المتعلقة بمنح التصريح وفقاً لإرشادات مستقرة، مثل ضوابط الاستثمار التي يضعها المكلفون بالحوكمة؛ وفي حالات أخرى، قد تتطلب المعاملات غير الروتينية مثل عمليات الاستحواذ الكبيرة أو تصفية الاستثمارات الحصول على اعتماد خاص رفيع المستوى، بما في ذلك في بعض الحالات الاعتماد من المساهمين.

محدودية الرقابة الداخلية

٢٢. إن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، مهما بلغت فاعليته، لن يوفر للمنشأة إلا تأكيداً معقولاً عن تحقيق أهداف التقرير المالي للمنشأة. وتتأثر احتمالية تحقيق تلك الأهداف بالمحدودية الملازمة للرقابة الداخلية. ويعود ذلك إلى حقيقة أن الاجتهاد البشري في اتخاذ القرارات قد تشوبه العيوب وأن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة قد يتعطل بسبب خطأ بشري. فعلى سبيل المثال، قد يحدث خطأ في تصميم أداة رقابة، أو خطأ عند تغييرها. وبالمثل، قد لا يكون عمل أداة الرقابة فعّالاً، كما في حالة عدم الفاعلية في استخدام المعلومات المُعدَّة لأغراض نظام الرقابة الداخلية (على سبيل المثال، تقرير الاستثناءات) بسبب عدم فهم الشخص المسؤول عن فحص المعلومات للغرض المعدة له هذه المعلومات أو فشله في اتخاذ التصرف المناسب.

٢٣. إضافة لما سبق، يمكن التحايل على أدوات الرقابة بالتواطؤ بين شخصين أو أكثر أو بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة بشكل غير مناسب. فعلى سبيل المثال، قد تدخل الإدارة في اتفاقات جانبية مع العملاء تغير من خلالها شروط وأحكام عقود البيع المتعارف عليها لدى المنشأة، مما قد يؤدي إلى إثبات الإيرادات بشكل غير سليم. وقد يتم أيضاً تجاوز أو إيقاف عمليات التدقيق التحريري في أحد تطبيقات تقنية المعلومات، والمُصممة لتحديد المعاملات التي تتجاوز حدوداً ائتمانية معينة والإبلاغ عنها.

٢٤. وعلاوة على ذلك، فعند تصميم وتطبيق أدوات الرقابة، قد تجتهد الإدارة في طبيعة ومدى أدوات الرقابة التي تختار تطبيقها، وطبيعة ومدى المخاطر التي تختار تحملها.

الملحق الرابع

(راجع: الفقرات ١٤(أ)، ٢٤(أ)(٢)، أ٢٥—أ٢٨، أ١١٨)

اعتبارات لفهم وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة

يوفر هذا الملحق اعتبارات إضافية فيما يتعلق بفهم وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة، عند وجود مثل هذه الوظيفة.

أهداف وظيفة المراجعة الداخلية ونطاق عملها

١. تختلف أهداف وظيفة المراجعة الداخلية، ونطاق عملها وطبيعة مسؤولياتها ومكانتها داخل الهيكل التنظيمي، بما في ذلك سلطة هذه الوظيفة ومساءلتها، اختلافاً كبيراً وتعتمد على حجم المنشأة وهيكلها ومتطلبات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. وقد يتم النص على تلك الأمور في لائحة عمل المراجعة الداخلية أو في نطاق اختصاصها.

٢. قد تتضمن مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية تنفيذ إجراءات معينة وتقويم نتائجها بغرض تقديم تأكيد للإدارة والمكلفين بالحوكمة بشأن تصميم وفاعلية إدارة المخاطر، ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وآليات الحوكمة. وفي هذه الحالة، قد تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دوراً مهماً في آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها. ومع ذلك، فقد تركز مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية على تقويم الجانب الاقتصادي للعمليات وكفاءتها وفاعليتها، وإذا كان الأمر كذلك، فإن عمل الوظيفة قد لا يتعلق بشكل مباشر بالتقرير المالي للمنشأة.

الاستفسار من وظيفة المراجعة الداخلية

٣. إذا كانت المنشأة تحتوي على وظيفة للمراجعة الداخلية، فإن الاستفسار من الأفراد المعنيين في تلك الوظيفة قد يوفر معلومات تفيد المراجع في التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وفي التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات. وحتى تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بعملها، فمن المرجح أن تكون قد كونت فكرة عن عمليات المنشأة ومخاطر أعمالها، وربما تكون قد توصلت إلى نتائج استناداً إلى عملها، مثل التعرف على أوجه القصور في الرقابة أو مخاطر الرقابة، وقد تسهم هذه النتائج بصورة قيمة في فهم المراجع للمنشأة وبيئتها أو إطار التقرير المالي المنطبق أو نظام الرقابة الداخلية للمنشأة أو تقييمات المراجع للمخاطر أو جوانب المراجعة الأخرى. ولهذا، ينبغي على المراجع القيام بتلك الاستفسارات سواءً كان يتوقع أو لا يتوقع الاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية في تعديل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها، أو تقليص مداها.[٧٣] ومن بين الاستفسارات التي قد تكون لها أهمية خاصة الاستفسارات عن الأمور التي أثارتها وظيفة المراجعة الداخلية مع المكلفين بالحوكمة ونواتج آلية تقييم المخاطر التي طبقتها الوظيفة.

٤. إذا تبين أن هناك نتائج قد تكون ذات صلة بالتقرير المالي ومراجعة القوائم المالية، استناداً إلى الردود على استفسارات المراجع، فقد يرى المراجع أنه من المناسب أن يطّلع على التقارير ذات العلاقة التي أعدتها وظيفة المراجعة الداخلية. ومن أمثلة تقارير وظيفة المراجعة الداخلية التي قد تكون ذات صلة، المستندات والتقارير المتعلقة بالاستراتيجية والتخطيط التي أُعدت للعرض على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة والتي تصف نتائج الاختبارات التي قامت بها وظيفة المراجعة الداخلية.

٥. إضافة إلى ما سبق، ووفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠)،[٧٤] فإنه إذا وفرت وظيفة المراجعة الداخلية معلومات للمراجع بشأن أي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم، فعلى المراجع أن يأخذ ذلك في الحسبان عند تعرفه على خطر التحريف الجوهري بسبب الغش.

٦. الأفراد المعنيون في وظيفة المراجعة الداخلية الذين يتم الاستفسار منهم هم من تتوفر لديهم، بحسب حكم المراجع، المعرفة والخبرة والسلطة المناسبة، مثل الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية، أو الأفراد الآخرين في هذه الوظيفة، بحسب الظروف. وقد يرى المراجع أيضاً أنه من المناسب عقد لقاءات دورية مع هؤلاء الأفراد.

---

[٧٣] المتطلبات ذات الصلة منصوص عليها في معيار المراجعة (٦١٠).

[٧٤] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ١٩

أخذ وظيفة المراجعة الداخلية في الحسبان عند فهم بيئة الرقابة

٧. عند فهم بيئة الرقابة، قد ينظر المراجع أيضاً في كيفية استجابة الإدارة لنتائج وتوصيات وظيفة المراجعة الداخلية بشأن أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تم التعرف عليها فيما يتصل بإعداد القوائم المالية، بما في ذلك ما إذا كانت تلك الاستجابات قد تم تطبيقها والكيفية التي تم تطبيقها بها، وما إذا كان قد تم تقويمها لاحقاً من قبل وظيفة المراجعة الداخلية.

فهم الدور الذي تؤديه وظيفة المراجعة الداخلية في آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية

٨. إذا كانت طبيعة مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية وأنشطة التأكيد التي تمارسها تتعلق بالتقرير المالي للمنشأة، فقد يكون بمقدور المراجع أيضاً الاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية لتعديل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة، أو تخفيض مداها، التي سيقوم المراجع بتنفيذها مباشرةً للحصول على أدلة المراجعة. وتزيد احتمالية قدرة المراجعين على الاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة عندما يتضح، على سبيل المثال، استناداً إلى الخبرة من عمليات المراجعة السابقة أو إجراءات المراجع بشأن تقييم المخاطر، أن المنشأة لديها وظيفة مراجعة داخلية تحصل على ما هو مناسب وكافٍ من الموارد مقارنة بتعقيد المنشأة وطبيعة عملياتها، وتربطها علاقة بالمكلفين بالحوكمة تنطوي على تقديم تقارير مباشرة لهم.

٩. إذا كان المراجع، استناداً إلى فهمه المبدئي لوظيفة المراجعة الداخلية، يتوقع الاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية لتعديل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها، أو تخفيض مداها، فعندئذ ينطبق معيار المراجعة (٦١٠).

١٠. وفقاً لما تمت مناقشته باستفاضة في معيار المراجعة (٦١٠)، فإن أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية تختلف عن أدوات الرقابة الأخرى الخاصة بالمتابعة والتي قد تكون ذات صلة بالتقرير المالي، مثل عمليات فحص المعلومات المحاسبية للإدارة التي تهدف إلى الإسهام في طريقة قيام المنشأة بمنع التحريفات أو اكتشافها.

١١ يمكن لإقامة الاتصالات مع الأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية في وقت مبكر من الارتباط، والحفاظ على تلك الاتصالات طوال الارتباط، أن يسهل التبادل الفعّال للمعلومات. ويُؤسس ذلك لبيئة يمكن فيها إعلام المراجع بالأمور المهمة التي قد تنمو إلى علم وظيفة المراجعة الداخلية، عندما يكون من المحتمل أن تؤثر تلك الأمور على عمل المراجع. ويُناقش معيار المراجعة (٢٠٠) أهمية قيام المراجع بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني،[٧٥] بما في ذلك الانتباه للمعلومات التي تثير الشك في إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة. وبناءً عليه، فقد يوفر الاتصال بوظيفة المراجعة الداخلية طوال الارتباط فرصاً للمراجعين الداخليين للفت انتباه المراجع لمثل تلك المعلومات. ومن ثم يكون بمقدور المراجع أن يأخذ مثل تلك المعلومات في الحسبان عند تعرفه على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها.

[٧٥] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٧

الملحق الخامس

(راجع: الفقرات ٢٥(أ)، ٢٦(ب)–(ج)، ٩٤أ، ١٦٦أ–١٧٢أ)

اعتبارات لفهم تقنية المعلومات

يحتوي هذا الملحق على أمور إضافية يمكن أن يأخذها المراجع في الحسبان عند فهم استخدام المنشأة لتقنية المعلومات في نظام الرقابة الداخلية لديها.

فهم استخدام المنشأة لتقنية المعلومات في مكونات نظام الرقابة الداخلية لديها

١. يحتوي نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة على عناصر يدوية وأخرى آلية (أي أدوات رقابة وموارد أخرى يدوية وآلية يتم استخدامها في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة). ويختلف مزيج العناصر اليدوية والآلية التي تستخدمها المنشأة حسب طبيعة استخدام المنشأة لتقنية المعلومات، ومدى التعقيد في ذلك الاستخدام. ويؤثر استخدام المنشأة لتقنية المعلومات على الطريقة التي تتم بها معالجة المعلومات ذات الصلة بإعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، وطريقة تخزينها والإبلاغ بها، مما يؤثر على طريقة تصميم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة وطريقة تطبيقه. ويمكن أن يستخدم كل مكون في نظام الرقابة الداخلية تقنية المعلومات لمدى معين.

وبشكل عام، تعود تقنية المعلومات بالفائدة على نظام الرقابة الداخلية للمنشأة عن طريق تمكين المنشأة من القيام بما يلي:

- التطبيق المتسق لقواعد العمل المحددة سلفاً وتنفيذ العمليات الحسابية المعقدة عند معالجة أحجام كبيرة من المعاملات أو البيانات؛
- تحسين توقيت إصدار المعلومات وإتاحتها ودقتها؛
- تسهيل التحليل الإضافي للمعلومات؛
- تعزيز القدرة على متابعة أداء أنشطة المنشأة وسياساتها وإجراءاتها؛
- الحد من خطر التحايل على أدوات الرقابة؛
- تعزيز القدرة على تحقيق الفصل الفعال في الواجبات عن طريق تطبيق أدوات رقابة أمنية في تطبيقات تقنية المعلومات وقواعد البيانات ونظم التشغيل.

٢. تُعد خصائص العناصر اليدوية أو الآلية ذات صلة بتعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، وبإجراءات المراجعة الإضافية المبنية على ذلك. وقد تكون أدوات الرقابة اليدوية أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من أدوات الرقابة الآلية، لأنه لا يمكن تخطيها أو تجاهلها أو تجاوزها بسهولة كما إنها أقل عرضة للأخطاء والغلطات البسيطة. وقد تكون أدوات الرقابة الآلية أكثر فاعلية من أدوات الرقابة اليدوية في الظروف الآتية:

- المعاملات كبيرة الحجم أو المتكررة، أو في الحالات التي يمكن فيها من خلال الوسائل الآلية منع، أو اكتشاف وتصحيح، الأخطاء التي يمكن توقعها أو التنبؤ بها.
- أدوات الرقابة التي يمكن فيها تصميم طرق خاصة وتشغيلها آلياً على نحو ملائم لتطبيق الرقابة.

فهم استخدام المنشأة لتقنية المعلومات في نظام المعلومات (راجع: الفقرة ٢٥(أ))

٣. قد يشتمل نظام معلومات المنشأة على استخدام عناصر يدوية وآلية، وهو ما يؤثر أيضاً على طريقة إنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها. وعلى وجه الخصوص، يمكن إنفاذ الإجراءات الخاصة بإنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها من خلال تطبيقات تقنية المعلومات التي تستخدمها المنشأة، ومن خلال طريقة تكوين المنشأة لتلك التطبيقات. ويمكن أيضاً أن تحل السجلات التي في صورة معلومات رقمية محل السجلات التي في صورة مستندات ورقية، أو يمكن أن تقوم باستكمالها.

٤. عند التوصل إلى فهم لبيئة تقنية المعلومات ذات الصلة بتدفق المعاملات ومعالجة المعلومات في نظام المعلومات، يقوم المراجع بتجميع المعلومات عن طبيعة وخصائص تطبيقات تقنية المعلومات المستخدمة، وأيضاً عن تقنية المعلومات والبنية التحتية الداعمة لها. ويحتوي الجدول التالي على أمثلة للأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم لبيئة تقنية المعلومات، ويشتمل الجدول كذلك على أمثلة للخصائص

النموذجية لبيئات تقنية المعلومات بناءً على تعقيد تطبيقات تقنية المعلومات المستخدمة في نظام معلومات المنشأة. ومع ذلك، فإن هذه الخصائص هي خصائص إرشادية وقد تختلف بناءً على طبيعة تطبيقات تقنية المعلومات الخاصة التي تستخدمها المنشأة.

	أمثلة للخصائص النموذجية الخاصة بـ:		
	البرمجيات التجارية غير المعقدة	البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد	تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة)
الأمور المتعلقة بمدى الطابع الآلي للبيانات ومدى استخدامها:			
• مدى الإجراءات الآلية الخاصة بالمعالجة، ومدى تعقيد تلك الإجراءات، بما في ذلك ما إذا كانت هناك معالجات آلية بدرجة كبيرة تخلو من استخدام الأوراق.	غير منطبق	غير منطبق	إجراءات آلية موسّعة، غالباً ما تكون معقدة
• مدى اعتماد المنشأة على التقارير التي من إنتاج النظام عند معالجة المعلومات	منطق بسيط لإعداد التقارير الآلية	منطق بسيط لإعداد التقرير الآلية ذات الصلة	منطق معقد لإعداد التقارير الآلية؛ برمجيات كتابة التقارير
• كيفية إدخال البيانات (أي إدخال يدوي أو إدخال بواسطة العميل أو المورد أو رفع ملفات)	طرق يدوية لإدخال البيانات	عدد صغير من طرق إدخال البيانات أو واجهات اتصال بسيطة	عدد كبير من طرق إدخال البيانات أو واجهات الاتصال المعقدة
• الطرق التي تسهل بها تقنية المعلومات الاتصال بين التطبيقات أو قواعد البيانات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات، داخلياً وخارجياً، حسب الاقتضاء، من خلال واجهات الاتصال بين النظم.	لا توجد واجهات اتصال آلية (طرق إدخال يدوية فقط)	عدد صغير من طرق إدخال البيانات أو واجهات اتصال بسيطة	عدد كبير من طرق إدخال البيانات أو واجهات اتصال معقدة
• حجم وتعقيد البيانات التي في صورة رقمية والتي يتم معالجتها بواسطة نظام المعلومات، بما في ذلك ما إذا كانت السجلات المحاسبية أو المعلومات الأخرى مسجلة في صورة رقمية ومكان البيانات المخزنة.	بيانات صغيرة الحجم أو بيانات بسيطة يمكن التحقق يدوياً من صحتها؛ وتكون البيانات متاحة محلياً	بيانات صغيرة الحجم أو بيانات بسيطة	بيانات كبيرة الحجم أو بيانات معقدة؛ مستودعات البيانات؛[٧٦] استخدام مقدمي خدمات تقنية معلومات داخليين أو خارجيين (على سبيل المثال، تخزين أو استضافة البيانات لدى الغير)

[٧٦] يوصف مستودع البيانات عادةً بأنه مخزن مركزي للبيانات المتكاملة التي يتم الحصول عليها من مصدر واحد أو أكثر من المصادر المتفرقة (مثل قواعد البيانات المتعددة) التي يمكن إنتاج التقارير منها أو التي يمكن أن تستخدمها المنشأة لتنفيذ أنشطة تحليل البيانات الأخرى. وبرمجيات كتابة التقارير هي تطبيقات تقنية معلومات يتم استخدامها لاستخراج البيانات من مصدر واحد أو أكثر (مثل مستودع البيانات أو قاعدة البيانات أو تطبيق تقنية المعلومات) وهي تعرض البيانات بتنسيق محدد.

	أمثلة للخصائص النموذجية الخاصة بـ:		
	البرمجيات التجارية غير المعقدة	البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد	تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة)
الأمور المتعلقة بتطبيقات تقنية المعلومات والبنية التحتية لتقنية المعلومات			
• نوع التطبيق (على سبيل المثال، تطبيق تجاري بخيارات تخصيص محدودة أو منعدمة، أو تطبيق بخيارات تخصيص كبيرة أو على درجة عالية من التكامل ربما يكون قد تم شراؤه وتخصيصه، أو تم تطويره داخل المنشأة).	تطبيق تم شراؤه بخيارات تخصيص محدودة أو منعدمة	تطبيق تم شراؤه أو تطبيقات بسيطة قديمة أو قليلة التكلفة لتخطيط موارد المنشأة بخيارات تخصيص محدودة أو منعدمة	تطبيقات مطورة حسب الطلب أو تطبيقات أكثر تعقيداً لتخطيط موارد المنشأة بخيارات تخصيص كبيرة
• مدى التعقيد في طبيعة تطبيقات تقنية المعلومات والبنية التحتية الأساسية لتقنية المعلومات	حل صغير قائم على كمبيوتر محمول صغير أو خادم عميل	حاسب مركزي متطور ومستقر، خادم عميل صغير أو بسيط، برمجيات مثل سحابة خدمات إلكترونية	حاسب مركزي معقد، خادم عميل كبير أو معقد، تطبيقات على شبكة الويب، بنية تحتية مثل سحابة خدمات إلكترونية
• ما إذا كانت هناك استضافة من طرف ثالث لخدمات تقنية المعلومات أو إسناد خارجي لها.	في حالة الإسناد الخارجي، يتم اختيار مقدم خدمات كفؤ ومتطور وموثوق (على سبيل المثال، مقدم خدمات سحابة إلكترونية)	في حالة الإسناد الخارجي، يتم اختيار مقدم خدمات كفؤ ومتطور وموثوق (على سبيل المثال، مقدم خدمات سحابة إلكترونية)	مقدم خدمات كفؤ ومتطور وموثوق فيما يخص الحصول على تطبيقات معينة ومقدم خدمات جديد أو ناشئ فيما يخص التطبيقات الأخرى
• ما إذا كانت المنشأة تستخدم تقنيات ناشئة تؤثر على تقريرها المالي	لا يوجد استخدام لتقنيات ناشئة	استخدام محدود للتقنيات الناشئة في بعض التطبيقات	استخدام متنوع للتقنيات الناشئة عبر مختلف النظم الأساسية
الأمور المتعلقة بآليات تقنية المعلومات:			
• الموظفون المشاركون في الحفاظ على بيئة تقنية المعلومات (العدد ومستوى المهارات لموارد دعم تقنية المعلومات التي تدير أمن بيئة تقنية المعلومات والتغييرات التي تتم فيها).	عدد قليل من الموظفين الذي يحظون بمعرفة تقنية تقتصر على إجراء الترقيات التي يوفرها المورد وإدارة الوصول	عدد محدود من الموظفين الذي يتمتعون بمهارات في تقنية المعلومات / المتخصصين في تقنية المعلومات	إدارة متخصصة في تقنية المعلومات تضم موظفين أصحاب مهارات، بما في ذلك في البرمجة
• مدى تعقيد آليات إدارة حقوق الوصول	فرد واحد له حق الوصول الإداري ويدير حقوق الوصول	عدد قليل من الأفراد لهم حق الوصول الإداري ويديرون حقوق الوصول	آليات معقدة يتولى إدارتها إدارة تقنية المعلومات التي تحدد حقوق الوصول

	أمثلة للخصائص النموذجية الخاصة بـ:		
	البرمجيات التجارية غير المعقدة	البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد	تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة)
• مدى التعقيد في أمن بيئة تقنية المعلومات، بما في ذلك قابلية تعرض تطبيقات تقنية المعلومات وقواعد البيانات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات للمخاطر الإلكترونية، ولاسيّما عندما تكون هناك معاملات قائمة على الويب أو معاملات تنطوي على واجهات اتصال خارجية.	وصول بسيط من داخل مقر المنشأة بدون وجود أي عناصر خارجية على شبكة الويب	بعض التطبيقات القائمة على الويب، بتدابير أمنية بسيطة في الأساس ومستندة إلى الأدوار الوظيفية	نظم أساسية متعددة يمكن الوصول إليها من خلال شبكة الويب وذات نماذج أمنية معقدة
• ما إذا كانت قد طرأت تغييرات برمجية على الطريقة التي يتم بها معالجة المعلومات، ومدى هذه التغييرات خلال الفترة.	برمجيات تجارية بدون تثبيت أية شفرة مصدرية	بعض التطبيقات التجارية التي تكون بدون أية شفرة مصدرية وتطبيقات متطورة أخرى بعدد صغير من التغييرات أو بتغييرات بسيطة؛ المراحل التقليدية لتطوير الأنظمة	تغييرات جديدة أو بعدد كبير أو معقدة، ودورات تطوير عديدة كل عام
• مدى التغيير داخل بيئة تقنية المعلومات (على سبيل المثال، جوانب جديدة في بيئة تقنية المعلومات أو تغييرات مهمة في تطبيقات تقنية المعلومات أو البنية التحتية الأساسية لتقنية المعلومات).	تغييرات تقتصر على ترقيات إصدارات البرمجيات التجارية	تغييرات تتألف من ترقيات البرمجيات التجارية أو ترقيات لإصدارات برامج تخطيط موارد المنشأة أو تحسينات للبرمجيات القديمة	تغييرات جديدة أو بعدد كبير أو معقدة، ودورات تطوير عديدة كل عام، وتخصيص كبير لبرامج تخطيط موارد المنشأة
• ما إذا كان قد حدث تحويل كبير في البيانات خلال الفترة، وإذا كان الأمر كذلك، فطبيعة وأهمية التغييرات والطريقة التي تم بها التحويل	ترقيات البرمجيات التي يوفرها المورد؛ ولا يتم تحويل البيانات نتيجة الترقيات	ترقيات طفيفة لإصدارات البرمجيات التجارية مع إجراء تحويل في بيانات محدودة	ترقيات كبيرة للإصدارات، طرح جديد، تغيير النظام الأساسي

التقنيات الناشئة

٥. يمكن أن تستخدم المنشآت تقنيات ناشئة (على سبيل المثال، سلسلة الكتل أو الروبوتات أو الذكاء الاصطناعي) لأن هذه التقنيات قد توفر فرصاً خاصة لزيادة الكفاءة التشغيلية أو تعزيز عملية إعداد التقرير المالي. وعندما يتم استخدام هذه التقنيات الناشئة في نظام معلومات المنشأة ذي الصلة بإعداد القوائم المالية، يمكن أن يقوم المراجع بتضمين هذه التقنيات في تعرفه على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. ورغم أن التقنيات الناشئة يمكن أن يُنظر إليها على أنها أكثر تطوراً وأكثر تعقيداً مقارنة بالتقنيات القائمة، فإن مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بتطبيقات تقنية المعلومات وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي يتم التعرف عليها وفقاً للفقرة ٢٦(ب)–(ج) تظل كما هي دون تغيير.

التدرج

٦. يمكن التوصل بصورة أكثر سهولة إلى فهم لبيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة الأقل تعقيداً التي تستخدم برمجيات تجارية وعندما لا يكون بمقدور المنشأة الوصول إلى الشفرة المصدرية لإجراء أي تغييرات برمجية. وقد لا يتوفر لدى مثل هذا المنشآت موارد متخصصة في تقنية معلومات ولكن قد يكون لديها شخص مسند إليه دور إداري لغرض منح الموظفين حقوق الوصول أو تثبيت التحديثات التي يوفرها المورد لتطبيقات تقنية المعلومات. وفيما يلي بعض الأمور الخاصة التي من الممكن أن ينظر فيها المراجع عند فهم الطبيعة الخاصة بحزمة برمجيات المحاسبة التجارية، التي قد تكون تطبيق تقنية المعلومات الوحيد الذي تستخدمه المنشأة الأقل تعقيداً في نظام معلوماتها:

- مدى استقرار أداء البرمجيات ومدى شهرتها بأنه يمكن الاعتماد عليها؛
- مدى إمكانية أن تقوم المنشأة بتعديل الشفرة المصدرية للبرمجيات لتضمين وحدات نمطية إضافية (أي وظائف إضافية) في البرمجيات الأساسية، أو أن تجري تغييرات مباشرة في البيانات؛
- طبيعة ومدى التعديلات التي تم إدخالها على البرمجيات. رغم أن المنشأة قد لا يكون بمقدورها تعديل الشفرة المصدرية للبرمجيات، فإن العديد من حزم البرمجيات تتيح إجراء تكوينات (على سبيل المثال، تحديد أو تعديل المؤشرات القياسية لإعداد التقارير). ولا يستلزم هذا في العادة إجراء تعديلات على الشفرة المصدرية؛ ولكن يمكن أن ينظر المراجع في مدى قدرة المنشأة على تكوين البرمجيات عندما ينظر في اكتمال ودقة المعلومات التي تنتجها البرمجيات والتي تُستخدم على أنها أدلة مراجعة؛
- مدى إمكانية الوصول بشكل مباشر إلى البيانات المتعلقة بإعداد القوائم المالية (أي الوصول المباشر إلى قاعدة البيانات بدون استخدام تطبيق تقنية المعلومات) وحجم البيانات التي تتم معالجتها. كلما زاد حجم البيانات، زادت احتمالية حاجة المنشأة إلى أدوات الرقابة التي تحافظ على سلامة البيانات، والتي قد يكون من بينها أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تراقب الوصول غير المصرح به والتغييرات في البيانات.

٧. يمكن أن تشتمل بيئات تقنية المعلومات المعقدة على تطبيقات تقنية معلومات على درجة عالية من التخصيص أو التكامل وبالتالي يمكن أن تتطلب المزيد من الجهد لفهمها. ويمكن أن تكون الآليات أو تطبيقات تقنية المعلومات الخاصة بالتقرير المالي متكاملة مع تطبيقات تقنية معلومات أخرى. ويمكن أن ينطوي هذا التكامل على تطبيقات تقنية المعلومات التي يتم استخدامها في العمليات التجارية للمنشأة والتي توفر المعلومات لتطبيقات تقنية المعلومات ذات الصلة بتدفق المعاملات ومعالجة المعلومات في نظام المعلومات الخاص بالمنشأة. وفي مثل هذه الظروف، يمكن أن تكون بعض تطبيقات تقنية المعلومات المستخدمة في العمليات التجارية للمنشأة ذات صلة بإعداد القوائم المالية. ويمكن أن تتطلب بيئات تقنية المعلومات المعقدة وجود إدارات متخصصة في تقنية المعلومات لديها آليات تقنية معلومات مهيكلة يدعمها موظفون يحظون بمهارات في تطوير البرمجيات والحفاظ على بيئة تقنية المعلومات. وفي حالات أخرى، يمكن أن تستعين المنشأة بمقدمي خدمات داخليين أو خارجيين لإدارة جوانب معينة، أو إدارة آليات تقنية معلومات معينة، في بيئة تقنية المعلومات الخاصة بها (على سبيل المثال، خدمات الاستضافة لدى طرف ثالث).

التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات التي تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات

٨. من خلال فهم طبيعة وتعقيد بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك طبيعة ومدى أدوات الرقابة على معالجة المعلومات، يمكن أن يحدد المراجع تطبيقات تقنية المعلومات التي تعتمد عليها المنشأة من أجل معالجة المعلومات المالية بدقة والحفاظ على سلامتها. ويمكن أن يكون للتعرف على تطبيقات تقنية المعلومات التي تعتمد عليها المنشأة تأثير على قرار المراجع باختبار أدوات الرقابة الآلية ضمن تطبيقات تقنية المعلومات تلك، بافتراض أن أدوات الرقابة الآلية تلك تواجه مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها. وعلى النقيض، إذا كانت المنشأة لا تعتمد على تطبيق معين من تطبيقات تقنية المعلومات، فمن غير المرجح أن تكون أدوات الرقابة الآلية ضمن ذلك التطبيق مناسبة أو دقيقة بما فيه الكفاية لأغراض اختبارات الفاعلية التشغيلية. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تشتمل أدوات الرقابة الآلية التي قد يتم التعرف عليها وفقاً للفقرة ٢٦(ب) على أدوات الرقابة الآلية على العمليات الحسابية أو المدخلات وعلى المعالجة والمخرجات، مثل إجراء مطابقة ثلاثية لأوامر الشراء ووثائق الشحن الخاصة بالموردين وفواتير الموردين. وعندما يتعرف المراجع على أدوات الرقابة الآلية ويحدد من خلال فهمه لبيئة تقنية المعلومات أن المنشأة تعتمد على تطبيق تقنية المعلومات الذي يشتمل على أدوات الرقابة الآلية تلك، فالأرجح عندئذ أن المراجع قد يحدد تطبيق تقنية المعلومات على أنه تطبيق يخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

٩. عند النظر فيما إذا كانت تطبيقات تقنية المعلومات، التي تعرف المراجع على أدوات رقابة آلية فيما يخصها، تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، فمن المرجح أن ينظر المراجع فيما إذا كان للمنشأة وصول، وفي مدى هذا الوصول، إلى الشفرة المصدرية التي تمكن الإدارة من إجراء تغييرات برمجية على أدوات الرقابة تلك أو على تطبيقات تقنية المعلومات. ومن بين الاعتبارات الأخرى التي يمكن أن تكون أيضاً ذات صلة، مدى قيام المنشأة بإجراء تغييرات برامجية أو تغييرات في التكوين ومدى الطابع الرسمي لآليات تقنية المعلومات المطبقة على تلك التغييرات. ومن المرجح أن ينظر المراجع أيضاً في خطر الوصول غير المناسب إلى البيانات، أو التغييرات غير المناسبة فيها.

١٠. على سبيل المثال، يمكن أن يكون من بين التقارير التي من إنتاج النظام والتي قد يميل المراجع إلى استخدامها على أنها أدلة مراجعة، تقارير تقادم المبالغ المستحقة التحصيل أو تقرير تقويم المخزون. وفيما يخص مثل هذه التقارير، يمكن أن يحصل المراجع على أدلة مراجعة عن اكتمالها ودقتها عن طريق إجراء اختبارات موضوعية لمدخلات التقرير ومخرجاته. وفي حالات أخرى، يمكن أن يخطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على إعداد التقرير والحفاظ عليه، وفي هذه الحالة من المرجح أن يكون تطبيق تقنية المعلومات، الذي تم إنتاج التقرير منه، خاضعاً للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. وإضافة إلى اختبار اكتمال التقرير ودقته، يمكن أن يخطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تواجه المخاطر المتعلقة بالتغييرات البرامجية أو البيانية غير المناسبة أو غير المصرح بها في التقرير.

١١. قد تشتمل بعض تطبيقات تقنية المعلومات، في داخلها، على وظائف تتعلق بكتابة التقارير فيما قد تستخدم بعض المنشآت أيضاً تطبيقات مستقلة لكتابة التقارير (أي برمجيات كتابة التقارير). وفي مثل هذه الحالات، قد يحتاج المراجع إلى تحديد مصادر التقارير التي من إنتاج النظام (أي التطبيق الذي يعد التقرير ومصادر البيانات المستخدمة في التقرير) لتحديد تطبيقات تقنية المعلومات الخاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

١٢. قد تكون مصادر البيانات التي تستخدمها تطبيقات تقنية المعلومات قواعد بيانات لا يمكن الوصول إليها، على سبيل المثال، إلا من خلال تطبيق تقنية المعلومات أو بواسطة موظفي تقنية المعلومات الذين يحظون بامتيازات إدارة قواعد البيانات. وفي حالات أخرى، يمكن أن يكون مصدر البيانات مستودع بيانات قد يُعد هو نفسه أحد تطبيقات تقنية المعلومات الخاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

١٣. يمكن أن يكون المراجع قد تعرف على خطر لا توفر له الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب استخدام المنشأة لعمليات آلية بدرجة كبيرة تخلو من استخدام الأوراق لأجل معالجة المعاملات، والتي قد تنطوي على العديد من تطبيقات تقنية المعلومات المتكاملة فيما بينها. وفي مثل هذه الظروف، من المرجح أن تشتمل أدوات الرقابة التي يتعرف عليها المراجع على أدوات رقابة آلية. ومن المحتمل أيضاً أن تكون المنشأة معتمدة على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات من أجل الحفاظ على سلامة المعاملات التي يتم معالجتها وسلامة المعلومات الأخرى المستخدمة في المعالجة. وفي مثل هذه الحالات، من المرجح أن تخضع تطبيقات تقنية المعلومات المستخدمة في معالجة المعلومات وتخزينها للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

حلول حوسبة المستخدم النهائي

١٤. رغم أن أدلة المراجعة قد تأتي أيضاً في صورة مُخرج من إنتاج النظام يتم استخدامه في العمليات الحسابية التي تتم في أدوات الحوسبة الخاصة بالمستخدم النهائي (على سبيل المثال، برمجيات جداول البيانات أو قواعد البيانات البسيطة)، فإن مثل تلك الأدوات لا يتم التعرف عليها عادةً على أنها تطبيقات تقنية معلومات في سياق الفقرة ٢٦(ب). وقد يكون تصميم وتطبيق أدوات الرقابة على الوصول إلى أدوات الحوسبة الخاصة بالمستخدم النهائي، وعلى تغييرها، أمراً مليئاً بالتحديات، ومن النادر أن تكون أدوات الرقابة تلك مكافئة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، أو مساوية لها في الفاعلية. وبدلاً من ذلك، يمكن أن ينظر المراجع في مجموعة من أدوات الرقابة على معالجة المعلومات، مع الأخذ في الحسبان غرض وتعقيد أدوات الحوسبة الخاصة بالمستخدم النهائي ذات الصلة، مثل:

- أدوات الرقابة على معالجة المعلومات المطبقة على إنشاء ومعالجة البيانات المصدرية، بما في ذلك أدوات الرقابة الآلية ذات الصلة أو أدوات الرقابة على واجهات الاتصال بمصدر استخراج البيانات (أي مستودع البيانات)؛ أو
- أدوات الرقابة المستخدمة للتحقق من أن منطق إعداد التقارير يعمل على النحو المرجو، على سبيل المثال، أدوات الرقابة التي "تثْبت" استخراج البيانات، مثل مطابقة التقرير بالبيانات المستخدمة في إعداده، ومقارنة البيانات في التقرير بمصدرها والعكس، وأدوات الرقابة التي تتحقق من الصيغ أو وحدات الماكرو؛ أو

- استخدام أدوات التحقق من الصحة في البرمجيات، التي تتحقق تلقائياً من الصيغ أو وحدات الماكرو، مثل أدوات السلامة في جداول البيانات.

التدرج

١٥. يمكن أن تتابين قدرة المنشأة على الحفاظ على سلامة المعلومات التي يتم تخزينها ومعالجتها في نظام المعلومات بناءً على تعقيد وحجم المعاملات والمعلومات الأخرى ذات الصلة. فكلما زادت درجة تعقيد وحجم البيانات التي تدعم فئة معاملات مهمة أو رصيد حساب أو إفصاح مهم، قلت احتمالية أن تحافظ المنشأة على سلامة تلك المعلومات من خلال أدوات الرقابة على معالجة المعلومات بمفردها (على سبيل المثال، أدوات الرقابة على المدخلات والمخرجات أو أدوات الرقابة من خلال المراجعة). وتقل أيضاً احتمالية أن يكون المراجع قادراً على الحصول على أدلة مراجعة عن اكتمال تلك المعلومات ودقتها من خلال الاختبارات الأساسية بمفردها عندما يتم استخدام هذه المعلومات على أنها أدلة مراجعة. وفي بعض الظروف، عندما تكون المعاملات قليلة الحجم والتعقيد، يمكن أن يكون لدى الإدارة أداة رقابة على معالجة المعلومات تكفي للتحقق من دقة البيانات واكتمالها (على سبيل المثال، قد يتم مطابقة أوامر البيع التي تمت معالجتها وإصدار فواتيرها بالنسخ الورقية التي تم إدخالها في البداية في تطبيق تقنية المعلومات). وعندما تعتمد المنشأة على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات للحفاظ على سلامة معلومات معينة تستخدمها تطبيقات تقنية المعلومات، يمكن أن يحدد المراجع أن تطبيقات تقنية المعلومات، التي تحافظ على تلك المعلومات، تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

أمثلة لخصائص تطبيقات تقنية المعلومات التي من المرجح ألا تكون خاضعة للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات	أمثلة لخصائص تطبيقات تقنية المعلومات التي من المرجح أن تكون خاضعة للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات
• التطبيقات مستقلة. • حجم البيانات (المعاملات) ليس كبيراً. • وظائف التطبيق ليست معقدة. • كل معاملة تدعمها وثائق ورقية أصلية.	• التطبيقات تربط بينها واجهات اتصال. • البيانات (المعاملات) كبيرة الحجم. • وظائف التطبيق معقدة: – لأن التطبيق يقوم تلقائياً بإنشاء المعاملات؛ – لأنه توجد مجموعة متنوعة من العمليات الحسابية المعقدة التي تستند إليها القيود الآلية.
الأسباب في أن تطبيقات تقنية المعلومات من المرجح ألا تكون خاضعة للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات: • البيانات ليست كبيرة الحجم وبالتالي لا تعتمد الإدارة على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات لمعالجة البيانات أو الاحتفاظ بها. • عدم اعتماد الإدارة على أدوات الرقابة الآلية أو الوظائف الآلية الأخرى. وعدم تعرف المراجع على أدوات رقابة آلية وفقاً للفقرة ٢٦ (أ). • بالرغم من استخدام الإدارة لتقارير من إنتاج النظام في أدوات الرقابة الخاصة بها، فإنها لا تعتمد على هذه التقارير. وبدلاً من ذلك، تقوم الإدارة بمطابقة التقارير بالوثائق الورقية وتتحقق من صحة العمليات الحسابية الواردة في التقارير. • قيام المراجع بإجراء اختبار مباشر للمعلومات التي من إعداد المنشأة والتي سيستخدمها على أنها أدلة مراجعة.	الأسباب في أن تطبيقات تقنية المعلومات من المرجح أن تكون خاضعة للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات: • اعتماد الإدارة على أحد نُظُم التطبيقات لمعالجة البيانات أو الاحتفاظ بها، بسبب كبر حجم البيانات. • اعتماد الإدارة على نظم التطبيقات لتطبيق أدوات رقابة آلية معينة قام المراجع أيضاً بالتعرف عليها.

الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات

١٦. عندما يتعرف المراجع على تطبيقات تقنية معلومات تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، فمن المعتاد أن توجد جوانب أخرى في بيئة تقنية المعلومات تخضع أيضاً لتلك المخاطر. وتشمل البنية التحتية لتقنية المعلومات قواعد البيانات ونظام التشغيل والشبكة. وتقوم قواعد البيانات بتخزين البيانات التي تستخدمها تطبيقات تقنية المعلومات ويمكن أن تتألف من العديد من جداول البيانات المترابطة. ويمكن أيضاً لموظفي تقنية المعلومات، وغيرهم ممن يحظون بامتيازات إدارة قواعد البيانات، الوصول إلى البيانات الموجودة في قواعد البيانات بشكل مباشر من خلال نظم إدارة قواعد البيانات. ويُعد نظام التشغيل هو المسؤول عن إدارة الاتصالات بين الأجهزة وتطبيقات تقنية المعلومات والبرمجيات الأخرى المستخدمة في الشبكة. وهكذا، يمكن الوصول بشكل مباشر إلى تطبيقات تقنية المعلومات وقواعد البيانات من خلال نظام التشغيل. وتُستخدم الشبكة في البنية التحتية لتقنية المعلومات لإرسال البيانات ومشاركة المعلومات والموارد والخدمات من خلال قناة اتصال مشتركة. وتقوم الشبكة أيضاً في العادة بإرساء مستوى معين من الأمن المنطقي (يتم تمكينه من خلال نظام التشغيل) للوصول إلى الموارد الأساسية.

١٧. عندما يتعرف المراجع على خضوع مجموعة من تطبيقات تقنية المعلومات للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات، يتم التعرف أيضاً في العادة على قواعد البيانات التي تخزن البيانات التي يقوم بمعالجتها كل تطبيق من تطبيقات تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها. وبالمثل، ونظراً لأن قدرة تطبيق تقنية المعلومات على العمل تتوقف في الغالب على نظام التشغيل ولأن تطبيقات تقنية المعلومات وقواعد البيانات قد يتم الوصول إليها بشكل مباشر من خلال نظام التشغيل، فإن هذا النظام يخضع عادةً للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. وقد يتم التعرف على الشبكة عندما تكون بمثابة نقطة وصول مركزية إلى تطبيقات تقنية المعلومات التي جرى التعرف عليها وقواعد البيانات المرتبطة بها أو عندما يتفاعل أحد تطبيقات تقنية المعلومات مع الموردين أو الأطراف الخارجية من خلال شبكة الإنترنت، أو عندما يتعرف المراجع على وجود تطبيقات تقنية معلومات على شبكة الويب.

التعرف على المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات

١٨. من أمثلة المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات المخاطر المرتبطة بالاعتماد غير المناسب على تطبيقات تقنية المعلومات التي تعالج البيانات بشكل غير دقيق أو التي تعالج بيانات غير دقيقة، أو التي تقوم بكلا الأمرين، مثل:

- الوصول غير المصرح به للبيانات، مما قد يؤدي إلى إتلاف هذه البيانات أو إلى حدوث تغييرات غير سليمة فيها، بما في ذلك تسجيل معاملات غير مصرح بها أو غير موجودة، أو تسجيل غير دقيق للمعاملات. وقد تنجم مخاطر معينة عندما يتمكن عدة مستخدمين من الوصول إلى قاعدة بيانات مشتركة.
- إمكانية حصول موظفي تقنية المعلومات على امتيازات وصول تتعدى تلك اللازمة لأداء المهام الموكلة إليهم مما يترتب عليه زوال الفصل في الواجبات.
- التغييرات غير المصرح بها في بيانات الملفات الرئيسية.
- التغييرات غير المصرح بها في تطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات.
- الإخفاق في إجراء التغييرات الضرورية في تطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات.
- التدخل اليدوي غير المناسب.
- احتمالية فقدان البيانات أو عدم القدرة على الوصول إلى البيانات عند الحاجة.

١٩. يمكن أن يشتمل نظر المراجع في الوصول غير المصرح به على المخاطر المرتبطة بوصول الأطراف الداخلية أو الخارجية غير المصرح به (يُشار إليه غالباً بلفظ مخاطر الأمن الإلكتروني). وليس بالضرورة أن تؤثر مثل هذه المخاطر على التقرير المالي، لأن بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة يمكن أن تشتمل أيضاً على تطبيقات تقنية المعلومات، والبيانات المرتبطة بها، التي تفي بالاحتياجات التشغيلية أو احتياجات الامتثال. وجدير بالذكر أن الحوادث الإلكترونية تحدث في العادة أولاً على محيط الشبكة وبداخلها، ويغلب إزالتها من تطبيقات تقنية المعلومات وقواعد البيانات ونظم التشغيل التي تؤثر على إعداد القوائم المالية. ولذلك، فإذا تم التعرف على معلومات تفيد بوقوع اختراق أمني، فإن المراجع ينظر عادةً في مدى قدرة مثل هذا الاختراق على التأثير في التقرير المالي. وإذا كان من المحتمل أن يتأثر التقرير المالي، فقد يقرر المراجع أن يتوصل إلى

فهم لأدوات الرقابة ذات الصلة، وأن يقوم باختبارها، لأجل تحديد الأثر أو النطاق المحتمل للتحريفات الممكنة في القوائم المالية أو قد يحدد أن المنشأة قد قدمت ما يكفي من الإفصاحات فيما يتعلق بهذا الاختراق الأمني.

٢٠. إضافة لما سبق، فقد تشتمل الأنظمة واللوائح، التي قد يكون لها تأثير مباشر أو غير مباشر على القوائم المالية للمنشأة، على تشريعات تتعلق بحماية البيانات. وقد ينطوي النظر في التزام المنشأة بهذه الأنظمة أو اللوائح، وفقاً لمعيار المراجعة (٢٥٠) (المحدث)، على فهم آليات تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي طبقتها المنشأة للوفاء بمتطلبات الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة.

٢١. يتم تطبيق أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات لمواجهة المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. وبناءً عليه، يستخدم المراجع الفهم الذي توصل إليه بشأن تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى التي تم التعرف عليها في بيئة تقنية المعلومات والمخاطر المنطبقة الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، عند تحديد أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي سيقوم بالتعرف عليها. وفي بعض الحالات، يمكن أن تستخدم المنشأة آليات تقنية معلومات مشتركة عبر بيئة تقنية المعلومات الخاصة بها أو عبر تطبيقات تقنية معلومات معينة، وفي هذه الحالة قد يتم التعرف على مخاطر مشتركة ناشئة عن استخدام تقنية المعلومات وأدوات رقابة عامة مشتركة على تقنية المعلومات.

٢٢. بصفة عامة، من المرجح أن يكون عدد أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي يتم التعرف عليها فيما يتعلق بتطبيقات تقنية المعلومات وقواعد البيانات أكبر مما يتم التعرف عليه فيما يتعلق بالجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات. ويرجع السبب في ذلك إلى أن هذه الجوانب هي الأكثر صلة بمعالجة المعلومات وتخزينها في نظام معلومات المنشأة. وعند التعرف على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، يمكن أن ينظر المراجع في أدوات الرقابة على تصرفات كل من المستخدمين النهائيين وموظفي تقنية المعلومات في المنشأة أو مقدمي خدمات تقنية المعلومات التابعين للمنشأة.

٢٣. يقدم **الملحق السادس** المزيد من التوضيح عن طبيعة أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي يتم تطبيقها عادةً فيما يخص الجوانب المختلفة لبيئة تقنية المعلومات. ويقدم الملحق أيضاً أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات فيما يخص آليات تقنية المعلومات المختلفة.

الملحق السادس

(راجع: الفقرات ٢٦(ج)، أ١٧٣، أ١٧٤)

اعتبارات لفهم أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات

يذكر هذا الملحق المزيد من الأمور التي قد يأخذها المراجع بعين الاعتبار عند فهم أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات.

١. طبيعة أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي يتم تطبيقها عادةً فيما يخص كل من جوانب بيئة تقنية المعلومات.

(أ) التطبيقات

ترتبط أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، على مستوى تطبيقات تقنية المعلومات، بطبيعة وظائف التطبيق ومداها ومسارات الوصول المسموح بها في التقنية. فعلى سبيل المثال، سيكون من الملائم تطبيق المزيد من أدوات الرقابة فيما يخص تطبيقات تقنية المعلومات التي على درجة عالية من التكامل فيما بينها والتي لها خيارات أمنية معقدة، أكثر مما يتم تطبيقه فيما يخص تطبيقات تقنية المعلومات القديمة الداعمة لعدد صغير من أرصدة الحسابات التي تكون طرق الوصول إليها من خلال المعاملات فقط.

(ب) قاعدة البيانات

تتصدى عادةً أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، على مستوى قواعد البيانات، للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات والمرتبطة بالتحديثات غير المصرح بها على معلومات التقرير المالي في قاعدة البيانات من خلال الوصول المباشر إلى قاعدة البيانات أو من خلال تنفيذ برنامج نصي أو برنامج.

(ج) نظام التشغيل

تتصدى عادةً أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، على مستوى نظام التشغيل، للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات والمرتبطة بالوصول الإداري، الذي يمكن أن يسهل تجاوز أدوات الرقابة الأخرى. وهذا يشمل تصرفات مثل تغيير بيانات اعتماد المستخدمين الآخرين أو إضافة مستخدمين جدد غير مصرح بهم أو تحميل برامج ضارة أو تنفيذ برامج نصية أو برامج أخرى غير مصرح بها.

(د) الشبكة

تتصدى عادةً أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، على مستوى الشبكة، للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات والمرتبطة بتجزئة الشبكة والوصول عن بعد والمصادقة. وقد تكون أدوات الرقابة على الشبكة ذات صلة عندما يكون لدى المنشأة تطبيقات على شبكة الويب يتم استخدامها في إعداد التقرير المالي. وقد تكون أدوات الرقابة على الشبكة ذات صلة عندما تكون للمنشأة علاقات عمل مهمة مع الشركاء أو عندما تقوم بإسناد أعمال إلى أطراف خارجية، مما قد يزيد من إرسال البيانات ومن الحاجة إلى الوصول عن بُعد.

٢. من أمثلة أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي قد تكون موجودة، مرتبةً حسب آليات تقنية المعلومات، ما يلي:

(أ) آلية إدارة الوصول:

- *المصادقة*

أدوات الرقابة التي تضمن أن المستخدم الذي يصل إلى تطبيق تقنية المعلومات أو أي جانب آخر في بيئة تقنية المعلومات يستخدم بيانات الاعتماد الخاصة بتسجيل دخوله (أي إن المستخدم لا يستخدم بيانات اعتماد تخص مستخدم آخر).

- *منح التصريح*

أدوات الرقابة التي تسمح للمستخدمين بالوصول إلى المعلومات اللازمة لتولي مسؤوليات عملهم دون سواها، مما يسهل الفصل المناسب في الواجبات.

- *اعتماد المستخدمين*

أدوات الرقابة المطبقة للتصريح بإضافة مستخدمين جدد وإجراء تعديلات على امتيازات الوصول الخاصة بالمستخدمين الموجودين.

- *إلغاء اعتماد المستخدمين*

أدوات الرقابة على إزالة وصول المستخدمين عند إنهاء عملهم أو نقلهم.

- *الوصول المتميز*

أدوات الرقابة على وصول المستخدمين الإداريين أو ذوي السلطة.

- *مراجعات وصول المستخدمين*

أدوات الرقابة المطبقة لإعادة اعتماد وصول المستخدمين، أو تقويمه، فيما يخص العمليات التي تتم باستمرار لمنح التصريح على مدار الوقت.

- *أدوات الرقابة الخاصة بتكوين الأمان*

لكل تقنية عادةً إعدادات تكوين رئيسية تساعد في تقييد الوصول إلى البيئة.

- *الوصول المادي*

أدوات الرقابة على الوصول المادي إلى مركز البيانات أو الأجهزة، لأن هذا الوصول يمكن أن يُستخدم لتجاوز أدوات الرقابة الأخرى.

(ب) آلية إدارة التغييرات البرامجية أو التغييرات الأخرى في بيئة تقنية المعلومات:

- *آلية إدارة التغييرات*

أدوات الرقابة على آلية تصميم وبرمجة واختبار وترحيل التغييرات في بيئة الإنتاج (أي بيئة المستخدم النهائي).

- *فصل الواجبات المتعلقة بترحيل التغييرات*

أدوات الرقابة التي تفصل الوصول إلى إجراء وترحيل التغييرات في بيئة الإنتاج.

- *تطوير الأنظمة أو اقتناؤها أو تطبيقها*

أدوات الرقابة على التطوير أو التطبيق المبدئي لتطبيقات تقنية المعلومات (أو فيما يتعلق بالجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات).

- *تحويل البيانات*

أدوات الرقابة على تحويل البيانات أثناء تطوير بيئة تقنية المعلومات أو تطبيقها أو ترقيتها.

(ج) آلية إدارة عمليات تقنية المعلومات

- *جدولة الوظائف*

أدوات الرقابة على الوصول إلى جدولة وإنشاء الوظائف أو البرامج التي يمكن أن تؤثر على التقرير المالي.

- *متابعة الوظائف*

أدوات الرقابة المطبقة لمتابعة وظائف أو برامج إعداد التقرير المالي، لغرض تنفيذها بنجاح.

- *النسخ الاحتياطي والاسترداد*

أدوات الرقابة المطبقة لضمان حدوث النسخ الاحتياطي لبيانات التقرير المالي حسبما هو مخطط له، وضمان أن تلك البيانات متاحة ويمكن الوصول إليها لاستردادها في حالات التعطل أو الهجمات.

- *كشف التدخلات*

أدوات الرقابة المطبقة لمتابعة نقاط الضعف والتدخلات في بيئة تقنية المعلومات.

يحتوي الجدول التالي على أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تتصدى لأمثلة من المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، بما في ذلك فيما يخص تطبيقات تقنية المعلومات المختلفة بناءً على طبيعتها.

الآلية	المخاطر	أدوات الرقابة	تطبيقات تقنية المعلومات		
آلية تقنية المعلومات	**أمثلة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات**	**أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات**	**البرمجيات التجارية غير المعقدة - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)**	**البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)**	**تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة) - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)**
إدارة الوصول	امتيازات وصول المستخدمين: حصول المستخدمين على امتيازات وصول تتجاوز تلك اللازمة لأداء الواجبات المسندة لهم، مما قد يخل بمسألة الفصل في الواجبات.	تقوم الإدارة باعتماد طبيعة ومدى امتيازات وصول المستخدمين، فيما يخص الوصول الجديد والمعدل، بما في ذلك ملفات التعريف/الأدوار القياسية في التطبيقات، والمعاملات بالغة الأهمية في إعداد التقرير المالي، والفصل في الواجبات.	نعم - بدلاً من المراجعات التي تتم لوصول المستخدمين المذكورة أدناه	نعم	نعم
		يتم إزالة أو تعديل وصول المستخدمين الذين تم إنهاء عملهم أو نقلهم، في الوقت المناسب.	نعم - بدلاً من المراجعات التي تتم لوصول المستخدمين أدناه	نعم	نعم
		تتم مراجعات دورية لوصول المستخدمين	نعم - بدلاً من أدوات الرقابة المطبقة لاعتماد المستخدمين/ إلغاء اعتماد المستخدمين، المذكورة أعلاه	نعم - فيما يخص تطبيقات معينة	نعم

الآلية	المخاطر	أدوات الرقابة	تطبيقات تقنية المعلومات		
آلية تقنية المعلومات	أمثلة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات	أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات	البرمجيات التجارية غير المعقدة - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)	البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)	تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة) - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)
		يتم متابعة الفصل في الواجبات، ويتم إزالة الوصول المتضارب أو ربطه بأدوات رقابة للتخفيف من أثره، مع توثيق هذه الإجراءات واختبارها	غير منطبقة - لا يوجد فصل بمساعدة النظم	نعم - فيما يخص تطبيقات معينة	نعم
		يتم التصريح بالوصول المتميز (على سبيل المثال، وصول المسؤولين عن التكوين والبيانات والأمان) وتقييده على النحو المناسب.	نعم - ربما على مستوى تطبيقات تقنية المعلومات فقط	نعم - على مستوى تطبيقات تقنية المعلومات ومستويات معينة في بيئة تقنية المعلومات فيما يخص النظام الأساسي	نعم - على جميع مستويات بيئة تقنية المعلومات فيما يخص النظام الأساسي
إدارة الوصول	الوصول المباشر إلى البيانات: إجراء تغييرات غير مناسبة، بشكل مباشر، على البيانات المالية من خلال وسائل أخرى غير معاملات التطبيق.	يقتصر الوصول إلى ملفات البيانات في التطبيقات أو الكائنات/الجداول/البيانات في قواعد البيانات على الموظفين المصرح لهم بذلك، بناءً على مسؤولياتهم الوظيفية والأدوار المسندة لهم، وتقوم الإدارة باعتماد مثل هذا الوصول.	غير منطبقة	نعم - فيما يخص تطبيقات وقواعد بيانات معينة	نعم
إدارة الوصول	إعدادات النظم: عدم تكوين النظم أو تحديثها كما ينبغي لقصر الوصول إليها على المستخدمين المناسبين المصرح لهم بذلك على نحو سليم.	تتم المصادقة على الوصول من خلال معرّفات وكلمات مرور فريدة للمستخدمين أو من خلال وسائل أخرى مثل تطبيق آلية للتحقق من أن المستخدمين مصرح لهم بالوصول إلى النظام.	نعم - مصادقة بكلمات المرور فقط	نعم - مزيج من المصادقات بكلمات المرور والمصادقات متعددة العوامل	نعم

الآلية	المخاطر	أدوات الرقابة	تطبيقات تقنية المعلومات		
آلية تقنية المعلومات	**أمثلة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات**	**أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات**	**البرمجيات التجارية غير المعقدة - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)**	**البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)**	**تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة) - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)**
		وتستوفي محددات كلمات المرور معايير الشركة أو الصناعة (على سبيل المثال، الحد الأدنى لطول كلمة المرور أو تعقيدها، انتهاء الصلاحية، تأمين الحساب)			
		يتم تطبيق السمات الأساسية، كما ينبغي، لتكوين الأمان.	غير منطبقة - لا توجد أي تكوينات أمان فنية	نعم - فيما يخص تطبيقات وقواعد بيانات معينة	نعم
إدارة التغيير	تغييرات التطبيقات: إجراء تغييرات غير مناسبة على نظم أو برامج التطبيقات التي تحتوي على أدوات الرقابة الآلية ذات الصلة (أي الإعدادات القابلة للتكوين، الخوارزميات الآلية، العمليات الحسابية الآلية، الاستخراج الآلي للبيانات) أو على منطق إعداد التقارير.	يتم اختبار تغييرات التطبيقات، واعتمادها، على النحو المناسب قبل إدخالها في بيئة الإنتاج.	غير منطبقة - سيتم التحقق من عدم وجود أية شفرات مصدرية مثبّتة	نعم - فيما يخص البرمجيات غير التجارية	نعم
		يتم تقييد الوصول إلى تطبيق التغييرات في بيئة الإنتاج الخاصة بالتطبيق، بشكل مناسب، ويتم فصله عن بيئة التطوير.	غير منطبقة	نعم - فيما يخص البرمجيات غير التجارية	نعم
إدارة التغيير	تغييرات قواعد البيانات: إجراء تغييرات غير مناسبة على بنية قواعد البيانات والعلاقات بين البيانات.	يتم اختبار تغييرات قواعد البيانات، واعتمادها، على النحو المناسب قبل إدخالها في بيئة الإنتاج.	غير منطبقة - لا يتم إجراء أي تغييرات في قواعد بيانات المنشأة	نعم - فيما يخص البرمجيات غير التجارية	نعم

الآلية	المخاطر	أدوات الرقابة	تطبيقات تقنية المعلومات		
آلية تقنية المعلومات	أمثلة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات	أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات	البرمجيات التجارية غير المعقدة - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)	البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)	تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة) - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)
إدارة التغيير	التغييرات في برمجيات النظام: إجراء تغييرات غير مناسبة في برمجيات النظام (على سبيل المثال، نظام التشغيل، الشبكة، برمجيات إدارة التغييرات، برمجيات الرقابة على الوصول).	يتم اختبار التغييرات في برمجيات النظام، واعتمادها، على النحو المناسب قبل إدخالها في بيئة الإنتاج.	غير منطبقة - لا يتم إجراء أي تغييرات في برمجيات نظام المنشأة	نعم	نعم
إدارة التغيير	تحويل البيانات: حدوث أخطاء في البيانات بسبب تحويل البيانات من النظم القديمة أو الإصدارات السابقة، إذا حدث خلال عملية التحويل نقل لبيانات غير مكتملة أو متكررة أو قديمة أو غير دقيقة.	تقوم الإدارة باعتماد نتائج تحويل البيانات (على سبيل المثال، أنشطة المطابقة) من نظام التطبيق القديم أو بنية البيانات القديمة إلى نظام التطبيق الجديد أو بنية البيانات الجديدة، وتتابع تنفيذ عملية التحويل وفقاً لسياسات وإجراءات التحويل المقررة.	غير منطبقة - يتم التصدي لها من خلال أدوات الرقابة اليدوية	نعم	نعم
عمليات تقنية المعلومات	الشبكة: قصور الشبكة في منع المستخدمين غير المصرح لهم من الحصول على حقوق وصول غير مناسبة إلى نظم المعلومات.	تتم المصادقة على الوصول من خلال معرّفات وكلمات مرور فريدة للمستخدمين أو من خلال وسائل أخرى مثل تطبيق آلية للتحقق من أن المستخدمين مصرح لهم بالوصول إلى النظام. وتستوفي محددات كلمات المرور سياسات ومعايير الشركة أو السياسات والمعايير المهنية (على سبيل	غير منطبقة - لا توجد أية وسائل مستقلة لمصادقة الشبكة	نعم	نعم

الآلية	المخاطر	أدوات الرقابة	تطبيقات تقنية المعلومات		
آلية تقنية المعلومات	أمثلة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات	أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات	البرمجيات التجارية غير المعقدة - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)	البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)	تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة) - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)
		المثال، الحد الأدنى لطول كلمة المرور أو تعقيدها، انتهاء الصلاحية، تأمين الحساب)			
		تُصمم الشبكة بحيث يتم فصل التطبيقات التي على شبكة الويب عن الشبكة الداخلية، التي يتم الوصول من خلالها إلى التطبيقات ذات الصلة بالرقابة الداخلية على التقرير المالي.	غير منطبقة - لا تُطبق أية تجزئة للشبكة	نعم - مع الخضوع للاجتهاد الشخصي	نعم - مع الخضوع للاجتهاد الشخصي
		يقوم فريق إدارة الشبكة، على أساس دوري، بإجراء عمليات فحص إلكتروني لنقاط الضعف على محيط الشبكة، ويتحرى أيضاً عن نقاط الضعف المحتملة.	غير منطبقة	نعم - مع الخضوع للاجتهاد الشخصي	نعم - مع الخضوع للاجتهاد الشخصي
		يتم إطلاق تنبيهات على أساس دوري للإشعار بالتهديدات التي يتم التعرف عليها من خلال نظم اكتشاف التدخل. ويقوم فريق إدارة الشبكة بالتحري عن هذه التهديدات.	غير منطبقة	نعم - مع الخضوع للاجتهاد الشخصي	نعم - مع الخضوع للاجتهاد الشخصي
		يتم تطبيق أدوات رقابة لقصر الوصول إلى الشبكة الخاصة الظاهرية (VPN) على المستخدمين المعنيين والمصرح لهم	غير منطبقة - لا توجد شبكة خاصة ظاهرية	نعم - مع الخضوع للاجتهاد الشخصي	نعم - مع الخضوع للاجتهاد الشخصي

الآلية	المخاطر	أدوات الرقابة	تطبيقات تقنية المعلومات		
آلية تقنية المعلومات	**أمثلة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات**	**أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات**	**البرمجيات التجارية غير المعقدة - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)**	**البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)**	**تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة) - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)**
عمليات تقنية المعلومات	النسخ الاحتياطي للبيانات واستردادها: عدم إمكانية استرداد البيانات المالية أو الوصول إليها في الوقت المناسب في حالة فقدان البيانات.	يتم إجراء نسخ احتياطي للبيانات المالية، على أساس منتظم، وفقاً لجدول زمني محدد ووتيرة محددة.	غير منطبقة - يكون هناك اعتماد على النسخ الاحتياطي اليدوي بواسطة فريق الشؤون المالية	نعم	نعم
عمليات تقنية المعلومات	جدولة الوظائف: المعالجة غير الدقيقة، أو غير المكتملة أو غير المصرح بها، للبيانات بسبب نظم أو برامج أو وظائف الإنتاج.	المستخدمون المصرح لهم، وحدهم، هم من يحظون بحق الوصول إلى تحديث الوظائف الدفعية (بما في ذلك وظائف واجهات الاتصال) في برمجيات جدولة الوظائف	غير منطبقة - لا توجد وظائف دفعية	نعم - فيما يخص تطبيقات معينة	نعم
		يتم متابعة النظم أو البرامج أو الوظائف بالغة الأهمية، ويتم تصحيح أخطاء المعالجة لضمان النجاح في إنجاز المهام.	غير منطبقة - لا توجد متابعة للوظائف	نعم - فيما يخص تطبيقات معينة	نعم

معيار المراجعة (٣٢٠): الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٣٢٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٣٢٠)

الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة

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

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١
الأهمية النسبية في سياق المراجعة	٢—٦
تاريخ السريان	٧
الهدف	٨
تعريف	٩
المتطلبات	
تحديد الأهمية النسبية، والأهمية النسبية للتنفيذ عند التخطيط للمراجعة	١٠—١١
إعادة النظر خلال التقدم في المراجعة	١٢—١٣
التوثيق	١٤
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
الأهمية النسبية وخطر المراجعة	أ١
الأهمية النسبية في سياق المراجعة	أ٢
تحديد الأهمية النسبية، والأهمية النسبية للتنفيذ عند التخطيط للمراجعة	أ٣—أ١٣
إعادة النظر خلال التقدم في المراجعة	أ١٤

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٣٢٠) *"الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ 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 تطبيق مفهوم الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ مراجعة القوائم المالية. ويوضح معيار المراجعة (٤٥٠)[١] كيفية تطبيق الأهمية النسبية عند تقويم تأثير التحريفات المكتشفة على المراجعة وتأثير التحريفات غير المصححة، إن وجدت، على القوائم المالية.

الأهمية النسبية في سياق المراجعة

٢. تناقش أطر التقرير المالي في الغالب مفهوم الأهمية النسبية في سياق إعداد وعرض القوائم المالية. ورغم أن أطر التقرير المالي قد تناقش الأهمية النسبية بمصطلحات مختلفة، فإنها بشكل عام توضح ما يلي:

- أن التحريفات، بما في ذلك الإغفالات، تُعد جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية؛
- أن الأحكام بشأن الأهمية النسبية تتم في ضوء الظروف المحيطة، وتتأثر بحجم أو طبيعة التحريف، أو بكليهما؛
- أن الأحكام الخاصة بالأمور التي تُعد جوهرية لمستخدمي القوائم المالية تتم على أساس النظر في المعلومات المالية المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون كمجموعة.[٢] ولا يُنظر إلى التأثير المحتمل للتحريفات على أفراد معينين من المستخدمين الذين قد تتباين احتياجاتهم بشكل كبير.

٣. يوفر مثل هذا النقاش، في حال وجوده في إطار التقرير المالي المنطبق، إطاراً مرجعياً للمراجع عند تحديد الأهمية النسبية للمراجعة. وإذا لم يتضمن إطار التقرير المالي المنطبق نقاشاً لمفهوم الأهمية النسبية، فإن الخصائص المشار إليها في الفقرة (٢) توفر للمراجع مثل هذا الإطار المرجعي.

٤. يُعد تحديد المراجع للأهمية النسبية أمراً خاضعاً للحكم المهني، ويتأثر ذلك بتصور المراجع لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية إلى المعلومات المالية. وفي هذا السياق، يكون من المعقول للمراجع افتراض أن المستخدمين:

(أ) يتمتعون بمعرفة معقولة للمحاسبة والأنشطة التجارية والاقتصادية، ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات الواردة في القوائم المالية مع بذل قدر معقول من العناية؛

(ب) يفهمون أن القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها ومراجعتها تبعاً لمستويات من الأهمية النسبية؛

(ج) يدركون حالات عدم التأكد الملازمة لقياس المبالغ على أساس استخدام التقديرات والاجتهاد وأخذ الأحداث المستقبلية في الحسبان؛

(د) يتخذون قرارات اقتصادية معقولة على أساس المعلومات الواردة في القوائم المالية.

٥. يطبق المراجع مفهوم الأهمية النسبية عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها وعند تقويم تأثير التحريفات المكتشفة على المراجعة وتأثير التحريفات غير المصححة، إن وجدت، على القوائم المالية وعند تكوين الرأي الوارد في تقرير المراجع. (راجع: الفقرات أ١)

٦. يتخذ المراجع عند التخطيط للمراجعة أحكاماً بشأن التحريفات التي سيتم اعتبارها تحريفات جوهرية. وتوفر هذه الأحكام أساساً لما يلي:

(أ) تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم المخاطر؛

(ب) التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها؛

(ج) تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.

---

[١] معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"

[٢] على سبيل المثال، يشير إطار إعداد وعرض القوائم المالية الذي أقره مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في أبريل ٢٠٠١، إلى أنه فيما يتعلق بالمنشأة الهادفة للربح، ونظراً لأن المستثمرين هم من يقدمون رأس المال المخاطر إلى المنشأة، فإن توفير القوائم المالية التي تفي باحتياجاتهم ستفي كذلك بمعظم احتياجات المستخدمين الآخرين التي يمكن أن تلبيها القوائم المالية.

وليس بالضرورة أن تعيّن الأهمية النسبية التي يتم تحديدها عند التخطيط للمراجعة مبلغاً بحيث تُقوَّم دائماً التحريفات غير المصححة الأقل منه، كل منها على حدة أو في مجملها، على أنها غير جوهرية. فقد تدفع الظروف المتعلقة ببعض التحريفات المراجع إلى تقويم هذه التحريفات على أنها جوهرية، حتى ولو كانت أقل من الأهمية النسبية. ومن غير الممكن عملياً تصميم إجراءات مراجعة لاكتشاف جميع التحريفات التي يمكن أن تكون جوهرية فقط بسبب طبيعتها. ومع ذلك، فإن النظر في طبيعة التحريفات المحتملة في الإفصاحات هو أمر ذو صلة بتصميم إجراءات المراجعة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري.[٣] وإضافة إلى ذلك، فعند تقويم تأثير جميع التحريفات غير المصححة على القوائم المالية، لا يقتصر المراجع على النظر في حجم التحريفات غير المصححة، وإنما ينظر كذلك في طبيعتها والظروف الخاصة المحيطة بحدوثها.[٤] (راجع: الفقرة أ٢)

تاريخ السريان

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

الهدف

٨. هدف المراجع هو تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بشكل مناسب عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها.

تعريف

٩. لأغراض معايير المراجعة، فإن الأهمية النسبية للتنفيذ [تنفيذ إجراءات المراجعة] تعني المبلغ أو المبالغ التي يحددها المراجع بما يقل عن الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، ليقلص إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. وتشير الأهمية النسبية للتنفيذ أيضاً، في حالة الانطباق، إلى المبلغ أو المبالغ التي يحددها المراجع بما يقل عن مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة.

المتطلبات

تحديد الأهمية النسبية، والأهمية النسبية للتنفيذ عند التخطيط للمراجعة

١٠. عند وضع الاستراتيجية العامة للمراجعة، يجب على المراجع تحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. وفي ظل الظروف الخاصة المحيطة بالمنشأة، إذا كانت هناك فئة معاملات معينة واحدة أو أكثر أو رصيد حساب أو إفصاح معين واحد أو أكثر من المتوقع، بدرجة معقولة، أن تؤثر التحريفات فيه بمبالغ دون الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تُتخذ على أساس القوائم المالية، فيجب على المراجع تحديد مستوى أو مستويات الأهمية النسبية التي سيتم تطبيقها على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المعينة تلك. (راجع: الفقرات أ٣–أ١٢)

١١. يجب على المراجع تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ لأغراض تقييم مخاطر التحريف الجوهري وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية. (راجع: الفقرة أ١٣)

إعادة النظر خلال التقدم في المراجعة

١٢. يجب على المراجع أن يعيد النظر في الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حال انطباقها) إذا أصبح أثناء المراجعة على دراية بمعلومات كانت ستجعله يُحدد مبلغاً (أو مبالغ) مختلفاً من البداية. (راجع: الفقرة أ١٤)

١٣. إذا خلص المراجع إلى مناسبة مستوى للأهمية النسبية أقل مما كان محدداً ابتداءً للقوائم المالية ككل (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حال انطباقها)، فيجب عليه تحديد ما إذا كان من الضروري أن يعيد النظر في الأهمية النسبية للتنفيذ، وما إذا كانت إجراءات المراجعة الإضافية لا تزال مناسبة من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها.

---

[٣] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"، الفقرات أ٢٠٤-أ٢٣٣.

[٤] معيار المراجعة (٤٥٠)، الفقرة أ٢١

التوثيق

١٤. يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة المبالغ الآتية والعوامل التي تم أخذها في الحسبان عند تحديدها:[٥]

(أ) الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (انظر الفقرة ١٠)؛

(ب) مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق (انظر الفقرة ١٠)؛

(ج) الأهمية النسبية للتنفيذ (انظر الفقرة ١١)؛

(د) أية إعادة نظر في البنود (أ) إلى (ج) خلال التقدم في المراجعة (انظر الفقرتين ١٢ و١٣).

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

الأهمية النسبية وخطر المراجعة (راجع: الفقرة ٥)

أ١. عند مراجعة القوائم مالية، تتمثل الأهداف العامة للمراجع في الوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، مما يمكِّن المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ وتقديم تقرير عن القوائم المالية، والإبلاغ بالنتائج، وفقاً لما هو مطلوب بموجب معايير المراجعة.[٦] ويصل المراجع إلى التأكيد المعقول عن طريق الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها.[٧] وخطر المراجعة هو خطر إبداء المراجع لرأي غير مناسب، عندما تكون القوائم المالية محرّفة بشكل جوهري. ويعد خطر المراجعة دالة في مخاطر التحريف الجوهري وخطر الاكتشاف.[٨] ويتم أخذ الأهمية النسبية وخطر المراجعة في الحسبان طوال المراجعة، وخاصةً عند:

(أ) التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها؛[٩]

(ب) تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية؛[١٠]

(ج) تقويم تأثير التحريفات غير المصححة، إن وجدت، على القوائم المالية[١١] وعند تكوين الرأي الوارد في تقرير المراجع.[١٢]

الأهمية النسبية في سياق المراجعة (راجع: الفقرة ٦)

أ٢. ينطوي التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها[١٣] على استخدام الحكم المهني للتعرف على فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، بما في ذلك الإفصاحات النوعية، التي قد يكون التحريف فيها جوهرياً (بعبارة أخرى، وبشكل عام، تعد التحريفات جوهرية

---

[٥] معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١، وأ٦

[٦] معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة ١١

[٧] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٧

[٨] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٣(ج)

[٩] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)

[١٠] معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"

[١١] معيار المراجعة (٤٥٠)

[١٢] معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

[١٣] تتطلب الفقرات ٢٨-٣٧ من معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) أن يقوم المراجع بالتعرف على خطر التحريف الجوهري وتقييمه على مستوى الإقرارات ومستوى القوائم المالية.

إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية ككل). وعند النظر فيما إذا كانت التحريفات في الإفصاحات النوعية يمكن أن تكون جوهرية، قد يقوم المراجع بالتعرف على عوامل ذات صلة مثل:

- ظروف المنشأة خلال الفترة (على سبيل المثال، قد تكون المنشأة قد قامت بتجميع مهم للأعمال خلال الفترة).
- إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك التغييرات التي تطرأ عليه (على سبيل المثال، قد يتطلب معيار تقرير مالي جديد إفصاحات نوعية جديدة تعد مهمة للمنشأة).
- الإفصاحات النوعية التي تعد مهمة لمستخدمي القوائم المالية بسبب طبيعة المنشأة (على سبيل المثال، قد تكون الإفصاحات عن مخاطر السيولة مهمة لمستخدمي القوائم المالية لمؤسسة مالية).

تحديد الأهمية النسبية، والأهمية النسبية للتنفيذ عند التخطيط للمراجعة

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرة ١٠)

أ٣. في حالة منشآت القطاع العام، تكون جهات إصدار الأنظمة والسلطات التنظيمية هي في الغالب المستخدمون الرئيسون لقوائمها المالية. وعلاوة على ذلك، فقد يتم استخدام القوائم المالية لاتخاذ قرارات بخلاف القرارات الاقتصادية. ولذلك، يتأثر تحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حال انطباقها) عند مراجعة القوائم المالية لمنشأة قطاع عام بالأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى، وباحتياجات جهات إصدار الأنظمة والعموم من المعلومات المالية، فيما يتعلق ببرامج القطاع العام.

استخدام أسس مرجعية عند تحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (راجع: الفقرة ١٠)

أ٤. ينطوي تحديد الأهمية النسبية على ممارسة الحكم المهني. وتُطبَّق في الغالب نسبة مئوية على أساس مرجعي مختار، كنقطة بداية لتحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. وتشمل العوامل التي قد تؤثر في تحديد الأساس المرجعي المناسب ما يلي:

- عناصر القوائم المالية (على سبيل المثال، الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، الإيرادات، المصروفات)؛
- ما إذا كانت هناك بنود يميل اهتمام مستخدمي القوائم المالية للمنشأة المعينة إلى التركيز عليها (على سبيل المثال، لغرض تقويم الأداء المالي، قد يميل المستخدمون للتركيز على الربح أو الإيراد أو صافي الأصول)؛
- طبيعة المنشأة، وأين تقع المنشأة من دورة حياتها، والصناعة والبيئة الاقتصادية التي تعمل فيها المنشأة؛
- هيكل ملكية المنشأة والطريقة التي تُمول بها (على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة ممولة فقط بالدين بدلاً من حقوق الملكية، فقد يركز المستخدمون بصورة أكبر على الأصول، والمطالبات التي عليها، بدلاً من أرباح المنشأة)؛
- التقلبات النسبية في الأساس المرجعي.

أ٥. من بين أمثلة الأسس المرجعية التي قد تكون مناسبة، بناءً على ظروف المنشأة، فئات الدخل الذي يتم التقرير عنه مثل الربح قبل خصم الزكاة والضريبة[*] أو مجموع الإيراد أو مجمل الربح ومجموع المصروفات أو مجموع حقوق الملكية أو صافي قيمة الأصول. ويُستخدم في الغالب الربح من العمليات المستمرة قبل خصم الزكاة والضريبة للمنشآت الهادفة للربح. وعندما يكون الربح من العمليات المستمرة قبل خصم الزكاة والضريبة متقلباً، فإن أسساً مرجعيةً أخرى قد تكون مناسبة بصورة أكبر، مثل مجمل الربح أو مجموع الإيرادات.

أ٦. فيما يتعلق بالأساس المرجعي المختار، فإن البيانات المالية الملائمة تتضمن في العادة النتائج المالية والمراكز المالية للفترات السابقة، والنتائج المالية والمركز المالي من بداية الفترة حتى تاريخه، والموازنات أو التنبؤات للفترة الحالية، معدلة حسب التغيرات المهمة في ظروف المنشأة (على سبيل المثال، الاستحواذ على منشأة أعمال مهمة) والتغيرات ذات الصلة في أحوال الصناعة أو البيئة الاقتصادية التي تعمل فيها المنشأة. فعلى سبيل المثال، وكنقطة بداية، فعندما تُحدد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل لمنشأة معينة على أساس نسبة من الربح الناتج من العمليات المستمرة قبل حسم الزكاة والضريبة، فإن الظروف التي ينتج عنها انخفاض استثنائي أو زيادة استثنائية في هذا الربح قد تدفع

* تم إضافة الزكاة بما يتفق مع الأنظمة واللوائح السعودية.

المراجع إلى استنتاج أن الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل تُحدد بشكل أكثر مناسبة باستخدام رقم يمثل الربح المعتاد من العمليات المستمرة قبل الزكاة والضريبة بالاستناد إلى النتائج الماضية.

أ٧. ترتبط الأهمية النسبية بالقوائم المالية التي يُعِد المراجع تقريره عنها. وعندما تُعَد القوائم المالية لفترة تقرير مالي تزيد أو تقل عن اثني عشر شهراً، مثلما قد يكون عليه الحال في منشأة جديدة أو عندما يحدث تغيير في فترة التقرير المالي، فإن الأهمية النسبية ترتبط بالقوائم المالية المعدة لتلك الفترة.

أ٨. ينطوي تحديد نسبة مئوية لتطبيقها على أساس مرجعي مختار على ممارسة الحكم المهني. وهناك علاقة بين النسبة المئوية والأساس المرجعي المختار، ومثال ذلك أن النسبة المئوية المطبقة على الربح من العمليات المستمرة قبل خصم الزكاة والضريبة، ستكون عادةً أعلى من النسبة المئوية المطبقة على مجموع الإيراد. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يعتبر المراجع أن نسبة خمسة في المائة من الربح من العمليات المستمرة قبل خصم الزكاة والضريبة مناسبة لمنشأة تهدف للربح في صناعة تحويلية، فيما قد يعتبر المراجع أن نسبة واحد في المائة من مجموع الإيراد أو مجموع المصروفات مناسبة لمنشأة لا تهدف للربح. ومع ذلك، قد يكون من المناسب استخدام نسب أعلى أو أقل بحسب الظروف.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة

أ٩. عندما يكون ربح المنشأة من العمليات المستمرة قبل خصم الزكاة والضريبة ضئيلاً باستمرار، كما قد يكون عليه الحال في الأعمال التي يديرها مالكها حيث يأخذ المالك الكثير من الربح قبل خصم الزكاة والضريبة في صورة أجر، فإن أساساً مرجعياً آخراً مثل الربح قبل خصم الأجر والزكاة والضريبة قد يكون أكثر ملاءمة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ١٠. عند مراجعة منشأة قطاع عام، قد يكون مجموع التكلفة أو صافي التكلفة (المصروفات ناقص الإيرادات أو المدفوعات ناقص المقبوضات) أساساً مرجعياً مناسباً لأنشطة البرامج. ومتى كانت هناك أصول عامة في عهدة منشأة القطاع العام، فإن الأصول يمكن أن تكون أساساً مرجعياً مناسباً.

مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات (راجع: الفقرة ١٠)

أ١١. من بين العوامل التي قد تشير إلى وجود فئة معاملات معينة واحدة أو أكثر أو رصيد حساب أو إفصاح معين واحد أو أكثر من المتوقع، بدرجة معقولة، أن تؤثر التحريفات فيه بمبالغ دون الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تُتخذ على أساس القوائم المالية، ما يلي:

- ما إذا كان للأنظمة أو اللوائح أو إطار التقرير المالي المنطبق تأثير على توقعات المستخدمين فيما يتعلق بقياس بنود معينة أو الإفصاح عنها (على سبيل المثال، المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وأجر الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وتحليل الحساسية للتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة التي ترتفع فيها درجة عدم تأكد التقدير).
- الإفصاحات الرئيسية المتعلقة بالصناعة التي تعمل فيها المنشأة (على سبيل المثال، تكاليف البحث والتطوير لشركة أدوية).
- ما إذا كان الاهتمام منصباً على جانب معين من أعمال المنشأة مفصح عنه بشكل منفصل في القوائم المالية (على سبيل المثال، الإفصاحات عن القطاعات أو التجميع المهم للأعمال).

أ١٢. عند النظر فيما إذا كانت تلك الفئات من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات موجودة وفقاً للظروف الخاصة المحيطة بالمنشأة، فقد يجد المراجع أنه من المفيد التوصل إلى فهم لوجهات نظر وتوقعات المكلفين بالحوكمة والإدارة.

الأهمية النسبية للتنفيذ (راجع: الفقرة ١١)

أ١٣. إن التخطيط للمراجعة فقط لغرض اكتشاف التحريفات التي تُعد جوهرية بصورتها الفردية يتجاهل حقيقة أن مجموع التحريفات غير الجوهرية بصورتها الفردية قد يتسبب في جعل القوائم المالية محرفة بشكل جوهري، ولا يترك هامشاً لاحتمال وجود تحريفات غير مكتشفة. ويتم وضع الأهمية النسبية للتنفيذ (التي تكون، كما تم تعريفها، مبلغاً واحداً أو أكثر) للتقليص، إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة، من احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة في القوائم المالية الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. وبالمثل، فإن الأهمية النسبية للتنفيذ فيما يتعلق بمستوى الأهمية النسبية المحدد لفئة معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة يتم تعيينها

للتقليص، إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة، من احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة في تلك الفئة المعينة من المعاملات أو في رصيد الحساب أو الإفصاح المعين مستوى الأهمية النسبية لتلك الفئة المعينة أو ذلك الرصيد أو الإفصاح المعين. وتحديد الأهمية النسبية للتنفيذ ليس عملية حسابية آلية بسيطة، وينطوي ذلك على ممارسة الحكم المهني. ويتأثر ذلك بفهم المراجع للمنشأة، الذي يتم تحديثه أثناء تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر؛ وبطبيعة ومدى التحريفات التي تم التعرف عليها في عمليات المراجعة السابقة، ومن ثمَّ، بتوقعات المراجع فيما يتعلق بالتحريفات في الفترة الحالية.

إعادة النظر خلال التقدم في المراجعة (راجع: الفقرة ١٢)

أ١٤. قد تكون هناك حاجة لإعادة النظر في الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حال انطباقها) نتيجة حدوث تغير في الظروف أثناء المراجعة (على سبيل المثال، اتخاذ قرار بالتخلص من جزء رئيسي من أعمال المنشأة) أو ظهور معلومات جديدة أو حدوث تغير في فهم المراجع للمنشأة وعملياتها نتيجة لتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية. فعلى سبيل المثال، إذا تبين أثناء المراجعة أن النتائج المالية الفعلية من المرجح أن تكون مختلفة إلى حد كبير عن النتائج المالية المتوقعة في نهاية الفترة والتي استخدمت في البداية لتحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، فإن المراجع يقوم بإعادة النظر في تلك الأهمية النسبية.

معيار المراجعة (٣٣٠): استجابات المراجع للمخاطر المقيَّمة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٣٣٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان تعريف مصطلح "الفترة الأولية" لأغراض هذا المعيار، بحيث لا تلتبس مع تعريف نفس المصطلح لأغراض معايير المحاسبة.

وقد تم تعريف الفترة الأولية، كما وردت في معيار (٣٣٠) كما يلي:

"لأغراض هذا المعيار يُقصد بالفترة الأولية Interim Period الفترة التي يقوم فيها المراجع ببعض أعمال المراجعة قبل نهاية السنة المالية".

المعيار الدولي للمراجعة (٣٣٠)

استجابات المراجع للمخاطر المقيَّمة

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

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١
تاريخ السريان	٢
الهدف	٣
التعريفات	٤
المتطلبات	
الاستجابات العامة	٥
إجراءات المراجعة استجابةً لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى الإقرارات	٦–٢٣
كفاية عرض القوائم المالية	٢٤
تقويم كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها	٢٥–٢٧
التوثيق	٢٨-٣٠
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
الاستجابات العامة	أ١-أ٣
إجراءات المراجعة استجابةً لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى الإقرارات	أ٤-أ٦٠
كفاية عرض القوائم المالية	أ٦١
تقويم كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها	أ٦٢-أ٦٤
التوثيق	أ٦٥

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٣٣٠) *"استجابات المراجع للمخاطر المقيَّمة"* 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 تصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري التي قام المراجع بالتعرف عليها وتقييمها وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)[١] عند مراجعة القوائم 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 الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، من خلال تصميم استجابات مناسبة، وتطبيقها، لمواجهة تلك المخاطر.

التعريفات

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

(أ) الإجراء الأساس: إجراء مراجعة مُصمم لاكتشاف التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات. وتشمل الإجراءات الأساس ما يلي:

(١) اختبارات التفاصيل (الخاصة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات)؛

(٢) الإجراءات التحليلية الأساس.

(ب) اختبار أدوات الرقابة: إجراء مراجعة مصمم لتقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات.

المتطلبات

الاستجابات العامة

٥. يجب على المراجع تصميم وتطبيق استجابات عامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية. (راجع: الفقرات أ١–أ٣)

إجراءات المراجعة استجابةً لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى الإقرارات

٦. يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة إضافية تستند وتستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداها لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات. (راجع: الفقرات أ٤-أ٨؛ أ٤٣-أ٥٤)

٧. عند تصميم إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها، يجب على المراجع القيام بما يلي:

(أ) النظر في أسباب التقييم الممنوح لخطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات لكل فئة معاملات مهمة وكل رصيد حساب وكل إفصاح مهم، بما في ذلك:

(١) احتمال وجود التحريف، وحجمه، بسبب الخصائص المعينة لفئة المعاملات المهمة أو رصيد الحساب أو الإفصاح المهم (أي الخطر الملازم)؛

(٢) ما إذا كان تقييم المخاطر يأخذ في الحسبان أدوات الرقابة التي تواجه خطر التحريف الجوهري (أي خطر الرقابة)، مما يتطلب من المراجع الحصول على أدلة مراجعة لتحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية (أي يخطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس)؛ (راجع: الفقرات أ٩–أ١٨)

[١] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"

(ب) الحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المراجع للخطر. (راجع: الفقرة أ١٩)

اختبارات أدوات الرقابة

٨. يجب على المراجع أن يُصمم ويُنفذ اختبارات أدوات الرقابة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، وذلك في الحالات الآتية:

(أ) إذا اشتمل تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات على توقع بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية (أي يخطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس)؛ أو

(ب) إذا كانت الإجراءات الأساس لا تستطيع أن توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات. (راجع: الفقرات أ٢٠–أ٢٤)

٩. عند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، يجب على المراجع أن يحصل على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً، كلما زاد اعتماده على فاعلية أداة الرقابة. (راجع: الفقرة أ٢٥)

طبيعة ومدى اختبارات أدوات الرقابة

١٠. عند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، يجب على المراجع القيام بما يلي:

(أ) تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى مقترنة بالاستفسار للحصول على أدلة مراجعة عن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، بما في ذلك:

(١) كيفية تطبيق أدوات الرقابة في الأوقات ذات الصلة أثناء الفترة محل المراجعة؛

(٢) الاتساق في تطبيقها؛

(٣) القائم بتطبيق هذه الأدوات أو الوسائل التي تم تطبيقها بها. (راجع: الفقرات أ٢٦–أ٣٠)

(ب) في حال عدم تناول ذلك بالفعل، تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة التي سيتم اختبارها تعتمد على أدوات رقابة أخرى (أدوات رقابة غير مباشرة)، وإذا كان الحال كذلك، تحديد ما إذا كان من الضروري الحصول على أدلة مراجعة تدعم الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات غير المباشرة. (راجع: الفقرة أ٣٢)

توقيت اختبارات أدوات الرقابة

١١. يجب على المراجع اختبار أدوات الرقابة فيما يخص الوقت المحدد أو على مدى الفترة التي ينوي خلالها الاعتماد على تلك الأدوات، مع مراعاة الفقرتين ١٢ و١٥ أدناه، من أجل توفير أساس مناسب للاعتماد الذي ينشده. (راجع: الفقرة أ٣٣)

استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها خلال فترة أولية

١٢. إذا حصل المراجع على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة خلال فترة أولية، فيجب عليه أن يقوم بما يلي:

(أ) أن يحصل على أدلة مراجعة بشأن التغييرات المهمة التي طرأت على تلك الأدوات بعد الفترة الأولية؛

(ب) أن يحدد أدلة المراجعة الإضافية التي سيتم الحصول عليها للفترة المتبقية. (راجع: الفقرتين أ٣٤، أ٣٥)

استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة

١٣. يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان الاعتبارات أدناه عند تقرير ما إذا كان من المناسب استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، وإذا كان ذلك مناسباً، فعند تحديده لطول الفترة الزمنية التي يمكن أن تنقضي قبل إعادة اختبار أداة رقابة معينة:

(أ) فاعلية المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، بما في ذلك بيئة الرقابة، وآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية، وآلية المنشأة لتقييم المخاطر؛

(ب) المخاطر الناشئة عن خصائص الرقابة، بما في ذلك ما إذا كانت يدوية أو آلية؛

(ج) فاعلية أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات؛

(د) فاعلية الرقابة وتطبيق المنشأة لها، بما في ذلك طبيعة ومدى الانحرافات الملاحظة في تطبيق الرقابة في المراجعات السابقة، وما إذا كانت قد حدثت تغييرات في الموظفين تؤثر بشكل كبير على تطبيق الرقابة؛

(هـ) ما إذا كان عدم التغيير في أداة رقابة معينة يُشكل خطراً بسبب الظروف المتغيرة؛

(و) مخاطر التحريف الجوهري ومدى الاعتماد على الرقابة. (راجع: الفقرة أ٣٦)

١٤. إذا كان المراجع يخطط لاستخدام أدلة مراجعة تم الحصول عليها من عملية مراجعة سابقة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات رقابة معينة، فيجب عليه التحقق من استمرار ملاءمة تلك الأدلة، وإمكانية الاعتماد عليها، عن طريق الحصول على أدلة مراجعة بشأن ما إذا كانت قد حدثت تغييرات مهمة في أدوات الرقابة تلك بعد المراجعة السابقة. ويجب على المراجع الحصول على أدلة المراجعة تلك بإجراء استفسارات إلى جانب الملاحظة أو الفحص المادي، لتأكيد فهمه لتلك الأدوات الرقابية المحددة، مع وجوب قيامه بما يلي:

(أ) اختبار أدوات الرقابة في المراجعة الحالية، إذا حدثت تغييرات تؤثر على استمرار ملاءمة أدلة المراجعة المستمرة من المراجعة السابقة. (راجع: الفقرة أ٣٧)

(ب) إذا لم تحدث مثل تلك التغييرات، فيجب على المراجع اختبار أدوات الرقابة مرة واحدة على الأقل كل ثلاث عمليات مراجعة، كما يجب عليه اختبار بعض أدوات الرقابة في كل عملية مراجعة لتفادي احتمال اختبار جميع أدوات الرقابة التي ينوي المراجع الاعتماد عليها في فترة مراجعة واحدة دون اختبار أدوات الرقابة في فترتي المراجعة التاليتين. (راجع: الفقرات أ٣٨–أ٤٠)

أدوات الرقابة على المخاطر المهمة

١٥. إذا كان المراجع ينوي الاعتماد على أدوات رقابة مطبقة على خطر معين حدد المراجع أنه خطر مهم، فيجب عليه اختبار تلك الأدوات في الفترة الحالية.

تقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة

١٦. عند تقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة التي ينوي المراجع الاعتماد عليها، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت التحريفات التي تم اكتشافها من خلال الإجراءات الأساس تشير إلى أن أدوات الرقابة لا تعمل بفاعلية. ومع ذلك، فإن عدم اكتشاف تحريفات من خلال الإجراءات الأساس لا يوفر أدلة مراجعة على فاعلية أدوات الرقابة المتعلقة بالإقرار قيد الاختبار. (راجع: الفقرة أ٤١)

١٧. في حالة اكتشاف انحرافات عن أدوات الرقابة التي ينوي المراجع الاعتماد عليها، فيجب على المراجع إجراء استفسارات خاصة لفهم هذه الأمور والتبعات المحتملة المترتبة عليها، ويجب عليه تحديد ما إذا كانت: (راجع: الفقرة أ٤٢)

(أ) اختبارات أدوات الرقابة التي تم تنفيذها تُشكل أساساً مناسباً للاعتماد على أدوات الرقابة؛ أو

(ب) ثمة اختبارات إضافية لأدوات الرقابة يلزم تنفيذها؛ أو

(ج) مخاطر التحريف الجوهري يلزم مواجهتها باستخدام الإجراءات الأساس.

الإجراءات الأساس

١٨. بغض النظر عن مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءاتٍ أساس لكل فئة معاملات ذات أهمية نسبية وكل رصيد حساب وكل إفصاح ذي أهمية نسبية. (راجع: الفقرات أ٤٣–أ٤٩)

١٩. يجب على المراجع أن ينظر فيما إذا كان يلزم تنفيذ إجراءات للمصادقة الخارجية ضمن إجراءات المراجعة الأساس. (راجع: الفقرات أ٥٠–أ٥٣)

الإجراءات الأساس المتعلقة بآلية إقفال القوائم المالية

٢٠. يجب أن تتضمن الإجراءات الأساس التي ينفذها المراجع إجراءات المراجعة الآتية فيما يتعلق بآلية إقفال القوائم المالية:

(أ) مضاهاة أو مطابقة المعلومات الواردة في القوائم المالية مع السجلات المحاسبية التي تستند إليها، بما في ذلك مضاهاة أو مطابقة المعلومات الواردة في الإفصاحات، سواءً تم الحصول على تلك المعلومات من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة؛

(ب) التحقق من قيود اليومية الجوهرية والتعديلات الأخرى التي تمت أثناء إعداد القوائم المالية. (راجع: الفقرة أ٥٤)

الإجراءات الأساس للاستجابة للمخاطر المهمة

٢١. إذا حدد المراجع أن خطراً من مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات يُعد خطراً مهماً، فيجب عليه تنفيذ إجراءات أساس تستجيب لذلك الخطر بشكل خاص. وعندما يكون المنهج المتبع لمواجهة خطر مهم مُؤلفاً فقط من الإجراءات الأساس، فيجب أن تتضمن تلك الإجراءات اختبارات للتفاصيل. (راجع: الفقرة أ٥٥)

توقيت الإجراءات الأساس

٢٢. في حالة تنفيذ الإجراءات الأساس في تاريخ أولي، فيجب على المراجع تغطية الفترة المتبقية عن طريق تنفيذ ما يلي:

(أ) إجراءات أساس، مقترنة باختبارات لأدوات الرقابة فيما يخص الفترة المتخللة؛ أو

(ب) إجراءات أساس إضافية فقط، إذا رأى المراجع أنها كافية،

توفر أساساً معقولاً لتمديد نطاق استنتاجات المراجعة لتشمل الفترة من التاريخ الأولي حتى نهاية الفترة. (راجع: الفقرات أ٥٦–أ٥٩)

٢٣. في حالة اكتشاف تحريفات في تاريخ أولي، لم يكن يتوقعها المراجع عند تقييم مخاطر التحريف الجوهري، فيجب عليه أن يُقوِّم ما إذا كانت هناك حاجة لتعديل تقييم الخطر ذي العلاقة وتعديل الطبيعة أو التوقيت أو المدى المخطط للإجراءات الأساس التي تغطي الفترة المتبقية. (راجع: الفقرة أ٦٠)

كفاية عرض القوائم المالية

٢٤. يجب أن ينفذ المراجع إجراءات مراجعة لتقويم ما إذا كان العرض العام للقوائم المالية قد تم وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وعند إجراء هذا التقويم، يجب على المراجع أن ينظر فيما إذا كانت القوائم المالية معروضة بطريقة تعكس مناسبة ما يلي:

- تصنيف ووصف المعلومات المالية والمعاملات والأحداث والحالات الممثلة لها؛
- عرض القوائم المالية وهيكلها ومحتواها. (راجع: الفقرة أ٦١)

تقويم كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها

٢٥. استناداً إلى إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وقبل الانتهاء من المراجعة، يجب على المراجع أن يُقوّم ما إذا كانت تقييمات مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات لا تزال مناسبة. (راجع: الفقرتين أ٦٢، أ٦٣)

٢٦. يجب على المراجع أن يقرر ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وعند تكوين الرأي، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان جميع أدلة المراجعة ذات الصلة، بغض النظر عمّا إذا كان من الواضح أنها تؤيد الإقرارات الواردة في القوائم المالية أو تتناقض معها. (راجع: الفقرة أ٦٤)

٢٧. إذا لم يحصل المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بأحد الإقرارات ذات الصلة بشأن فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، فيجب عليه السعي للحصول على أدلة مراجعة إضافية. وإذا كان المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي في القوائم المالية.

التوثيق

٢٨. يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:[٢]

[٢] معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١، وأ٦

(أ) الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية، وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية المنفذة؛

(ب) علاقة تلك الإجراءات بالمخاطر التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات؛

(ج) نتائج إجراءات المراجعة، بما في ذلك الاستنتاجات إذا كانت تلك النتائج غير واضحة. (راجع: الفقرة أ٦٥)

٢٩. إذا كان المراجع يخطط لاستخدام أدلة مراجعة تم الحصول عليها في عمليات مراجعة سابقة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فيجب عليه أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن الاعتماد على مثل تلك الأدوات التي تم اختبارها في عمليات مراجعة سابقة.

٣٠. يجب أن يوضح توثيق المراجع أن المعلومات الواردة في القوائم المالية تضاهي أو تتطابق مع السجلات المحاسبية التي تستند إليها، بما في ذلك مضاهاة أو مطابقة الإفصاحات، سواء تم الحصول على تلك المعلومات من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

الاستجابات العامة (راجع: الفقرة ٥)

أ١. قد تتضمن الاستجابات العامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية ما يلي:

- التأكيد على فريق المراجعة بضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني.
- تعيين موظفين أكثر خبرة أو ذوي مهارات معينة أو الاستعانة بخبراء.
- إجراء تغييرات في طبيعة وتوقيت ومدى التوجيه المقدم لأعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص العمل المنفذ.
- إدخال المزيد من عناصر المفاجأة عند اختيار إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها.
- إجراء تغييرات في الاستراتيجية العامة للمراجعة وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣٠٠)، أو إجراءات المراجعة المخطط لها، وقد يشتمل ذلك على إجراء تغييرات فيما يلي:
  - تحديد المراجع للأهمية النسبية للتنفيذ وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠).
  - خطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، ومدى قدرة أدلة المراجعة على الإقناع لدعم الاعتماد المخطط على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، وخاصة عندما يتم التعرف على أوجه قصور في بيئة الرقابة أو أنشطة المتابعة الخاصة بالمنشأة.
  - طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس. وعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب تنفيذ الإجراءات الأساس في أو قرب تاريخ القوائم المالية عندما يتم تقييم خطر التحريف الجوهري بأنه مرتفع.

أ٢. يتأثر تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية، ومن ثمّ الاستجابات العامة للمراجع، بفهم المراجع لبيئة الرقابة. وقد تمنح بيئة الرقابة الفعالة المراجع ثقة أكبر في الرقابة الداخلية وإمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة التي يتم استخراجها من داخل المنشأة، مما يسمح للمراجع، على سبيل المثال، بالقيام ببعض إجراءات المراجعة في تاريخ أولي بدلاً من نهاية الفترة. وفي المقابل، يكون لأوجه القصور في بيئة الرقابة تأثير عكسي؛ فعلى سبيل المثال، قد يستجيب المراجع لبيئة الرقابة غير الفعّالة من خلال:

- القيام بإجراءات مراجعة في نهاية الفترة أكثر من تلك التي يتم القيام بها في تاريخ أولي.
- الحصول على أدلة مراجعة أكثر شمولاً من الإجراءات الأساس.
- زيادة عدد المواقع التي يشملها نطاق المراجعة.

أ٣. وبناءً عليه، فإن لهذه الاعتبارات تأثير مهم على المنهج العام للمراجع، على سبيل المثال، بالتركيز على الإجراءات الأساس (منهج الإجراءات الأساس)، أو باتباع منهج يعتمد على استخدام اختبارات أدوات الرقابة إضافة إلى الإجراءات الأساس (المنهج المشترك).

إجراءات المراجعة استجابةً لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى الإقرارات

طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية (راجع: الفقرة ٦)

أ٤. يوفر تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها على مستوى الإقرارات أساساً للنظر في منهج المراجعة المناسب لتصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية. وعلى سبيل المثال، قد يحدد المراجع:

(أ) أن تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة فقط قد يحقق للمراجع استجابة فعّالة لخطر التحريف الجوهري الذي تم تقييمه فيما يخص إقرار معين؛ أو

(ب) أن تنفيذ الإجراءات الأساس فقط مناسب لإقرارات معينة، وبالتالي يستبعد المراجع تأثير أدوات الرقابة من تقييم خطر التحريف الجوهري. وقد يُعزى ذلك إلى أن المراجع لم يتعرف على مخاطر لا تستطيع الإجراءات الأساس بمفردها أن توفر لها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، ومن ثمّ، لا يتعين على المراجع اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. ولذلك، قد لا يخطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس؛ أو

(ج) أن المنهج المشترك باستخدام كل من اختبارات أدوات الرقابة والإجراءات الأساس هو منهج فعال.

ولا يلزم المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية عندما يكون تقييم خطر التحريف الجوهري دون المستوى المنخفض بدرجة يمكن قبولها. ومع ذلك، ووفقاً لمتطلبات الفقرة ١٨، وبغض النظر عن المنهج المختار وخطر التحريف الجوهري الذي تم تقييمه، يقوم المراجع بتصميم وتنفيذ إجراءات أساس لكل فئة معاملات ذات أهمية نسبية وكل رصيد حساب وكل إفصاح ذي أهمية نسبية.

أ٥. تشير طبيعة إجراء المراجعة إلى الغرض منه (بعبارة أخرى، ما إذا كان اختبار لأدوات الرقابة أو إجراء أساس) ونوعه (بعبارة أخرى، ما إذا كان فحصاً مادياً أو ملاحظة أو استفساراً أو مصادقة أو إعادة احتساب أو إعادة تنفيذ أو إجراء تحليلي). وتُعد طبيعة إجراءات المراجعة ذات أهمية قصوى في الاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها.

أ٦. يشير توقيت إجراء المراجعة إلى وقت تنفيذ الإجراء، أو إلى الفترة أو التاريخ الذي ينطبق عليه دليل المراجعة.

أ٧. يشير مدى إجراء المراجعة إلى قدر تنفيذها، على سبيل المثال، حجم العينة، أو عدد الملاحظات لأداة من أدوات الرقابة.

أ٨. يوفر تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية، التي تستند وتستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداها لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات، رابطاً واضحاً بين إجراءات المراجعة الإضافية للمراجع وتقييمه للمخاطر.

الاستجابة للمخاطر المقيّمة على مستوى الإقرارات (راجع: الفقرة ٧(أ))

الطبيعة

أ٩. يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) تنفيذ تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات عن طريق تقييم الخطر الملازم وخطر الرقابة. ويقيم المراجع الخطر الملازم عن طريق تقييم احتمالية حدوث التحريف وحجمه مع مراعاة كيفية ودرجة تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات ذات الصلة للتحريف.[٣] وقد تؤثر المخاطر التي قيمها المراجع، بما في ذلك أسباب تلك المخاطر التي تم تقييمها، على كل من أنواع إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها وطريقة الجمع فيما بينها. وعلى سبيل المثال، عندما يكون الخطر الذي تم تقييمه مرتفعاً، يمكن أن يطلب المراجع مصادقة من الطرف المقابل على اكتمال بنود عقد معين، بالإضافة إلى الفحص المادي للمستند. وعلاوةً على ذلك، قد تكون إجراءات مراجعة معينة أكثر مناسبة لبعض الإقرارات من غيرها. وعلى سبيل المثال، فيما يتعلق بالإيراد، قد تكون اختبارات أدوات الرقابة أكثر استجابة لخطر التحريف الجوهري الذي تم تقييمه في إقرار الاكتمال، فيما قد تكون الإجراءات الأساس أكثر استجابة لخطر التحريف الجوهري الذي تم تقييمه في إقرار الحدوث.

[٣] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرتان ٣١ و٣٤

أ١٠. تكون أسباب التقييم الممنوح للخطر ذات صلة عند تحديد طبيعة إجراءات المراجعة. وعلى سبيل المثال، إذا كان الخطر الذي تم تقييمه منخفضاً بسبب خصائص معينة لفئة المعاملات، دونما اعتبار لأدوات الرقابة المرتبطة بها، فإن المراجع قد يقرر أن الإجراءات التحليلية الأساس بمفردها توفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ومن جهة أخرى، إذا كان الخطر الذي تم تقييمه منخفضاً بسبب أن المراجع يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، والمراجع ينوي تنفيذ الإجراءات الأساس على أساس هذا التقييم المنخفض، فيجب على المراجع تنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة تلك، وفقاً لمتطلبات الفقرة ٨(أ). وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، لفئة معاملات ذات خصائص متماثلة وغير معقدة بدرجة معقولة، يتم معالجتها والرقابة عليها بشكل روتيني بواسطة نظام معلومات المنشأة.

التوقيت

أ١١. قد يقوم المراجع بتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة أو الإجراءات الأساس في تاريخ أولي أو في نهاية الفترة. وكلما كان خطر التحريف الجوهري مرتفعاً، زادت احتمالية أن يقرر المراجع أن تنفيذ الإجراءات الأساس سيكون أكثر فاعلية في تاريخ أقرب إلى نهاية الفترة، أو في نهايتها، بدلاً من تنفيذها في تاريخ أبكر، أو يقرر تنفيذ إجراءات مراجعة غير معلن عنها أو في وقت مفاجئ (على سبيل المثال، تنفيذ إجراءات مراجعة في مواقع مختارة دون سابق إعلان). ويُعد هذا الأمر ملائماً بصفة خاصة عند النظر في الاستجابة لمخاطر الغش. وعلى سبيل المثال، قد يخلص المراجع إلى عدم فاعلية إجراءات المراجعة المنفذة لتوسيع نطاق استنتاجات المراجعة لتشمل الفترة من التاريخ الأولي حتى نهاية الفترة عندما يتم التعرف على مخاطر للتحريف أو التلاعب المتعمد.

أ١٢. ومن جهة أخرى، قد يساعد تنفيذ إجراءات المراجعة قبل نهاية الفترة المراجع في تحديد الأمور المهمة في مرحلة مبكرة من المراجعة، وبالتالي حلها بمساعدة الإدارة أو وضع منهج مراجعة فعّال للتعامل مع هذه الأمور.

أ١٣. إضافة إلى ما سبق، ثمّة إجراءات مراجعة معينة لا يمكن تنفيذها إلا عند نهاية الفترة أو بعدها، ومثال ذلك:

- مضاهاة أو مطابقة المعلومات الواردة في القوائم المالية مع السجلات المحاسبية التي تستند إليها، بما في ذلك مضاهاة أو مطابقة الإفصاحات، سواءً تم الحصول على تلك المعلومات من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة؛
- التحقق من التعديلات التي تمت أثناء إعداد القوائم المالية؛
- إجراءات الاستجابة لخطرٍ يتمثل في إمكانية دخول المنشأة في عقود بيع غير مناسبة أو وجود معاملات ربما لم يتم إنجازها، في نهاية الفترة.

أ١٤. من بين العوامل الأخرى ذات الصلة التي تؤثر على نظر المراجع في الوقت الذي ينفذ فيه إجراءات المراجعة، ما يلي:

- بيئة الرقابة.
- وقت توفر المعلومات الملائمة (فعلى سبيل المثال، قد يتم تغيير محتوى الملفات الإلكترونية في وقت لاحق، أو قد لا تحدث الإجراءات التي سيتم ملاحظتها إلا في أوقات معينة).
- طبيعة الخطر (فعلى سبيل المثال، إذا تعلق الخطر بتضخيم الإيرادات لتلبية التوقعات بشأن الأرباح، عن طريق إبرام اتفاقيات بيع وهمية في وقت متأخر، فقد يرغب المراجع في التحقق من العقود المتاحة في تاريخ نهاية الفترة).
- الفترة أو التاريخ اللذان تتعلق بهما أدلة المراجعة.
- توقيت إعداد القوائم المالية، وخاصة لتلك الإفصاحات التي تقدم المزيد من التوضيح عن المبالغ المسجلة في قائمة المركز المالي، أو قائمة الدخل الشامل، أو قائمة التغيرات في حقوق الملكية، أو قائمة التدفقات النقدية.

المدى

أ١٥. يتم تحديد مدى إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة تنفيذها، بعد النظر في الأهمية النسبية والخطر المقيّم ودرجة التأكيد التي يخطط المراجع للتوصل إليها. وعند تحقيق غرض واحد من خلال مجموعة من الإجراءات، يُنظر في مدى كل إجراء على حدة. وبصفة عامة، فإن مدى إجراءات المراجعة يزيد بزيادة خطر التحريف الجوهري. وعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب زيادة حجم العينة أو تنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس بمستوى أكثر تفصيلياً، للاستجابة لخطر التحريف الجوهري بسبب الغش الذي تم تقييمه. ومع ذلك، لا يكون زيادة مدى إجراء مراجعة معين فعّالاً إلا إذا كان إجراء المراجعة في حد ذاته ذا صلة بالخطر المحدد.

أ١٦. قد يمكِّن استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب من القيام باختبارات أكثر شمولاً للمعاملات والملفات المحاسبية الإلكترونية، وهو ما قد يكون مفيداً عندما يقرر المراجع تعديل مدى الاختبارات، على سبيل المثال، للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري الذي بسبب الغش. ويمكن أن يتم استخدام هذه الأساليب لاختيار عينة معاملات من الملفات الإلكترونية الرئيسة، أو لفرز معاملات ذات خصائص محددة، أو لاختبار مجتمع عينة كامل بدلاً من اختبار عينة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ١٧. بالنسبة لمراجعة منشآت القطاع العام، قد يؤثر التكليف الرسمي بالمراجعة وأي متطلبات خاصة أخرى للمراجعة على نظر المراجع في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ١٨. في حالة المنشآت الصغيرة جداً، قد لا توجد أدوات رقابة عديدة يمكن أن يتعرف عليها المراجع، أو قد يكون مدى توثيق المنشأة لوجود هذه الأدوات أو عملها محدوداً. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من الأكثر كفاءة للمراجع أن ينفذ إجراءات مراجعة إضافية تكون بالدرجة الأولى إجراءات أساس. ومع ذلك، وفي بعض الحالات النادرة، قد يكون من المستحيل الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب غياب أدوات الرقابة أو مكونات نظام الرقابة الداخلية.

التقييمات المرتفعة للخطر (راجع: الفقرة ٧(ب))

أ١٩. عند الحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً بسبب ارتفاع تقييم الخطر، فقد يقوم المراجع بزيادة كمية الأدلة، أو الحصول على أدلة أكثر ملاءمة أو أفضل في إمكانية الاعتماد عليها، على سبيل المثال، عن طريق التركيز بشكل أكبر على الحصول على أدلة من طرف ثالث أو بالحصول على أدلة مؤيدة من عدد من المصادر المستقلة.

اختبارات أدوات الرقابة

تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة (راجع: الفقرة ٨)

أ٢٠. يتم تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة فقط على أدوات الرقابة التي حدد المراجع أنها مصممة بشكل مناسب لمنع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريف الجوهري في الإقرارات ذات الصلة، مع تخطيط المراجع لاختبار تلك الأدوات. وفي حال استخدام أدوات رقابة مختلفة كثيراً فيما بينها في أوقات مختلفة خلال الفترة قيد المراجعة، فيتم النظر في كل من تلك الأدوات بشكل منفصل.

أ٢١. يختلف اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عن التوصل إلى فهم لتلك الأدوات وتقويم تصميمها وتطبيقها. ومع ذلك يتم استخدام نفس أنواع إجراءات المراجعة. ولذلك، قد يقرر المراجع أنه من الكفاءة اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في نفس الوقت الذي يتم فيه تقويم تصميمها وتحديد أنه قد تم تطبيقها.

أ٢٢. وعلاوة على ذلك، وبالرغم من أن بعض إجراءات تقييم المخاطر قد لا تكون مصممة بشكل خاص لاختبار أدوات الرقابة، فإنها قد توفر أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات، وبالتالي، قد تكون بمثابة اختبارات لأدوات الرقابة. وعلى سبيل المثال، قد تشتمل إجراءات المراجع لتقييم المخاطر على ما يلي:

- الاستفسار بشأن استخدام الإدارة للموازنات.
- ملاحظة مقارنة الإدارة للمصروفات الشهرية المحددة في الموازنة والمبالغ الفعلية.
- الفحص المادي للتقارير المتعلقة بالتحري عن الاختلافات بين المبالغ المحددة في الموازنة والمبالغ الفعلية.

وتوفر إجراءات المراجعة تلك المعرفة اللازمة بشأن تصميم سياسات إعداد الموازنات في المنشأة، وما إذا كان قد تم تطبيقها، ولكنها قد توفر أيضاً أدلة مراجعة حول فاعلية عمل سياسات إعداد الموازنات في منع أو اكتشاف التحريفات الجوهرية في تصنيف المصروفات.

أ٢٣. إضافة لما سبق، قد يصمم المراجع اختباراً لأدوات الرقابة ليتم تنفيذه بالتزامن مع اختبار تفاصيل لنفس المعاملة. وبالرغم من أن الغرض من اختبار أدوات الرقابة يختلف عن الغرض من اختبار التفاصيل، إلا أنه قد يتم إنجاز كليهما في آنٍ واحد عن طريق تنفيذ اختبار لأدوات الرقابة واختبار للتفاصيل في نفس المعاملة، وهو ما يعرف أيضاً بالاختبار مزدوج الغرض. وعلى سبيل المثال، يمكن للمراجع أن يُصمم اختباراً

للتحقق من فاتورة معينة ويُقوِّم نتائج الاختبار، لتحديد ما إذا كان قد تم اعتمادها ولتوفير أدلة المراجعة الأساس لمعاملة معينة. ويتم تصميم وتقويم الاختبار مزدوج الغرض عن طريق النظر في غرض كل اختبار على حده.

أ٢٤. قد يجد المراجع في بعض الحالات أنه من غير الممكن تصميم إجراءاتٍ أساس فعّالة توفر في حد ذاتها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات.[٤] وقد يحدث هذا عندما تؤدي المنشأة أعمالها باستخدام تقنية المعلومات مع عدم توثيق المعاملات أو عدم الحفاظ على هذا التوثيق، عدا ما يتم من خلال نظام تقنية المعلومات. وفي هذه الحالات، تتطلب الفقرة ٨(ب) من المراجع تنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة التي تواجه الخطر الذي لا تستطيع الإجراءات الأساس بمفردها أن توفر له ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

أدلة المراجعة والاعتماد المنشود (راجع: الفقرة ٩)

أ٢٥. يمكن الحصول على مستوى أعلى من التأكيد بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عندما يتألف المنهج الذي تم تبنيه بشكل أساسي من اختبارات أدوات الرقابة، وبخاصة عندما يكون من غير الممكن أو من غير العملي الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من الإجراءات الأساس فقط.

طبيعة ومدى اختبارات أدوات الرقابة

إجراءات المراجعة الأخرى إلى جانب الاستفسار (راجع: الفقرة ١٠(أ))

أ٢٦. لا يُعد الاستفسار وحده كافياً لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وبناءً عليه، تُنفَّذ إجراءات مراجعة أخرى إلى جانب الاستفسار. وفي هذا الشأن، قد يوفر الاستفسار المقترن بالفحص المادي أو إعادة التنفيذ تأكيداً أعلى من الاستفسار والملاحظة، لأن الملاحظة تكون ملائمة فقط في وقت إجرائها.

أ٢٧. تؤثر طبيعة أداة الرقابة في نوع الإجراء المطلوب تنفيذه للحصول على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة. وعلى سبيل المثال، إذا كانت الفاعلية التشغيلية يدل عليها التوثيق، فقد يتخذ المراجع قراراً بإجراء فحص مادي لهذا التوثيق للحصول على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية. ومع ذلك، وفيما يخص أدوات رقابة أخرى، قد لا يكون هناك توثيق متاح أو ذو صلة. وعلى سبيل المثال، قد لا يوجد توثيق لعمل بعض العوامل في بيئة الرقابة، مثل تحديد الصلاحيات والمسؤوليات، أو بعض أنواع أدوات الرقابة، مثل أدوات الرقابة الآلية. وفي مثل تلك الظروف، قد يتم الحصول على أدلة المراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية من خلال الاستفسار المقترن بإجراءات مراجعة أخرى مثل الملاحظة أو استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب.

مدى اختبارات أدوات الرقابة

أ٢٨. عندما تكون هناك حاجة للحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً فيما يتعلق بفاعلية أداة رقابة معينة، فقد يكون من المناسب زيادة مدى اختبار الرقابة. وإضافة إلى درجة الاعتماد على أدوات الرقابة، فمن بين الأمور الأخرى التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند تحديد مدى اختبار أدوات الرقابة ما يلي:

- تكرار تطبيق المنشأة لأداة الرقابة خلال الفترة.
- طول الفترة الزمنية أثناء فترة المراجعة التي يعتمد فيها المراجع على الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة.
- معدل الانحراف المتوقع عن أداة الرقابة.
- ملاءمة وإمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة التي سيتم الحصول عليها بشأن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة على مستوى الإقرارات.
- مدى الحصول على أدلة مراجعة من اختبارات أدوات الرقابة الأخرى المتعلقة بالإقرار.

ويحتوي معيار المراجعة (٥٣٠)[٥] على المزيد من الإرشادات حول مدى الاختبارات.

---

[٤] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٣

[٥] معيار المراجعة (٥٣٠) "العينات في المراجعة"

أ٢٩. نظراً للاتساق الملازم للمعالجة باستخدام تقنية المعلومات، فقد لا يكون من الضروري زيادة مدى الاختبارات المطبقة لأدوات الرقابة الآلية. ويُتوقع أن تعمل أدوات الرقابة الآلية بشكل متسق ما لم يتم تغيير تطبيق تقنية المعلومات (بما في ذلك الجداول، أو الملفات، أو البيانات الأخرى الدائمة التي يستخدمها تطبيق تقنية المعلومات). وعقب قيام المراجع بتحديد أن أداة الرقابة الآلية تعمل على النحو المنشود (وهو ما يمكن تحديده في بداية تطبيق أداة الرقابة أو في تاريخ آخر)، فقد ينظر المراجع في تنفيذ اختبارات لتحديد أن أداة الرقابة لا تزال تعمل بفاعلية. وقد تشمل تلك الاختبارات: اختبار أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات المتعلقة بتطبيق تقنية المعلومات.

أ٣٠. وعلى نحو مماثل، قد ينفذ المراجع اختبارات لأدوات الرقابة التي تواجه مخاطر التحريف الجوهري فيما يتعلق بسلامة بيانات المنشأة، أو اكتمال ودقة التقارير التي من إنتاج نظام المنشأة، أو لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري التي لا تستطيع الإجراءات الأساس بمفردها أن توفر لها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وقد تشتمل هذه الاختبارات على اختبارات لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات تتناول الأمور الواردة في الفقرة ١٠(أ). وفي هذه الحالة، قد لا يلزم المراجع تنفيذ أي اختبارات أخرى للحصول على أدلة مراجعة بشأن الأمور الواردة في الفقرة ١٠(أ).

أ٣١. عندما يحدد المراجع قصوراً في الرقابة العامة على تقنية المعلومات، قد ينظر المراجع في طبيعة المخاطر المتعلقة بذلك الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)[٦] لتوفير أساس لتصميم المزيد من الإجراءات لمواجهة خطر التحريف الجوهري الذي تم تقييمه. وقد تتناول هذه الإجراءات تحديد ما يلي:

- ما إذا كانت المخاطر المتعلقة بذلك الناشئة عن تقنية المعلومات قد حدثت. وعلى سبيل المثال، إذا كان للمستخدمين إمكانية الوصول دون تصريح إلى أحد تطبيقات تقنية المعلومات (ولكنهم لا يستطيعون الوصول إلى سجلات النظام التي تقوم بتتبع الوصول، أو لا يستطيعون تعديل تلك السجلات)، فقد يقوم المراجع بإجراء فحص مادي لسجلات النظام للحصول على أدلة مراجعة تثبت عدم وصول هؤلاء المستخدمين إلى تطبيق تقنية المعلومات خلال الفترة.
- ما إذا كانت هناك أية أدوات رقابة عامة، بديلة أو إضافية، على تقنية المعلومات، أو أية أدوات رقابة أخرى، تواجه المخاطر المتعلقة بذلك الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. وفي حال وجود ذلك، فقد يتعرف المراجع على أدوات الرقابة تلك (إذا لم يكن قد تم التعرف عليها بالفعل)، ومن ثمّ، يقوم بتقويم تصميمها وتحديد أنه قد تم تطبيقها وينفذ اختبارات لفاعليتها التشغيلية. وعلى سبيل المثال، في حال وجود قصور في إحدى أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات المتعلقة بوصول المستخدمين، فقد يكون لدى المنشأة أداة رقابة بديلة تمكّن إدارة تقنية المعلومات من تفحص تقارير وصول المستخدمين النهائيين في الوقت المناسب. ومن بين الظروف التي قد تواجه فيها أدوات الرقابة على التطبيقات المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، الحالات التي يمكن فيها مطابقة المعلومات التي قد تتأثر بالقصور في أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات بمصادر خارجية (مثل الكشوفات المصرفية) أو مصادر داخلية لم تتأثر بذلك القصور في أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات (مثل تطبيقات تقنية المعلومات المنفصلة أو مصادر البيانات).

اختبار أدوات الرقابة غير المباشرة (راجع: الفقرة ١٠(ب))

أ٣٢. في بعض الظروف، قد يكون من الضروري الحصول على أدلة مراجعة تدعم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة غير المباشرة (على سبيل المثال، أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات). وكما هو موضح في الفقرات أ٢٩ إلى أ٣١، فإنه قد يتم التعرف على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) نظراً لدعمها للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة الآلية أو بسبب دعمها في الحفاظ على سلامة المعلومات المستخدمة في التقرير المالي للمنشأة، بما في ذلك التقارير التي من إنتاج النظام. ويفيد المتطلب الوارد في الفقرة ١٠(ب) أن المراجع ربما يكون قد اختبر بالفعل أدوات رقابة معينة غير مباشرة لتناول الأمور الواردة في الفقرة ١٠(أ).

توقيت اختبارات أدوات الرقابة

فترة الاعتماد المنشودة (راجع: الفقرة ١١)

أ٣٣. قد تكون أدلة المراجعة التي تتعلق فقط بلحظة زمنية معينة كافية لتحقيق غرض المراجع، على سبيل المثال، عند اختبار أدوات الرقابة على جرد المنشأة الفعلي للمخزون في نهاية الفترة. ومن ناحية أخرى، إذا كان لدى المراجع نية للاعتماد على إحدى أدوات الرقابة خلال فترة معينة،

[٦] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٦(ج)(١)

فإن الاختبارات المناسبة هي تلك التي يمكنها تقديم أدلة مراجعة عن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة في الأوقات ذات الصلة خلال تلك الفترة. وقد تشتمل هذه الاختبارات على اختبارات لأدوات الرقابة في آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية.

استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها خلال فترة أولية (راجع: الفقرة ١٢(ب))

أ٣٤. من بين العوامل ذات الصلة بتحديد أدلة المراجعة الإضافية التي يجب الحصول عليها بشأن أدوات الرقابة التي كانت تعمل خلال الفترة المتبقية بعد فترة أولية، ما يلي:

- أهمية مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات.
- أدوات الرقابة الخاصة التي تم اختبارها خلال الفترة الأولية، والتغييرات المهمة التي طرأت عليها منذ اختبارها، بما في ذلك التغييرات في نظام المعلومات والآليات والموظفين.
- درجة الحصول على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات.
- طول الفترة المتبقية.
- الحد الذي ينوي المراجع أن يخفض إليه الإجراءات الأساس الإضافية استناداً إلى الاعتماد على أدوات الرقابة.
- بيئة الرقابة.

أ٣٥. يمكن الحصول على أدلة مراجعة إضافية، على سبيل المثال، عن طريق تمديد اختبارات أدوات الرقابة لتغطية الفترة المتبقية أو اختبار متابعة المنشأة لأدوات الرقابة.

استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة (راجع: الفقرة ١٣)

أ٣٦. في ظروف معينة، قد توفر أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من عمليات مراجعة سابقة أدلة مراجعة إذا نفذ المراجع إجراءات مراجعة للتأكد من استمرار ملاءمة هذه الأدلة وإمكانية الاعتماد عليها. وعلى سبيل المثال، قد يحدد المراجع أثناء تنفيذ مراجعة سابقة أن إحدى أدوات الرقابة الآلية كانت تعمل على النحو المنشود. وقد يحصل المراجع على أدلة مراجعة لتحديد ما إذا كانت قد حدثت تغييرات في أداة الرقابة الآلية تؤثر على استمرار فاعليتها التشغيلية، وذلك، على سبيل المثال، من خلال الاستفسار من الإدارة والفحص المادي للسجلات لمعرفة أدوات الرقابة التي طالها التغيير. وقد يدعم النظر في أدلة المراجعة المتعلقة بهذه التغييرات إما زيادة أو تخفيض أدلة المراجعة المتوقعة التي سيتم الحصول عليها في الفترة الحالية بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

أدوات الرقابة التي تغيرت بعد عمليات المراجعة السابقة (راجع: الفقرة ١٤(أ))

أ٣٧. قد تؤثر التغييرات على مدى ملاءمة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة، وعلى مدى إمكانية الاعتماد على تلك الأدلة، مما قد يترتب عليه عدم وجود أساس لاستمرار ذلك الاعتماد. وعلى سبيل المثال، قد لا تؤثر تغييرات النظام التي تمكّن المنشأة من الحصول على تقرير جديد من النظام على ملاءمة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من عملية مراجعة سابقة؛ ولكن التغيير الذي يؤدي إلى تجميع البيانات، أو حسابها، بشكل مختلف يؤثر على الأدلة.

أدوات الرقابة التي لم تتغير بعد عمليات المراجعة السابقة (راجع: الفقرة ١٤(ب))

أ٣٨. إن قرار المراجع بشأن الاعتماد على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة بشأن أدوات الرقابة التي:

(أ) لم تتغير منذ اختبارها آخر مرة؛

(ب) ليست من أدوات الرقابة التي تخفف من المخاطر المهمة،

هو أمر خاضع للحكم المهني. كما إن طول الفترة الزمنية بين إعادة اختبار أدوات الرقابة هو أيضاً أمر يخضع للحكم المهني، ولكن يجب أن يتم ذلك مرة واحدة على الأقل كل ثلاث سنوات وفقاً لمتطلبات الفقرة ١٤(ب).

أ٣٩. بشكلٍ عام، كلما كان خطر التحريف الجوهري مرتفعاً، أو كان الاعتماد على أدوات الرقابة كبيراً، كان من المرجح أن تكون الفترة الزمنية المنقضية أقصر، إن وجدت. وتشمل العوامل التي قد تقلل من فترة إعادة اختبار أداة الرقابة، أو التي قد ينجم عنها عدم الاعتماد كليةً على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة، ما يلي:

- قصور بيئة الرقابة.
- قصور آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية.
- وجود عنصر يدوي مهم في أدوات الرقابة.
- حدوث تغييرات في الموظفين تؤثر إلى حد كبير في تطبيق أداة الرقابة.
- تغير الظروف بما يدل على الحاجة إلى إدخال تغييرات في أداة الرقابة.
- قصور أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات.

أ٤٠. عندما يكون هناك عدد من أدوات الرقابة ينوي المراجع أن يعتمد في تحديد فاعليتها على أدلة مراجعة تم الحصول عليها في عمليات مراجعة سابقة، فإن اختبار بعض تلك الأدوات في كل عملية مراجعة من شأنه أن يوفر معلومات تؤيد استمرار فاعلية بيئة الرقابة. ويساهم ذلك في قرار المراجع بشأن ما إذا كان من المناسب الاعتماد على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة.

تقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة (راجع: الفقرتين ١٦، ١٧)

أ٤١. يُعد اكتشاف المراجع لوجود تحريف جوهري من خلال إجراءات المراجعة مؤشراً قوياً على وجود قصور مهم في الرقابة الداخلية.

أ٤٢. يقر مفهوم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة بأن بعض الانحرافات قد تحدث في طريقة تطبيق المنشأة لأدوات الرقابة. وقد تنتج الانحرافات في أدوات الرقابة المفروضة عن عوامل مثل تغيير الموظفين الرئيسيين والتقلبات الموسمية المهمة في حجم المعاملات والخطأ البشري. وقد يشير معدل الانحراف المكتشف، وخصوصاً بالمقارنة مع المعدل المتوقع، إلى عدم إمكانية الاعتماد على الرقابة لتخفيض الخطر على مستوى الإقرارات إلى ذلك الخطر الذي قيّمه المراجع.

الإجراءات الأساس (راجع: الفقرتين ٦، ١٨)

أ٤٣. تتطلب الفقرة ١٨ أن يصمم وينفذ المراجع إجراءات أساس لكل فئة معاملات ذات أهمية نسبية وكل رصيد حساب وكل إفصاح ذي أهمية نسبية. وفيما يخص فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة، قد يكون قد تم تنفيذ إجراءات أساس بالفعل لأن الفقرة ٦ تتطلب من المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستجيب لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات. وبناءً عليه، يتعين تصميم الإجراءات الأساس وتنفيذها وفقاً للفقرة ١٨:

- عند عدم وجود إجراءات أساس ضمن إجراءات المراجعة الإضافية التي تم تصميمها وتنفيذها وفقاً للفقرة ٦ لفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة؛ أو
- لكل فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح ليس فئة معاملات مهمة أو رصيد حساب أو إفصاح مهم، ولكن تم تحديده على أنه ذو أهمية نسبية وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩).[٧]

ويعكس هذا المتطلب حقيقة: (أ) أن تقييم المراجع للخطر هو أمر اجتهادي وبالتالي فإنه قد لا يتعرف على جميع مخاطر التحريف الجوهري؛ (ب) أنه ثمّة محدودية ملازمة لأدوات الرقابة، من بينها تجاوز الإدارة لها.

أ٤٤. لا يتعين اختبار جميع الإقرارات ضمن فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الأهمية النسبية. وبالأحرى، فعند تصميم الإجراءات الأساس التي سيتم تنفيذها، قد يساعد نظر المراجع في الإقرارات التي ثمة احتمالية معقولة لأن تكون التحريفات فيها جوهرية في حال حدوثها في تحديد الطبيعة والتوقيت والمدى المناسب للإجراءات التي سيتم تنفيذها.

[٧] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٦

طبيعة ومدى الإجراءات الأساس

أ٤٥. استناداً إلى الظروف، قد يحدد المراجع أن:

- تنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس فقط سيكون كافياً لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. على سبيل المثال، عندما يكون تقييم المراجع للخطر مدعوماً بأدلة مراجعة تم الحصول عليها من اختبارات أدوات الرقابة.
- اختبارات التفاصيل فقط ستكون مناسبة.
- الجمع بين الإجراءات التحليلية الأساس واختبارات التفاصيل هو الأكثر استجابة للمخاطر التي تم تقييمها.

أ٤٦. تُعد الإجراءات التحليلية الأساس، بصفة عامة، أكثر قابلية للتطبيق على الأحجام الكبيرة من المعاملات التي يمكن التنبؤ بها على مدى الوقت. ويحدد معيار المراجعة (٥٢٠)[٨] متطلبات ويقدم إرشادات بشأن تطبيق الإجراءات التحليلية أثناء المراجعة.

أ٤٧. يُعد تقييم الخطر أو طبيعة الإقرار ذا صلة بتصميم اختبارات التفاصيل. وعلى سبيل المثال، قد تنطوي اختبارات التفاصيل المتعلقة بوجود إقرار أو حدوثه على اختيار بند من البنود الواردة ضمن مبلغ في القوائم المالية والحصول على أدلة المراجعة ذات الصلة. ومن جهة أخرى، قد تنطوي اختبارات التفاصيل المتعلقة بإقرار الاكتمال على اختيار بند من البنود المتوقع تضمينها في المبلغ ذي الصلة في القوائم المالية والتحقق مما إذا كان مُضمَّناً.

أ٤٨. نظراً لأن تقييم خطر التحريف الجوهري يأخذ في الحسبان أدوات الرقابة التي يخطط المراجع لاختبارها، فقد يلزم زيادة مدى الإجراءات الأساس عندما تكون نتائج اختبارات أدوات الرقابة غير مرضية. ومع ذلك، لا يكون زيادة مدى إجراء مراجعة معين مناسباً إلا إذا كان إجراء المراجعة في حد ذاته ذا صلة بالخطر المحدد.

أ٤٩. عند تصميم اختبارات التفاصيل، يتم التفكير عادة في مدى الاختبارات من حيث حجم العينة. وهناك أيضاً أمور أخرى ذات صلة، من بينها ما إذا كان استخدام وسائل اختبار اختيارية أخرى من شأنه أن يحقق المزيد من الفاعلية. انظر معيار المراجعة (٥٠٠).[٩]

النظر فيما إذا كان يلزم تنفيذ إجراءات مصادقة خارجية (راجع: الفقرة ١٩)

أ٥٠. تُعد إجراءات المصادقة الخارجية في كثير من الأحيان ذات صلة عند التعامل مع الإقرارات المرتبطة بأرصدة الحسابات وعناصرها، ولكن لا يلزم أن تقتصر على هذه البنود. وعلى سبيل المثال، قد يطلب المراجع مصادقة خارجية على شروط الاتفاقيات أو العقود أو المعاملات التي بين المنشأة والأطراف الأخرى. ويمكن أيضاً تنفيذ إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة مراجعة حول عدم وجود ظروف معينة. وعلى سبيل المثال، قد يسعى الطلب تحديداً للحصول على مصادقة بعدم وجود "اتفاق جانبي" قد يكون ذا صلة بالإقرار المتعلق بالفصل الزمني بين إيرادات المنشأة. ومن بين المواقف الأخرى التي قد توفر فيها إجراءات المصادقة الخارجية أدلة مراجعة ذات صلة بالاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها ما يلي:

- الأرصدة المصرفية والمعلومات الأخرى ذات الصلة بالعلاقات المصرفية.
- أرصدة الحسابات مستحقة التحصيل وشروطها.
- المخزون الذي تحتفظ به أطراف ثالثة في مستودعات عامة لحين معالجته أو على سبيل الأمانة.
- سندات الملكية العقارية التي يحتفظ بها المحامون أو الممولون للحفظ الأمين أو كضمان.
- الاستثمارات المحتفظ بها بشكل آمن عند أطراف ثالثة، أو التي تم شراؤها من سماسرة الأوراق المالية، ولكن لم يتم تسليمها حتى تاريخ قائمة المركز المالي.
- المبالغ المستحقة للمقرضين، بما في ذلك شروط السداد ذات الصلة والاتفاقات التقييدية.
- أرصدة الحسابات مستحقة السداد وشروطها.

---

[٨] معيار المراجعة (٥٢٠) "الإجراءات التحليلية"

[٩] معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"، الفقرة ١٠

أ٥١. رغم أن المصادقات الخارجية قد توفر أدلة مراجعة ملائمة فيما يتعلق بإقرارات معينة، توجد بعض الإقرارات التي توفر لها المصادقات الخارجية أدلة مراجعة أقل ملاءمة. وعلى سبيل المثال، توفر المصادقات الخارجية أدلة مراجعة فيما يتعلق بإمكانية استرداد أرصدة الحسابات مستحقة التحصيل أقل ملاءمة مما تقدمه بشأن وجود هذه الأرصدة.

أ٥٢. قد يرى المراجع أن إجراءات المصادقة الخارجية التي تم تنفيذها لغرض واحد توفر فرصة للحصول على أدلة مراجعة بشأن أمور أخرى. وعلى سبيل المثال، تتضمن طلبات المصادقة عن أرصدة البنوك في الغالب طلبات عن معلومات ذات صلة بإقرارات القوائم المالية الأخرى. وقد تؤثر مثل هذه الاعتبارات على قرار المراجع بشأن القيام بإجراءات المصادقة الخارجية.

أ٥٣. من بين العوامل التي قد تساعد المراجع في تحديد ما إذا كان يلزم تنفيذ إجراءات للمصادقة الخارجية ضمن إجراءات المراجعة الأساس ما يلي:

- معرفة الطرف القائم بالمصادقة بالموضوع - قد تزيد إمكانية الاعتماد على الردود إذا قُدمت من شخص يعمل لدى الطرف القائم بالمصادقة ولديه المعرفة اللازمة بشأن المعلومات المطلوب المصادقة عليها.
- قدرة الطرف القائم بالمصادقة المقصود على الرد أو رغبته في الرد - فعلى سبيل المثال، فإن الطرف القائم بالمصادقة:
  - قد لا يوافق على تحمل مسؤولية الرد على طلب المصادقة؛ أو
  - قد يعتبر الرد مكلفاً جداً أو مستهلكاً لكثير من الوقت؛ أو
  - قد تساوره مخاوف بشأن الالتزام القانوني المحتمل الناتج عن الرد؛ أو
  - قد يقوم بالمحاسبة عن المعاملات بعملات مختلفة؛ أو
  - قد يعمل في بيئة لا يُعد فيها الرد على طلبات المصادقة جانباً أساسياً من العمليات اليومية.

  وفي مثل هذه الحالات، قد لا ترد الأطراف المطلوب منها المصادقة، أو قد ترد بشكل غير رسمي، أو قد تحاول تقييد مدى الاعتماد على الرد.
- موضوعية الطرف القائم بالمصادقة المقصود - إذا كان الطرف القائم بالمصادقة ذا علاقة بالمنشأة، فقد تقل إمكانية الاعتماد على الردود.

الإجراءات الأساس المتعلقة بآلية إقفال القوائم المالية (راجع: الفقرة ٢٠)

أ٥٤. تعتمد طبيعة ومدى الإجراءات الأساس للمراجع ذات العلاقة بآلية إقفال القوائم المالية على طبيعة ومدى تعقد آلية التقرير المالي للمنشأة ومخاطر التحريف الجوهري المرتبطة بها.

الإجراءات الأساس للاستجابة للمخاطر المهمة (راجع: الفقرة ٢١)

أ٥٥. تتطلب الفقرة ٢١ من هذا المعيار أن يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات أساس تستجيب بشكل خاص للمخاطر التي حدد أنها مخاطر مهمة. وقد تساعد أدلة المراجعة، التي في صورة مصادقات خارجية استلمها المراجع مباشرةً من الأطراف المناسبة القائمة بالمصادقة، المراجع في الحصول على أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها إلى حد كبير ويحتاج إليها المراجع للاستجابة للمخاطر المهمة بوجود تحريف جوهري بسبب غش أو خطأ. فعلى سبيل المثال، إذا علم المراجع بتعرض الإدارة لضغوط بشأن تحقيق أرباح متوقعة، فقد يرتبط ذلك بخطر يتمثل في قيام الإدارة بتضخيم المبيعات عن طريق الإثبات غير السليم للإيرادات المتعلقة باتفاقيات البيع التي تنص على شروط تمنع إثبات الإيرادات أو عن طريق إصدار فواتير المبيعات قبل الشحن. وفي هذه الظروف، قد يقوم المراجع، على سبيل المثال، بتصميم إجراءات مصادقة خارجية، ليس فقط لتأكيد المبالغ القائمة، وإنما أيضاً لتأكيد تفاصيل اتفاقيات البيع، بما في ذلك التاريخ وأي حقوق تتعلق بالرد وشروط التسليم. وإضافة لذلك، قد يجد المراجع أنه مما يحقق الفاعلية استكمال إجراءات المصادقة الخارجية تلك بالاستفسار من الموظفين غير الماليين في المنشأة عن أي تغييرات في اتفاقيات البيع وشروط التسليم.

توقيت الإجراءات الأساس (راجع: الفقرتين ٢٢، ٢٣)

أ٥٦. في معظم الحالات، توفر أدلة المراجعة المتحصل عليها من الإجراءات الأساس لمراجعة سابقة أدلة مراجعة قليلة للفترة الحالية، أو قد لا توفر لها أية أدلة على الإطلاق. ولكن ثمة استثناءات، فعلى سبيل المثال، قد يكون من الملائم في الفترة الحالية الاستعانة برأي قانوني تم الحصول عليه في عملية مراجعة سابقة يتعلق بهيكل للتوريق لم تطرأ عليه أي تغييرات. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من المناسب استخدام أدلة المراجعة المتحصل عليها من الإجراءات الأساس لمراجعة سابقة إذا لم تطرأ أي تغييرات جوهرية على هذه الأدلة والموضوع المرتبطة به، وتم تنفيذ إجراءات مراجعة أثناء الفترة الحالية لإثبات استمرارية ملاءمة هذه الأدلة.

استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها خلال فترة أولية (راجع: الفقرة ٢٢)

أ٥٧. قد يرى المراجع في بعض الحالات أنه من الفاعلية تنفيذ إجراءات أساس في تاريخ أولي، ومقارنة ومطابقة المعلومات الخاصة بالرصيد في نهاية الفترة مع المعلومات المقارنة في التاريخ الأولي وذلك من أجل:

(أ) تحديد المبالغ التي تبدو غير معتادة؛

(ب) التحري عن أي من تلك المبالغ؛

(ج) تنفيذ إجراءات تحليلية أساس أو اختبارات التفاصيل من أجل اختبار الفترة المتخللة.

أ٥٨. إن تنفيذ الإجراءات الأساس في تاريخ أولي دون تنفيذ المزيد من الإجراءات في تاريخ لاحق يرفع من خطر عدم تمكن المراجع من اكتشاف التحريفات التي قد توجد في نهاية الفترة. ويزداد هذا الخطر كلما طالت الفترة المتبقية. وقد تؤثر عوامل مثل المذكورة أدناه فيما إذا كان يجب تنفيذ إجراءات أساس في تاريخ أولي:

- بيئة الرقابة وأدوات الرقابة الأخرى.
- توفر المعلومات الضرورية لإجراءات المراجع، في تاريخ لاحق.
- الغرض من الإجراءات الأساس.
- خطر التحريف الجوهري الذي تم تقييمه.
- طبيعة فئة المعاملات أو رصيد الحساب والإقرارات ذات العلاقة.
- قدرة المراجع على تنفيذ إجراءات أساس مناسبة أو إجراءات أساس مقترنة باختبارات لأدوات الرقابة لتغطية الفترة المتبقية من أجل تقليل خطر عدم اكتشاف التحريفات التي قد تكون موجودة في نهاية الفترة.

أ٥٩. قد تؤثر عوامل مثل المذكورة أدناه فيما إذا كان يجب تنفيذ إجراءات تحليلية أساس فيما يخص الفترة الممتدة بين التاريخ الأولي ونهاية الفترة:

- ما إذا كانت أرصدة نهاية الفترة لفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات المعنية يمكن التنبؤ بدرجة معقولة بمبلغها ووزنها النسبي ومكوناتها.
- ما إذا كانت إجراءات المنشأة مناسبة لتحليل وتعديل فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات في التواريخ الأولية ولتعيين فواصل زمنية سليمة لأغراض المحاسبة.
- ما إذا كان نظام المعلومات سيوفر معلومات تتعلق بالأرصدة في نهاية الفترة وبالمعاملات في الفترة المتبقية وهذه المعلومات تكفي للتحري عن:

(أ) المعاملات أو القيود المهمة غير المعتادة (بما في ذلك، التي تحدث في نهاية الفترة أو بالقرب منها)؛

(ب) الأسباب الأخرى للتقلبات المهمة، أو التقلبات المتوقعة التي لم تحدث؛

(ج) التغيرات في مكونات فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات.

التحريفات المكتشفة في تاريخ أولي (راجع: الفقرة ٢٣)

أ٦٠. عندما يخلص المراجع إلى أن الطبيعة أو التوقيت أو المدى المخطط للإجراءات الأساس التي تغطي الفترة المتبقية بحاجة إلى تعديل بسبب التحريفات غير المتوقعة المكتشفة في تاريخ أولي، فإن هذا التعديل قد يتضمن تمديد أو تكرار الإجراءات التي تم تنفيذها في التاريخ الأولي في نهاية الفترة.

كفاية عرض القوائم المالية (راجع: الفقرة ٢٤)

أ٦١. يتضمن تقويم العرض والترتيب والمحتوى المناسب للقوائم المالية، على سبيل المثال، النظر في المصطلحات المستخدمة على النحو الذي يقتضيه إطار التقرير المالي المنطبق، ومستوى التفصيل المقدم، وتجميع المبالغ وتقسيمها، وأسس المبالغ المبينة.

تقويم كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها (راجع: الفقرات ٢٥-٢٧)

أ٦٢. إن مراجعة القوائم المالية هي عملية تراكمية ومتكررة. وعندما ينفذ المراجع إجراءات المراجعة المخطط لها، فإن أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها قد تدعو المراجع إلى تعديل طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المراجعة الأخرى المخطط لها. وقد تنمو إلى علم المراجع معلومات تختلف إلى حد كبير عن المعلومات التي تم على أساسها تقييم المخاطر. فعلى سبيل المثال:

- قد يؤدي مدى التحريفات التي يكتشفها المراجع عن طريق تنفيذ الإجراءات الأساس إلى تغيير حكم المراجع بشأن تقييم المخاطر وقد يدل على وجود قصور مهم في الرقابة الداخلية.
- قد يصبح المراجع على علم بتناقضات في السجلات المحاسبية أو بأدلة متضاربة أو غائبة.
- قد تشير الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها في مرحلة الفحص العام من المراجعة إلى وجود خطر تحريف جوهري لم يتم الانتباه له من قبل.

وفي مثل هذه الظروف، قد يلزم المراجع إعادة تقويم إجراءات المراجعة المخطط لها، بناءً على إعادة النظر في مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها والتأثير على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة والإقرارات ذات الصلة الخاصة بها. ويحتوي معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) على المزيد من الإرشادات بشأن إعادة النظر في تقييم المراجع للمخاطر.[١٠]

أ٦٣. لا يمكن للمراجع افتراض أن حدوث الغش أو الخطأ هو حدث منعزل بنفسه. ومن ثمّ، فمن المهم النظر في كيفية تأثير اكتشاف تحريفٍ ما على مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها عند تحديد ما إذا كان التقييم لا يزال مناسباً.

أ٦٤. يتأثر حكم المراجع فيما يتعلق بأدلة المراجعة التي تُعد كافية ومناسبة بعوامل مثل ما يلي:

- أهمية التحريف المحتمل في الإقرارات، واحتمال أن يكون له تأثير جوهري، بمفرده أو عند اقترانه بالتحريفات الأخرى المحتملة، على القوائم المالية.
- فاعلية استجابة الإدارة وأدوات الرقابة لمواجهة المخاطر.
- الخبرة المكتسبة من المراجعات السابقة فيما يتعلق بالتحريفات المشابهة المحتملة.
- نتائج إجراءات المراجعة المنفذة، بما في ذلك ما إذا كانت إجراءات المراجعة تلك قد حددت حالات معينة لغش أو خطأ.
- مصدر المعلومات المتاحة وإمكانية الاعتماد عليها.
- قدرة أدلة المراجعة على الإقناع.
- فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

[١٠] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٧

التوثيق (راجع: الفقرة ٢٨)

أ٦٥. يُعد شكل توثيق أعمال المراجعة ومداه أمراً يخضع للحكم المهني، ويتأثر ذلك بطبيعة وحجم ومدى تعقيد المنشأة ونظام الرقابة الداخلية لديها ومدى توفر المعلومات من المنشأة ومنهجية المراجعة والتقنية المستخدمة أثناء المراجعة.

معيار المراجعة (٤٠٢): اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٤٠٢)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٤٠٢)

اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية

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

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١—٥
تاريخ السريان	٦
الأهداف	٧
التعريفات	٨
المتطلبات	
التوصل إلى فهم للخدمات المقدمة من منشأة خدمية، بما في ذلك الرقابة الداخلية	٩— ١٤
الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة	١٥—١٧
التقارير من النوع (١) والنوع (٢) التي تستبعد خدمات منشأة خدمية من الباطن	١٨
الغش وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح والتحريفات غير المصححة فيما يتعلق بالأنشطة المُنفَّذة في المنشأة الخدمية	١٩
التقرير من مراجع المنشأة المستفيدة	٢٠— ٢٢
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
التوصل إلى فهم للخدمات المقدمة من منشأة خدمية، بما في ذلك الرقابة الداخلية	أ١— أ٢٣
الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة	أ٢٤—أ٣٩
التقارير من النوع (١) والنوع (٢) التي تستبعد خدمات منشأة خدمية من الباطن	أ٤٠
الغش وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح والتحريفات غير المصححة فيما يتعلق بالأنشطة المُنفَّذة في المنشأة الخدمية	أ٤١
التقرير من مراجع المنشأة المستفيدة	أ٤٢— أ٤٤

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٤٠٢) *"اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية"* 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 مراجع المنشأة المستفيدة عن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عندما تستخدم هذه المنشأة خدمات منشأة خدمية واحدة أو أكثر. ويستفيض هذا المعيار على وجه الخصوص في مناقشة كيفية تطبيق مراجع المنشأة المستفيدة لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)[١] ومعيار المراجعة (٣٣٠)[٢] عند التوصل إلى فهم للمنشأة المستفيدة، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ذي الصلة بإعداد القوائم المالية، بما يكفي للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، وعند تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية استجابة لتلك المخاطر.

٢. تقوم العديد من المنشآت بإسناد جوانب من أعمالها لمؤسسات تقدم خدمات، وتتراوح هذه الجوانب من تنفيذ مهمة محددة، تحت إشراف المنشأة، إلى الإحلال الكامل لوحدات أعمال المنشأة أو أقسامها، مثل قسم الالتزام الزكوي والضريبي. ويكون العديد من الخدمات التي تقدمها هذه المؤسسات جزءاً لا يتجزأ من العمليات التجارية للمنشأة؛ لكن تلك الخدمات ليست جميعها ذات صلة بالمراجعة.

٣. تُعد الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية ذات صلة بمراجعة القوائم المالية للمنشأة المستفيدة عندما تكون تلك الخدمات، وأدوات الرقابة عليها، جزءاً من نظام معلومات المنشأة المستفيدة، ذي الصلة بإعداد القوائم المالية. ومن المرجح أن تكون معظم أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية جزءاً من نظام معلومات المنشأة المستفيدة ذي الصلة بإعداد القوائم المالية أو أدوات الرقابة ذات العلاقة، مثل أدوات الرقابة المطبقة على حماية الأصول. وتُعد الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية جزءاً من نظام معلومات المنشأة المستفيدة إذا كانت هذه الخدمات تؤثر على أي مما يلي:

(أ) طريقة تدفق المعلومات المتعلقة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة خلال نظام معلومات المنشأة المستفيدة، سواءً يدوياً أو باستخدام تقنية المعلومات، وسواءً تم الحصول على تلك المعلومات من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة. ويشمل هذا الحالات التي تؤثر فيها خدمات المنشأة الخدمية على ما يلي:

(١) كيفية إنشاء معاملات المنشأة المستفيدة، وكيفية تسجيل المعلومات المتعلقة بها ومعالجتها وتصحيحها عند الحاجة ودمجها في دفتر الأستاذ العام والتقرير عنها في القوائم المالية؛

(٢) كيفية جمع المعلومات المتعلقة بالأحداث أو الحالات الأخرى بخلاف المعاملات، ومعالجتها والإفصاح عنها من قبل المنشأة المستفيدة في القوائم المالية.

(ب) السجلات المحاسبية والحسابات المحددة في القوائم المالية للمنشأة المستفيدة والسجلات الداعمة الأخرى التي تتعلق بطرق تدفق المعلومات المشار إليها في الفقرة ٣(أ)؛

(ج) آلية التقرير المالي المستخدمة لإعداد القوائم المالية الخاصة بالمنشأة المستفيدة من واقع السجلات الموضحة في الفقرة ٣(ب)، بما في ذلك ما يتعلق بالإفصاحات والتقديرات المحاسبية التي تتعلق بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة؛

(د) بيئة تقنية المعلومات لدى المنشأة، ذات الصلة بما هو مذكور في البنود من (أ) إلى (ج) أعلاه.

٤. تتوقف طبيعة ومدى العمل الذي ينبغي أن ينفذه مراجع المنشأة المستفيدة فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية على طبيعة وأهمية تلك الخدمات بالنسبة للمنشأة المستفيدة ومدى صلة تلك الخدمات بالمراجعة.

٥. لا ينطبق هذا المعيار على الخدمات التي تقدمها المؤسسات المالية والمقتصرة على معالجة معاملات مصرح بها بشكلٍ محدد من قبل المنشأة لحسابها في تلك المؤسسات المالية، مثل معالجة معاملات حساب جار من قبل بنك أو معالجة معاملات أوراق مالية من قبل وسيط في السوق المالية. ولا ينطبق هذا المعيار كذلك على مراجعة المعاملات الناتجة عن حصص الملكية المالية في المنشآت الأخرى، مثل شركات الأشخاص والشركات المساهمة والمشروعات المشتركة، عندما تتم المحاسبة عن حصص الملكية والتقرير عنها لأصحابها.

---

[١] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"

[٢] معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"

تاريخ السريان

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

الأهداف

٧. تتمثل أهداف مراجع المنشأة المستفيدة، عندما تستخدم المنشأة المستفيدة خدمات منشأة خدمية، فيما يلي:

(أ) التوصل إلى فهم لطبيعة وأهمية الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية وتأثيرها على نظام الرقابة الداخلية للمنشأة المستفيدة بما يكفي لتوفير أساس مناسب للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها؛

(ب) تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة استجابةً لتلك المخاطر.

التعريفات

٨. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة أدناه:

(أ) أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة: أدوات رقابة تفترض المنشأة الخدمية، في تصميمها للخدمة، أن المنشآت المستفيدة ستقوم بتطبيقها، وتكون هذه الأدوات محددة في وصف نظام المنشأة الخدمية، إذا كانت ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة.

(ب) تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها في منشأة خدمية (يُشار إليه في هذا المعيار بلفظ تقرير من النوع (١)): هو تقرير يشمل:

(١) وصفاً أعدته إدارة المنشأة الخدمية لنظامها وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة التي صُممت وطُبقت في تاريخ محدد؛

(٢) تقريراً يعده مراجع المنشأة الخدمية بهدف إعطاء تأكيد معقول يتضمن رأي مراجع المنشأة الخدمية في وصف نظام المنشأة الخدمية وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة ومناسبة تصميم أدوات الرقابة لتحقيق أهداف الرقابة المحددة.

(ج) تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها وفاعليتها التشغيلية في منشأة خدمية (يشار إليه في هذا المعيار بلفظ تقرير من النوع (٢)): هو تقرير يشمل:

(١) وصفاً أعدته إدارة المنشأة الخدمية لنظامها وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة وتصميمها وتطبيقها في تاريخ محدد أو خلال فترة محددة، وفي بعض الحالات فاعليتها التشغيلية خلال فترة محددة؛

(٢) تقريراً يعده مراجع المنشأة الخدمية بهدف إعطاء تأكيد معقول يتضمن:

أ. رأي مراجع المنشأة الخدمية في وصف نظام المنشأة الخدمية وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة، ومناسبة تصميم أدوات الرقابة لتحقيق أهداف الرقابة المحددة والفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة؛

ب. وصفاً للاختبارات التي أجراها مراجع المنشأة الخدمية على أدوات الرقابة ونتائج تلك الاختبارات.

(د) مراجع المنشأة الخدمية: هو مراجع يقدم، بناءً على طلب من المنشأة الخدمية، تقرير تأكيد بشأن أدوات الرقابة في منشأة خدمية.

(هـ) المنشأة الخدمية: منشأة تُعد طرفاً ثالثاً (أو قسم في منشأة تُعد طرفاً ثالثاً) تقدم خدمات لمنشآت مستفيدة، وتُعد هذه الخدمات جزءاً من نُظُم المعلومات ذات الصلة بالتقرير المالي في تلك المنشآت.

(و) نظام المنشأة الخدمية: السياسات والإجراءات التي تصممها وتطبقها وتصونها المنشأة الخدمية، لتزويد المنشآت المستفيدة بالخدمات التي يغطيها تقرير مراجع المنشأة الخدمية.

(ز) منشأة خدمية من الباطن: منشأة خدمية تستخدمها منشأة خدمية أخرى لتأدية بعض الخدمات المقدمة للمنشآت المستفيدة، التي تعد جزءاً من نُظُم المعلومات ذات الصلة بالتقرير المالي في تلك المنشآت المستفيدة.

(ح) مراجع المنشأة المستفيدة: المراجع الذي يقوم بعمليات المراجعة وإعداد التقرير عن القوائم المالية للمنشأة المستفيدة.

(ط) المنشأة المستفيدة: منشأة تستخدم منشأة خدمية، وهي المنشأة التي يتم مراجعة قوائمها المالية.

المتطلبات

التوصل إلى فهم للخدمات المقدمة من منشأة خدمية، بما في ذلك الرقابة الداخلية

٩. يجب على مراجع المنشأة المستفيدة، عند توصله إلى فهم لهذه المنشأة وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،[٣] أن يتوصل إلى فهم لكيفية استخدام هذه المنشأة لخدمات المنشأة الخدمية في عملياتها، بما في ذلك: (راجع: الفقرتين أ١، أ٢)

(أ) طبيعة الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية، وأهمية تلك الخدمات للمنشأة المستفيدة، بما في ذلك تأثير تلك الخدمات على الرقابة الداخلية للمنشأة المستفيدة؛ (راجع: الفقرات أ٣–أ٥)

(ب) الطبيعة والأهمية النسبية للمعاملات التي قامت بمعالجتها المنشأة الخدمية أو الحسابات أو آليات التقرير المالي المتأثرة بالمنشأة الخدمية؛ (راجع: الفقرة أ٦)

(ج) درجة التفاعل بين أنشطة المنشأة الخدمية وأنشطة المنشأة المستفيدة؛ (راجع: الفقرة أ٧)

(د) طبيعة العلاقة بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية، بما في ذلك الشروط التعاقدية ذات الصلة للأنشطة التي تضطلع بتنفيذها المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرات أ٨–أ١١)

١٠. عند التوصل إلى فهم لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، يجب على مراجع المنشأة المستفيدة التعرف على أدوات رقابة في مكون أنشطة الرقابة[٤] لدى المنشأة المستفيدة، من بين تلك التي تتعلق بالخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية، بما فيها تلك التي يتم تطبيقها على المعاملات التي تتولى معالجتها المنشأة الخدمية، وتقويم تصميمها وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها.[٥] (راجع: الفقرات أ١٢–أ١٤)

١١. يجب على مراجع المنشأة المستفيدة تحديد ما إذا كان قد تم التوصل إلى فهم كافٍ لطبيعة وأهمية الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية وتأثيرها على نظام الرقابة الداخلية للمنشأة المستفيدة، لتوفير أساس مناسب للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها.

١٢. إذا كان مراجع المنشأة المستفيدة غير قادر على التوصل إلى فهمٍ كافٍ من المنشأة المستفيدة، فيجب عليه أن يتوصل إلى ذلك الفهم من خلال إجراء واحد أو أكثر مما يلي:

(أ) الحصول على تقرير من النوع (١) أو النوع (٢)، إذا كان متاحاً؛ أو

(ب) الاتصال بالمنشأة الخدمية، من خلال المنشأة المستفيدة، للحصول على معلومات محددة؛ أو

(ج) زيارة المنشأة الخدمية وتنفيذ الإجراءات التي ستوفر المعلومات الضرورية عن أدوات الرقابة ذات الصلة في المنشأة الخدمية؛ أو

(د) الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ الإجراءات التي ستوفر المعلومات الضرورية عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرات أ١٥–أ٢٠)

استخدام تقرير من النوع (١) أو النوع (٢) لدعم فهم مراجع المنشأة المستفيدة للمنشأة الخدمية

١٣. يجب على مراجع المنشأة المستفيدة، عند تحديد كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي يوفرها تقرير من النوع (١) أو النوع (٢)، أن يكون راضياً عما يلي:

(أ) الكفاءة المهنية لمراجع المنشأة الخدمية واستقلاله عن تلك المنشأة؛

(ب) كفاية المعايير التي صدر بموجبها التقرير من النوع (١) أو النوع (٢). (راجع: الفقرة أ٢١):

---

[٣] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٩

[٤] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٦(أ)

[٥] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٦(د)

١٤. إذا كان مراجع المنشأة المستفيدة يخطط لاستخدام تقرير من النوع (١) أو النوع (٢) كأحد أدلة المراجعة لدعم فهمه لتصميم وتطبيق أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية، فيجب عليه:

(أ) تقويم ما إذا كان وصف وتصميم أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية يتعلق بتاريخ مناسب، أو فترة مناسبة، لأغراض مراجع المنشأة المستفيدة؛

(ب) تقويم مدى كفاية ومناسبة الأدلة التي يقدمها التقرير لفهم أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية؛

(ج) تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة المكمِّلة في المنشأة المستفيدة والمحددة من قبل المنشأة الخدمية تُعد ملائمة للمنشأة المستفيدة، وإذا كانت كذلك، يتم التوصل إلى فهم عمّا إذا كانت المنشأة المستفيدة قد صممت وطبقت تلك الأدوات. (راجع: الفقرتين أ٢٢، أ٢٣)

الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة

١٥. عند الاستجابة للمخاطر المقيّمة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، يجب على مراجع المنشأة المستفيدة:

(أ) تحديد ما إذا كانت السجلات التي تمسكها المنشأة المستفيدة توفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن إقرارات القوائم المالية ذات الصلة؛ وإذا لم تكن كذلك،

(ب) تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، أو الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ تلك الإجراءات في المنشأة الخدمية نيابةً عنه. (راجع: الفقرات أ٢٤–أ٢٨)

اختبارات أدوات الرقابة

١٦. عندما يشتمل تقييم مراجع المنشأة المستفيدة للمخاطر على توقع بأن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية، فيجب على مراجع المنشأة المستفيدة الحصول على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات من خلال واحد أو أكثر من الإجراءات الآتية:

(أ) الحصول على تقرير من النوع (٢)، إذا كان متاحاً؛ أو

(ب) تنفيذ اختبارات مناسبة لأدوات الرقابة في المنشأة الخدمية؛ أو

(ج) الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة في المنشأة الخدمية نيابةً عنه. (راجع: الفقرتين أ٢٩، أ٣٠)

استخدام تقرير من النوع (٢) كدليل مراجعة على أن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية

١٧. إذا كان مراجع المنشأة المستفيدة يخطط، وفقاً للفقرة ١٦(أ)، لاستخدام تقرير من النوع (٢) كدليل مراجعة على أن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كان تقرير مراجع المنشأة الخدمية يوفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن فاعلية أدوات الرقابة لدعم تقييم مراجع المنشأة المستفيدة للمخاطر، وذلك عن طريق:

(أ) تقويم ما إذا كان وصف أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية وتصميمها وفاعليتها التشغيلية يتعلق بتاريخ مناسب، أو فترة مناسبة، لأغراض مراجع المنشأة المستفيدة؛

(ب) تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة، المحددة من قبل المنشأة الخدمية، تُعد ملائمة للمنشأة المستفيدة، وإذا كانت كذلك، يتم التوصل إلى فهم عمّا إذا كانت المنشأة المستفيدة قد صممت وطبقت تلك الأدوات، وإذا كانت قد قامت بذلك، فإنه يتم اختبار الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات؛

(ج) تقويم مدى كفاية الفترة الزمنية التي تغطيها اختبارات أدوات الرقابة، والوقت المنقضي منذ تنفيذ تلك الاختبارات؛

(د) تقويم ما إذا كانت اختبارات أدوات الرقابة التي نفذها مراجع المنشأة الخدمية ونتائجها، كما هي موضحة في تقرير مراجع المنشأة الخدمية، تُعد ذات صلة بالإقرارات الواردة في القوائم المالية للمنشأة المستفيدة وتوفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم تقييم مراجع المنشأة المستفيدة للمخاطر. (راجع: الفقرات أ٣١–أ٣٩)

التقارير من النوع (١) والنوع (٢) التي تستبعد خدمات منشأة خدمية من الباطن

١٨. إذا كان مراجع المنشأة المستفيدة يخطط لاستخدام تقرير من النوع (١) أو النوع (٢) يستبعد الخدمات التي تقدمها منشأة خدمية من الباطن وكانت تلك الخدمات ذات صلة بمراجعة القوائم المالية للمنشأة المستفيدة، فيجب على مراجع المنشأة المستفيدة أن يطبق متطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية من الباطن. (راجع: الفقرة أ٤٠)

الغش وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح والتحريفات غير المُصححة فيما يتعلق بالأنشطة المُنفَّذة في المنشأة الخدمية

١٩. يجب على مراجع المنشأة المستفيدة أن يستفسر من إدارة المنشأة المستفيدة عمّا إذا كانت المنشأة الخدمية قد قدمت تقريراً للمنشأة المستفيدة عن أية حالة غش أو عدم التزام بالأنظمة واللوائح أو أي تحريفات غير مُصححة تؤثر على القوائم المالية للمنشأة المستفيدة، أو ما إذا كانت المنشأة المستفيدة على علم بأية طريقة أخرى بهذه الحالات. ويجب عليه أن يُقوِّم كيفية تأثير هذه الأمور على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية، بما في ذلك تأثيرها على استنتاجات مراجع المنشأة المستفيدة وتقريره. (راجع: الفقرة أ٤١)

التقرير من مراجع المنشأة المستفيدة

٢٠. يجب على مراجع المنشأة المستفيدة تعديل الرأي في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)[٦] إذا لم يكن بمقدوره الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالخدمات التي قدمتها المنشأة الخدمية والتي لها صلة بمراجعة القوائم المالية للمنشأة المستفيدة. (راجع: الفقرة أ٤٢)

٢١. لا يجوز لمراجع المنشأة المستفيدة الإشارة إلى عمل مراجع المنشأة الخدمية في تقريره الذي يحتوي على رأي غير معدل ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح. وإذا كانت هذه الإشارة مطلوبة بموجب الأنظمة أو اللوائح، فيجب أن يوضح تقرير مراجع المنشأة المستفيدة أن تلك الإشارة لا تقلل من مسؤولية مراجع المنشأة المستفيدة عن رأي المراجعة. (راجع: الفقرة أ٤٣)

٢٢. إذا كانت الإشارة إلى عمل مراجع المنشأة الخدمية ذات صلة بفهم تعديل في رأي مراجع المنشأة المستفيدة، فإن تقرير مراجع المنشأة المستفيدة يجب أن يبين أن هذه الإشارة لا تقلل من مسؤولية مراجع المنشأة المستفيدة عن ذلك الرأي. (راجع: الفقرة أ٤٤)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

التوصل إلى فهم للخدمات المقدمة من منشأة خدمية، بما في ذلك الرقابة الداخلية

مصادر المعلومات (راجع: الفقرة ٩)

أ١. قد تتوفر المعلومات حول طبيعة الخدمات التي تقدمها منشأة خدمية من مجموعة متنوعة من المصادر، مثل:

- كتيبات تعليمات المستخدم.
- النظرات العامة على النظام.
- كتيبات التعليمات الفنية.
- العقد أو اتفاقية مستوى الخدمة بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية.
- تقارير المنشآت الخدمية، أو وظيفة المراجعة الداخلية، أو السلطات التنظيمية حول أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية.
- تقارير مراجع المنشأة الخدمية، بما في ذلك خطابات الإدارة، إذا كانت متاحة.

[٦] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ٦

أ٢. قد تكون المعرفة التي يتم الحصول عليها من خلال التجربة السابقة لمراجع المنشأة المستفيدة مع المنشأة الخدمية، على سبيل المثال، من خلال الخبرة المكتسبة من ارتباطات المراجعة الأخرى، مفيدة أيضاً في التوصل إلى فهم لطبيعة الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية. وقد يكون ذلك مفيداً بوجه خاص إذا كانت الخدمات وأدوات الرقابة في المنشأة الخدمية المطبقة على تلك الخدمات نمطية إلى حد كبير.

طبيعة الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة ٩(أ))

أ٣. قد تستخدم المنشأة المستفيدة منشأة خدمية، كتلك التي تعالج المعاملات وتحافظ على المساءلة المرتبطة بها، أو التي تسجل المعاملات وتعالج البيانات المرتبطة بها. ومن بين المنشآت الخدمية التي تقدم مثل هذه الخدمات، على سبيل المثال، أقسام الودائع في البنوك التي تستثمر وتخدم الأصول لصالح خطط منافع الموظفين أو لصالح خطط أخرى؛ ومصارف الرهن التي تخدم الرهون لصالح الآخرين؛ ومقدمي خدمات التطبيقات الذين يقدمون حزم تطبيقات برمجية وبيئة تكنولوجية تمكن العملاء من معالجة المعاملات المالية والتشغيلية.

أ٤. من أمثلة الخدمات التي تقدمها المنشآت الخدمية، والتي تعد ذات صلة بالمراجعة:

- صون السجلات المحاسبية للمنشأة المستفيدة.
- إدارة الأصول.
- إنشاء المعاملات أو تسجيلها أو معالجتها، كوكيل عن المنشأة المستفيدة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ٥. قد تستخدم المنشآت الأصغر خدمات خارجية لإمساك الدفاتر، تتراوح ما بين معالجة معاملات معينة (على سبيل المثال، دفع ضرائب الرواتب) وصون السجلات المحاسبية إلى إعداد القوائم المالية. ولا يُعفي استخدام منشأة خدمية لإعداد القوائم المالية للمنشآت الأصغر إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، من مسؤولياتهم عن القوائم المالية.[٧]

الطبيعة والأهمية النسبية للمعاملات التي تعالجها المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة ٩(ب))

أ٦. قد تضع المنشأة الخدمية سياسات وإجراءات تؤثر على الرقابة الداخلية في المنشأة المستفيدة. وتكون هذه السياسات والإجراءات منفصلة جزئياً على الأقل من الناحية المادية والتشغيلية عن المنشأة المستفيدة. وتعتمد أهمية أدوات الرقابة للمنشأة الخدمية بالنسبة لأدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة على طبيعة الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية، بما في ذلك الطبيعة والأهمية النسبية للمعاملات التي تقوم بمعالجتها للمنشأة المستفيدة. وفي حالات معينة، قد لا تبدو المعاملات التي تمت معالجتها والحسابات التي تأثرت بالمنشأة الخدمية جوهرية بالنسبة للقوائم المالية للمنشأة المستفيدة، إلا أن طبيعة المعاملات التي تمت معالجتها قد تكون مهمة وقد يحدد مراجع المنشأة المستفيدة أن فهم أدوات الرقابة يُعد ضرورياً في ظل الظروف القائمة.

درجة التفاعل بين أنشطة المنشأة الخدمية والمنشأة المستفيدة (راجع: الفقرة ٩(ج))

أ٧. تعتمد أهمية أدوات الرقابة للمنشأة الخدمية بالنسبة لأدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة المستفيدة أيضاً على درجة التفاعل بين أنشطتها وأنشطة المنشأة المستفيدة. وتشير درجة التفاعل إلى مدى قدرة المنشأة المستفيدة على تطبيق، ومدى اختيارها لتطبيق، أدوات رقابة فعّالة على المعالجة التي تنفذها المنشأة الخدمية. فعلى سبيل المثال، توجد درجة تفاعل كبيرة بين أنشطة المنشأة المستفيدة وأنشطة المنشأة الخدمية عندما تقوم المنشأة المستفيدة بتفويض المعاملات وتقوم المنشأة الخدمية بالمعالجة وإجراء المحاسبة لتلك المعاملات. ففي هذه الظروف، قد يكون من المناسب عملياً أن تقوم المنشأة المستفيدة بتطبيق أدوات رقابة فعّالة على تلك المعاملات. ومن ناحية أخرى، فعندما تقوم المنشأة الخدمية بإنشاء معاملات المنشأة المستفيدة أو عندما تقوم مبدئياً بتسجيل هذه المعاملات ومعالجتها والمحاسبة عنها، تكون درجة التفاعل أقل بين المنشأة الخدمية والمنشأة المستفيدة. وفي هذه الظروف، قد تكون المنشأة المستفيدة غير قادرة على تطبيق، أو قد تختار عدم تطبيق، أدوات رقابة فعّالة على هذه المعاملات في المنشأة المستفيدة، وقد تعتمد على أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية.

طبيعة العلاقة بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية (راجع: الفقرة ٩(د))

أ٨. قد ينص العقد أو اتفاقية مستوى الخدمة بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية على أمور مثل:

[٧] معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرات ٤ وأ٤-أ٥

- المعلومات التي سيتم تقديمها للمنشأة المستفيدة والمسؤوليات عن إنشاء المعاملات المتعلقة بالأنشطة التي تقوم بها المنشأة الخدمية؛
- تطبيق متطلبات السلطات التنظيمية فيما يتعلق بشكل السجلات التي سيتم الاحتفاظ بها، أو الاطلاع عليها؛
- التعويض، إن وجد، الذي سيقدم للمنشأة المستفيدة في حالة حدوث فشل في الأداء؛
- ما إذا كانت المنشأة الخدمية ستقدم تقريراً بشأن أدواتها الرقابية، وإذا كان الأمر كذلك، ما إذا كان هذا التقرير سيكون تقريراً من النوع (١) أو النوع (٢).
- ما إذا كان مراجع المنشأة المستفيدة له الحق في الاطلاع على السجلات المحاسبية التي تخص المنشأة المستفيدة والتي تحتفظ بها المنشأة الخدمية والمعلومات الأخرى اللازمة للقيام بالمراجعة؛
- ما إذا كانت الاتفاقية تسمح بالاتصال المباشر بين مراجع المنشأة المستفيدة ومراجع المنشأة الخدمية.

أ٩. توجد علاقة مباشرة بين المنشأة الخدمية والمنشأة المستفيدة، وبين المنشأة الخدمية ومراجع المنشأة الخدمية. ولا تُنشئ هذه العلاقات بالضرورة علاقة مباشرة بين مراجع المنشأة المستفيدة ومراجع المنشأة الخدمية. وفي حالة عدم وجود تلك العلاقة المباشرة بين مراجع المنشأة المستفيدة ومراجع المنشأة الخدمية، فتتم الاتصالات عادةً فيما بينهما من خلال المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية. ويمكن أيضاً إنشاء علاقة مباشرة بين مراجع المنشأة المستفيدة ومراجع المنشأة الخدمية، ولكن مع الأخذ في الحسبان الاعتبارات المسلكية واعتبارات السرية ذات الصلة. ويمكن لمراجع المنشأة المستفيدة، على سبيل المثال، أن يستعين بمراجع المنشأة الخدمية لتنفيذ إجراءات نيابةً عنه، مثل:

(أ) اختبارات أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية؛ أو

(ب) تطبيق الإجراءات الأساس على معاملات المنشأة المستفيدة وأرصدتها المحتفظ بها لدى المنشأة الخدمية.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ١٠. بشكلٍ عام، يحظى المراجعون في القطاع العام بحقوق اطلاع واسعة وفقاً للأنظمة الموضوعة. ومع ذلك، قد تكون هناك حالات لا تتوفر فيها مثل تلك الحقوق، على سبيل المثال، عندما يكون مقر المنشأة الخدمية في دولة أخرى. ففي مثل هذه الحالات، قد يتطلب الأمر من مراجع القطاع العام أن يتوصل إلى فهم للنظام المعمول به في تلك الدولة لتحديد ما إذا كان من الممكن الحصول على حقوق اطلاع مناسبة. وقد يحصل أيضاً مراجع القطاع العام على حقوق اطلاع، أو قد يطلب من المنشأة المستفيدة أن تضيف هذه الحقوق في أي ترتيبات تعاقدية بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية.

أ١١. يمكن أيضاً لمراجعي القطاع العام الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة أو الإجراءات الأساس فيما يتعلق بالالتزام بالأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى.

فهم أدوات الرقابة المتعلقة بالخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة ١٠)

أ١٢. يمكن للمنشأة المستفيدة أن تفرض على خدمات المنشأة الخدمية أدوات رقابة يمكن أن يختبرها مراجع المنشأة المستفيدة وأن تمكّنه من استنتاج أن أدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة تعمل بفاعلية لجميع أو لبعض الاقرارات ذات الصلة، بغض النظر عن أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة الخدمية. وإذا قامت المنشأة المستفيدة، على سبيل المثال، باستخدام منشأة خدمية لمعالجة معاملات رواتبها، فقد تفرض المنشأة المستفيدة أدوات رقابة على تقديم معلومات الرواتب واستلامها يمكن أن تمنع أو تكشف التحريفات الجوهرية. وقد تتضمن هذه الأدوات:

- مقارنة البيانات المقدمة للمنشأة الخدمية بتقارير المعلومات المستلمة منها بعد معالجة البيانات.
- إعادة حساب عينة من مبالغ الرواتب للتحقق من دقة الأعمال الكتابية ومراجعة مجموع مبلغ الرواتب للتأكد من مدى معقوليته.

أ١٣. في هذه الحالة، يمكن لمراجع المنشأة المستفيدة أن يختبر أدوات الرقابة التي تطبقها المنشأة المستفيدة على معالجة الرواتب، الأمر الذي من شأنه أن يوفر له أساساً لاستنتاج أن أدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة تعمل بفاعلية فيما يتعلق بالإقرارات ذات الصلة بمعاملات الرواتب.

أ١٤. وفقاً لما تمت الإشارة إليه في معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،[٨] فيما يتعلق ببعض المخاطر، قد يرى مراجع المنشأة المستفيدة أنه ليس من الممكن أو العملي الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من الإجراءات الأساس فقط. وقد ترتبط هذه المخاطر بالتسجيل غير الدقيق أو غير المكتمل لفئات معاملات وأرصدة حسابات روتينية ومهمة، تسمح خصائصها غالباً بمعالجة آلية إلى حد كبير مع تدخل يدوي محدود أو منعدم. وتوجد خصائص المعالجة الآلية تلك، بصفة خاصة، عندما تستخدم المنشأة المستفيدة منشأة خدمية. وفي مثل هذه الحالات، تكون أدوات رقابة المنشأة المستفيدة على هذه المخاطر ذات صلة بالمراجعة ويكون مراجع المنشأة المستفيدة مطالباً بالتوصل إلى فهم لأدوات الرقابة وتقويمها، وفقاً للفقرتين ٩ و١٠ من هذا المعيار.

الإجراءات الإضافية عند صعوبة الحصول على فهم كافٍ من المنشأة المستفيدة (راجع: الفقرة ١٢)

أ١٥. إن قرار مراجع المنشأة المستفيدة فيما يتعلق بالإجراء الذي سيقوم بتنفيذه، بمفرده أو مع غيره، من بين الإجراءات الواردة في الفقرة ١٢ للحصول على المعلومات اللازمة لتوفير أساس للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها فيما يتعلق باستخدام المنشأة المستفيدة لمنشأة خدمية، قد يتأثر بأمور مثل:

- حجم كل من المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية؛
- تعقد المعاملات في المنشأة المستفيدة، وتعقد الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية؛
- موقع المنشأة الخدمية (على سبيل المثال، قد يقرر مراجع المنشأة المستفيدة الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ الإجراءات في المنشأة الخدمية نيابةً عنه، إذا كانت المنشأة الخدمية في موقع بعيد)؛
- ما إذا كان من المتوقع أن يزوّد الإجراء (الإجراءات) مراجع المنشأة المستفيدة، بشكل فاعل، بما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة؛
- طبيعة العلاقة بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية.

أ١٦. يمكن للمنشأة الخدمية أن تكلف مراجعاً بإعداد تقرير عن وصف وتصميم أدواتها الرقابية (تقرير من النوع (١)) أو عن وصف وتصميم أدواتها الرقابية وفاعليتها التشغيلية (تقرير من النوع (٢)). ويمكن إصدار التقارير التي من النوع (١) أو النوع (٢) وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤٠٢)[٩] أو وفقاً لمعايير صادرة من هيئة معتمدة أو مصرح لها بإصدار المعايير (والتي قد تضع أسماءً مختلفة لهذه التقارير، مثل التقارير من النوع (أ) أو النوع (ب)).

أ١٧. يعتمد توفير تقرير من النوع (١) أو النوع (٢) بشكل عام على ما إذا كان العقد المبرم بين المنشأة الخدمية والمنشأة المستفيدة ينص على تقديم مثل هذه التقارير من المنشأة الخدمية. وقد تختار المنشأة الخدمية أيضاً، لأسباب عملية، أن تجعل التقارير من النوع (١) أو النوع (٢) متاحة للمنشآت المستفيدة. ومع ذلك، وفي بعض الحالات، قد لا تكون التقارير من النوع (١) أو النوع (٢) متاحة للمنشآت المستفيدة.

أ١٨. في بعض الظروف، قد تقوم المنشأة المستفيدة بإسناد عمل واحد أو أكثر من وحدات أعمالها أو أقسامها المهمة إلى منشأة خدمية واحدة أو أكثر، مثل أعمال التخطيط والالتزام الزكوي والضريبي بشكل كامل، أو التمويل والمحاسبة أو مهمة الرقابة. ونظراً لأنه قد لا يتوفر تقرير عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية في هذه الظروف، فقد تكون زيارة المنشأة الخدمية في تلك الحالة أكثر الإجراءات فاعلية لمراجع المنشأة المستفيدة من أجل فهم أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية، إذ من المرجح أن يكون هناك تفاعل مباشر بين إدارة المنشأة المستفيدة وإدارة المنشأة الخدمية.

أ١٩. قد تتم الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ الإجراءات التي ستوفر المعلومات اللازمة عن أدوات الرقابة ذات الصلة في المنشأة الخدمية التي تتعلق بالخدمات التي يتم تقديمها للمنشأة المستفيدة. وفي حالة صدور تقرير من النوع (١) أو النوع (٢)، فإن مراجع المنشأة المستفيدة قد يستعين بمراجع المنشأة الخدمية لتنفيذ هذه الإجراءات لأن مراجع المنشأة الخدمية له علاقات قائمة مع المنشأة الخدمية. وقد يجد مراجع المنشأة المستفيدة الذي يستعين بعمل مراجع آخر الإرشادات المقدمة في معيار المراجعة (٦٠٠)[١٠] مفيدة، حيث إنها تتعلق بفهم المراجع الآخر (بما

---

[٨] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٣

[٩] المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤٠٢) "تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية"

[١٠] تنص الفقرة ٢ من معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"على ما يلي: "قد يجد المراجع أن هذا المعيار، بعد تكييفه حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، مفيداً عندما يقوم بإشراك مراجعين آخرين في مراجعة القوائم المالية التي ليست قوائم مالية لمجموعة ..." وانظر أيضاً الفقرة ١٩ من معيار المراجعة (٦٠٠).

في ذلك استقلاليته وكفاءته المهنية) وإشراك مراجع آخر في التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى العمل، وفي تقويم كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها.

أ٢٠. يمكن للمنشأة المستفيدة أن تستخدم منشأة خدمية، والتي بدورها تستخدم منشأة خدمية من الباطن لتقديم بعض الخدمات التي تقدمها للمنشأة المستفيدة والتي هي جزء من نظام المعلومات ذي الصلة بالتقرير المالي في المنشأة المستفيدة. وقد تكون المنشأة الخدمية من الباطن كياناً منفصلاً عن المنشأة الخدمية أو قد تكون على علاقة بالمنشأة الخدمية. وقد يحتاج مراجع المنشأة المستفيدة للنظر في أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة الخدمية من الباطن. وفي الحالات التي يتم فيها استخدام منشأة خدمية واحدة من الباطن أو أكثر، فإن التفاعل بين أنشطة المنشأة المستفيدة وأنشطة المنشأة الخدمية يمتد ليشمل التفاعل بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية والمنشآت الخدمية من الباطن. وتُعد درجة هذا التفاعل وأيضاً الطبيعة والأهمية النسبية للمعاملات التي تعالجها المنشأة الخدمية والمنشآت الخدمية من الباطن من أهم العوامل التي ينبغي لمراجع المنشأة المستفيدة النظر فيها عند تحديد أهمية أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية والمنشأة الخدمية من الباطن بالنسبة لأدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة.

استخدام تقرير من النوع (١) أو النوع (٢) لدعم فهم مراجع المنشأة المستفيدة للمنشأة الخدمية (راجع: الفقرتين ١٣، ١٤)

أ٢١. يمكن لمراجع المنشأة المستفيدة أن يستفسر عن مراجع المنشأة الخدمية من الهيئة المهنية التي يتبعها مراجع المنشأة الخدمية أو من محاسبين قانونيين آخرين، وأن يستفسر عمّا إذا كان مراجع المنشأة الخدمية يخضع لإشراف تنظيمي. وقد يكون مراجع المنشأة الخدمية من الممارسين للمهنة في دولة تطبق معايير مختلفة فيما يتعلق بالتقارير المتعلقة بأدوات الرقابة في المنشآت الخدمية، ويمكن أن يحصل مراجع المنشأة المستفيدة على معلومات عن المعايير التي يستخدمها مراجع المنشأة الخدمية من الهيئة المخولة بوضع المعايير.

أ٢٢. يمكن لتقرير من نوع (١) أو النوع (٢)، إلى جانب المعلومات المتعلقة بالمنشأة المستفيدة، مساعدة مراجع المنشأة المستفيدة في التوصل إلى فهم لما يلي:

(أ) جوانب أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية التي قد تؤثر على معالجة معاملات المنشأة المستفيدة، بما في ذلك استخدام المنشآت الخدمية من الباطن؛

(ب) مسار المعاملات المهمة في المنشأة الخدمية لتحديد النقاط في مسار المعاملات التي يمكن أن تحدث فيها تحريفات جوهرية في القوائم المالية للمنشأة المستفيدة؛

(ج) أهداف الرقابة في المنشأة الخدمية ذات الصلة بإقرارات القوائم المالية للمنشأة المستفيدة؛

(د) ما إذا كانت أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية قد تم تصميمها وتطبيقها بشكل مناسب لمنع، أو اكتشاف وتصحيح، أخطاء المعالجة التي يمكن أن تؤدي إلى تحريفات جوهرية في القوائم المالية للمنشأة المستفيدة.

ويمكن أن يساعد تقرير من النوع (١) أو النوع (٢) مراجع المنشأة المستفيدة في التوصل إلى فهم كافٍ للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. ومع ذلك، فإن التقرير من النوع (١) لا يوفر أي أدلة على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

أ٢٣. يمكن لتقرير من النوع (١) أو النوع (٢)، في تاريخ أو لفترة خارج فترة التقرير للمنشأة المستفيدة، أن يساعد مراجع المنشأة المستفيدة في التوصل إلى فهم مبدئي لأدوات الرقابة المطبقة في المنشأة الخدمية إذا كان التقرير تدعمه معلومات إضافية حالية من مصادر أخرى. وإذا كان وصف المنشأة الخدمية لأدوات الرقابة في تاريخ أو لفترة تسبق بداية الفترة الخاضعة للمراجعة، فيمكن لمراجع المنشأة المستفيدة تنفيذ إجراءات لتحديث المعلومات الواردة في تقرير من النوع (١) أو النوع (٢)، مثل:

- مناقشة التغييرات في المنشأة الخدمية مع موظفي المنشأة المستفيدة الذين يشغلون مراكز تُمكّنهم من معرفة تلك التغييرات؛ أو
- فحص الوثائق والمراسلات الحالية الصادرة من المنشأة الخدمية؛ أو
- مناقشة التغييرات مع موظفي المنشأة الخدمية.

الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة

أ٢٤. يعتمد ما إذا كان استخدام منشأة خدمية يزيد من خطر التحريف الجوهري في المنشأة المستفيدة على طبيعة الخدمات المقدمة وأدوات الرقابة المطبقة على هذه الخدمات؛ وفي بعض الحالات قد يقلل استخدام منشأة خدمية من خطر التحريف الجوهري للمنشأة المستفيدة،

خاصةً إذا كانت المنشأة المستفيدة نفسها لا تتمتع بالخبرة اللازمة للقيام بأنشطة معينة، مثل إنشاء المعاملات ومعالجتها وتسجيلها، أو لا تمتلك الموارد الكافية (على سبيل المثال، نظام تقنية المعلومات).

أ٢٥. عندما تحتفظ المنشأة الخدمية بعناصر مهمة من السجلات المحاسبية للمنشأة المستفيدة، فإن الاطلاع المباشر على تلك السجلات قد يكون ضرورياً لتمكين مراجع المنشأة المستفيدة من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بعمل أدوات الرقابة المطبقة على تلك السجلات أو لتأكيد المعاملات والأرصدة المسجلة فيها، أو لكلا الأمرين. وقد ينطوي هذا الاطلاع إمّا على الفحص المادي للسجلات الموجودة في مقر المنشأة الخدمية أو الاستعلام عن السجلات المحتفظ بها إلكترونياً من المنشأة المستفيدة أو من مكان آخر، أو القيام بكلا الأمرين. وعند تحقق الاطلاع المباشر بشكل إلكتروني، فقد يحصل مراجع المنشأة المستفيدة بالتالي على أدلة فيما يتعلق بكفاية أدوات الرقابة التي تطبقها المنشأة الخدمية على اكتمال وسلامة بيانات المنشأة المستفيدة التي تُعد المنشأة الخدمية مسؤولة عنها.

أ٢٦. عند تحديد طبيعة ومدى أدلة المراجعة التي سيتم الحصول عليها فيما يتعلق بالأرصدة التي تمثل الأصول التي تحتفظ بها المنشأة الخدمية أو المعاملات التي تنفذها المنشأة الخدمية بالنيابة عن المنشأة المستفيدة، فقد يضع مراجع المنشأة المستفيدة في اعتباره تنفيذ الإجراءات الآتية:

(أ) الفحص المادي للسجلات والمستندات التي بحوزة المنشأة المستفيدة: تتحدد إمكانية الاعتماد على هذا المصدر حسب طبيعة ومدى السجلات المحاسبية والوثائق الداعمة التي بحوزة المنشأة المستفيدة. وقد لا تحتفظ المنشأة المستفيدة في بعض الحالات بسجلات أو وثائق مستقلة تفصيلية للمعاملات المحددة التي تتم بالنيابة عنها.

(ب) الفحص المادي للسجلات والمستندات التي تحتفظ بها المنشأة الخدمية: قد يتم النص على حق مراجع المنشأة المستفيدة في الاطلاع على سجلات المنشأة الخدمية ضمن الترتيبات التعاقدية بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية. ويمكن أن يستخدم مراجع المنشأة المستفيدة مراجعاً آخر، نيابةً عنه، للاطلاع على سجلات المنشأة المستفيدة المحتفظ بها لدى المنشأة الخدمية.

(ج) الحصول على مصادقات بشأن الأرصدة والمعاملات من المنشأة الخدمية: عندما تحتفظ المنشأة المستفيدة بسجلات مستقلة للأرصدة والمعاملات، فقد تمثل مصادقة المنشأة الخدمية المؤيدة لسجلات المنشأة المستفيدة أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها فيما يتعلق بوجود المعاملات والأصول ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، عند الاستعانة بمنشآت خدمية متعددة، مثل مدير استثمار وأمين حفظ، وتحتفظ هذه المنشآت الخدمية بسجلات مستقلة، فيمكن لمراجع المنشأة المستفيدة الحصول على مصادقة بشأن الأرصدة لدى هذه المنشآت لأغراض مقارنة هذه المعلومات بالسجلات المستقلة للمنشأة المستفيدة.

وفي حالة عدم احتفاظ المنشأة المستفيدة بسجلات مستقلة، فإن المعلومات التي يتم الحصول عليها في المصادقات من المنشأة الخدمية تكون مجرد بيان لما تعكسه السجلات التي تحتفظ بها المنشأة الخدمية. ولهذا، فإن تلك المصادقات لا تشكل بمفردها أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها. وفي هذه الظروف، يمكن أن ينظر مراجع المنشأة المستفيدة فيما إذا كان من الممكن تحديد مصدر بديل للحصول على الأدلة المستقلة.

(د) تنفيذ إجراءات تحليلية للسجلات التي تحتفظ بها المنشأة المستفيدة أو للتقارير المستلمة من المنشأة الخدمية: من المرجح أن تتباين فاعلية الإجراءات التحليلية تبعاً لمستوى الإقرار، وأن تتأثر بمدى ودرجة تفصيل المعلومات المتاحة.

أ٢٧. قد يقوم مراجع آخر بتنفيذ إجراءات تُعد في طبيعتها أساسية لصالح مراجعي المنشأة المستفيدة. وقد يتضمن مثل هذا الارتباط قيام مراجع آخر بتنفيذ إجراءات متفق عليها بين المنشأة المستفيدة ومراجعها وبين المنشأة الخدمية ومراجعها. ويتم فحص النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الإجراءات التي نفذها المراجع الآخر من قبل مراجع المنشأة المستفيدة لتحديد ما إذا كانت تشكل ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وإضافة لذلك، قد تكون هناك متطلبات تفرضها السلطات الحكومية أو متطلبات مفروضة من خلال ترتيبات تعاقدية، ينفذ مراجع المنشأة الخدمية بموجبها إجراءات محددة تُعد أساسية بطبيعتها. وقد يستخدم مراجعو المنشأة المستفيدة نتائج تطبيق الإجراءات المطلوبة للأرصدة والمعاملات التي تعالجها المنشأة الخدمية كجزء من الأدلة اللازمة لدعم آرائهم في المراجعة. وفي هذه الظروف، قد يكون من المفيد لمراجع المنشأة المستفيدة ومراجع المنشأة الخدمية أن يتفقا، قبل تنفيذ الإجراءات، على توثيق أعمال المراجعة أو الاطلاع على هذا التوثيق الذي سيتم تقديمه لمراجع المنشأة المستفيدة.

أ٢٨. في ظروف معينة، خاصة عندما تسند المنشأة المستفيدة بعض أو كل مهامها المالية إلى منشأة خدمية، قد يواجه مراجع المنشأة المستفيدة موقفاً يكون فيه جزء كبير من أدلة المراجعة موجوداً لدى المنشأة الخدمية. وهنا قد تدعو الحاجة إلى تنفيذ إجراءات أساس في المنشأة

الخدمية من قبل مراجع المنشأة المستفيدة أو مراجع آخر نيابةً عنه. وقد يقدم مراجع المنشأة الخدمية تقريراً من النوع (٢) وقد يقوم كذلك بتنفيذ إجراءات أساس نيابةً عن مراجع المنشأة المستفيدة. ولا تغير حقيقة إشراك مراجع آخر من مسؤولية مراجع المنشأة المستفيدة عن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس معقول يدعم رأيه. وبناءً عليه، فإن نظر مراجع المنشأة المستفيدة فيما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وما إذا كان مراجع المنشأة المستفيدة بحاجة لتنفيذ إجراءات أساس إضافية، يتضمن مشاركة مراجع المنشأة المستفيدة في التوجيه والإشراف والأداء للإجراءات الأساس التي يؤديها المراجع الآخر، أو إعطاء دليل على ذلك.

اختبار أدوات الرقابة

أ٢٩. يتطلب معيار المراجعة (٣٣٠)[١١] من مراجع المنشأة المستفيدة أن يصمم وينفذ اختبارات لأدوات الرقابة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في ظروف معينة. وفي سياق استخدام منشأة خدمية، ينطبق هذا المتطلب عندما:

(أ) يشتمل تقييم مراجع المنشأة المستفيدة لمخاطر التحريف الجوهري على توقع بأن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية (أي أن مراجع المنشأة المستفيدة ينوي الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في المنشأة الخدمية عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس)؛ أو

(ب) لا تستطيع الإجراءات الأساس بمفردها، أو عند اقترانها باختبارات الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة، أن توفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات.

أ٣٠. في حالة عدم توفر تقرير من النوع (٢)، يمكن لمراجع المنشأة المستفيدة الاتصال بالمنشأة الخدمية، من خلال المنشأة المستفيدة، لطلب تكليف مراجع المنشأة الخدمية بتقديم تقرير من النوع (٢) يتضمن اختبارات للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، أو يمكن لمراجع المنشأة المستفيدة الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ إجراءات في المنشأة الخدمية لاختبار الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات. ويمكن لمراجع المنشأة المستفيدة أيضاً زيارة المنشأة الخدمية وتنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة إذا وافقت المنشأة الخدمية على ذلك. وتعتمد تقييمات مراجع المنشأة المستفيدة للمخاطر على الأدلة المشتركة التي يوفرها عمل المراجع الآخر والإجراءات التي ينفذها مراجع المنشأة المستفيدة بنفسه.

استخدام تقرير من النوع (٢) كدليل مراجعة على أن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية (راجع: الفقرة ١٧)

أ٣١. قد يتم إعداد تقرير من النوع (٢) لتلبية احتياجات عدة مراجعين مختلفين للمنشأة المستفيدة؛ ولذلك فإن اختبارات أدوات الرقابة والنتائج الموضحة في تقرير مراجع المنشأة الخدمية قد لا تكون ذات صلة بالإقرارات التي تعد مهمة في القوائم المالية للمنشأة المستفيدة. ويتم تقويم اختبارات أدوات الرقابة ذات الصلة ونتائجها لتحديد أن تقرير مراجع المنشأة الخدمية يقدم ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن فاعلية أدوات الرقابة لدعم تقييم مراجع المنشأة المستفيدة للمخاطر. وفي سبيل القيام بذلك، قد يأخذ مراجع المنشأة المستفيدة في الحسبان العوامل الآتية:

(أ) الفترة الزمنية التي تغطيها اختبارات أدوات الرقابة والوقت المنقضي منذ تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة؛

(ب) نطاق عمل مراجع المنشأة الخدمية والخدمات والآليات التي تمت تغطيتها، وأدوات الرقابة التي تم اختبارها والاختبارات التي تم تنفيذها، والطريقة التي ترتبط بها أدوات الرقابة المختبرة بأدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة؛

(ج) نتائج اختبارات أدوات الرقابة ورأي مراجع المنشأة الخدمية في الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

أ٣٢. بالنسبة لإقرارات معينة، كلما قلت الفترة التي يغطيها اختبار معين وطالت الفترة المنقضية منذ أداء الاختبار، قلت أدلة المراجعة التي قد يوفرها الاختبار. وعند مقارنة الفترة التي يغطيها التقرير من النوع (٢) بفترة التقرير المالي للمنشأة المستفيدة، فقد يستنتج مراجع المنشأة المستفيدة أن التقرير من النوع (٢) يوفر أدلة مراجعة أقل إذا كان هناك تداخل بسيط بين الفترة التي يغطيها التقرير من النوع (٢) والفترة التي ينوي مراجع المنشأة المستفيدة أن يستند بشأنها على التقرير. وفي هذه الحالة، فإن التقرير من النوع (٢) الذي يغطي فترة سابقة أو لاحقة قد يوفر أدلة مراجعة إضافية. وفي حالات أخرى، قد يحدد مراجع المنشأة المستفيدة أنه من الضروري تنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة

[١١] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٨

في المنشأة الخدمية، أو الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذها، بهدف الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

أ٣٣. قد يكون من الضروري أيضاً لمراجع المنشأة المستفيدة أن يحصل على أدلة إضافية بشأن التغييرات المهمة التي طرأت على أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية خارج الفترة التي يغطيها التقرير من النوع (٢)، أو أن يحدد المزيد من إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها. وقد تشمل العوامل ذات الصلة، في تحديد أدلة المراجعة الإضافية التي يلزم الحصول عليها بشأن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية التي كانت تعمل خارج الفترة التي يغطيها تقرير مراجع المنشأة الخدمية، ما يلي:

- أهمية مخاطر التحريف الجوهري المقيّمة على مستوى الإقرارات؛
- أدوات الرقابة الخاصة التي تم اختبارها خلال الفترة الأولية، والتغييرات المهمة التي طرأت عليها منذ اختبارها، بما في ذلك التغييرات في نظام المعلومات والآليات والموظفين؛
- درجة الحصول على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات؛
- طول الفترة المتبقية؛
- الحد الذي ينوي مراجع المنشأة المستفيدة أن يخفض إليه الإجراءات الأساس الإضافية استناداً إلى الاعتماد على أدوات الرقابة؛
- فاعلية بيئة الرقابة وآلية المنشأة المستفيدة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية.

أ٣٤. يمكن الحصول على أدلة مراجعة إضافية، على سبيل المثال، عن طريق تمديد اختبارات أدوات الرقابة لتغطية الفترة المتبقية أو اختبار آلية المنشأة المستفيدة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية.

أ٣٥. إذا كانت فترة الاختبارات التي نفذها مراجع المنشأة الخدمية تقع بالكامل خارج فترة التقرير المالي للمنشأة المستفيدة، فلن يكون بمقدور مراجع المنشأة المستفيدة الاعتماد على تلك الاختبارات لاستنتاج أن أدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة تعمل بفاعلية، لأنها لا توفر أدلة عن فاعلية تلك الأدوات في فترة المراجعة الحالية، إلا إذا تم تنفيذ إجراءات أخرى.

أ٣٦. في ظروف معينة، قد تكون الخدمة التي تقدمها المنشأة الخدمية مصممة مع افتراض أن المنشأة المستفيدة ستقوم بتنفيذ أدوات رقابة معينة. فعلى سبيل المثال، قد يتم تصميم الخدمة مع افتراض أن المنشأة المستفيدة ستكون لديها أدوات رقابة مطبقة لأجل التصريح بالمعاملات قبل إرسالها إلى المنشأة الخدمية لمعالجتها. وفي مثل هذه الحالة، يمكن أن يتضمن وصف المنشأة الخدمية لأدوات الرقابة وصفاً لأدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة. وينظر مراجع المنشأة المستفيدة فيما إذا كانت أدوات الرقابة المُكمِّلة في المنشأة المستفيدة ملائمة للخدمة المقدمة للمنشأة.

أ٣٧. إذا كان مراجع المنشأة المستفيدة يعتقد أن تقرير مراجع المنشأة الخدمية قد لا يوفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، على سبيل المثال، إذا كان تقرير مراجع المنشأة الخدمية لا يتضمن وصفاً لاختبارات مراجع المنشأة الخدمية لأدوات الرقابة وما ترتب عليها من نتائج، فإن مراجع المنشأة المستفيدة قد يعزز فهمه لإجراءات مراجع المنشأة الخدمية واستنتاجاته عن طريق الاتصال بالمنشأة الخدمية، عبر المنشأة المستفيدة، لطلب إجراء مناقشة مع مراجع المنشأة الخدمية حول نطاق ونتائج عمله. كما يمكن لمراجع المنشأة المستفيدة الاتصال بالمنشأة الخدمية، إذا رأى ضرورة لذلك، من خلال المنشأة المستفيدة، لطلب أن يقوم مراجع المنشأة الخدمية بتنفيذ إجراءات في المنشأة الخدمية. وفي حالات أخرى، قد يقوم مراجع المنشأة المستفيدة، أو مراجع آخر بناءً على طلب من مراجع المنشأة المستفيدة، بتنفيذ مثل هذه الإجراءات.

أ٣٨. يحدد التقرير من النوع (٢) الصادر من مراجع المنشأة الخدمية نتائج الاختبارات، بما في ذلك الاستثناءات والمعلومات الأخرى التي يمكن أن تؤثر على استنتاجات مراجع المنشأة المستفيدة. لكن الاستثناءات التي يشير لها مراجع المنشأة الخدمية أو الرأي المعدل في التقرير من النوع (٢) الصادر من مراجع المنشأة الخدمية لا يعني بشكل تلقائي أن التقرير من النوع (٢) الصادر من مراجع المنشأة الخدمية لن يكون مفيداً لمراجعة القوائم المالية للمنشأة المستفيدة عند تقييم مخاطر التحريف الجوهري. وبدلاً من ذلك، فإن الاستثناءات والأمور التي تؤدي إلى إبداء رأي معدل في التقرير من النوع (٢) الصادر من مراجع المنشأة الخدمية، يتم أخذها في الحسبان عند تقييم مراجع المنشأة المستفيدة لاختبار أدوات الرقابة الذي نفذه مراجع المنشأة الخدمية. وقد يقوم مراجع المنشأة المستفيدة، عند نظره في الاستثناءات والأمور التي أدت إلى إبداء رأي معدل، بمناقشة تلك الأمور مع مراجع المنشأة الخدمية. ويتوقف هذا التواصل على اتصال المنشأة المستفيدة بالمنشأة الخدمية والحصول على موافقتها على إجراء هذا التواصل.

الإبلاغ بأوجه القصور في الرقابة الداخلية التي يتم التعرف عليها أثناء المراجعة

أ٣٩. يتعين على مراجع المنشأة المستفيدة أن يبلغ، كتابةً وفي الوقت المناسب، كلاً من الإدارة والمكلفين بالحوكمة بأوجه القصور المهمة التي تم التعرف عليها أثناء المراجعة.[١٢] كما يتعين على مراجع المنشأة المستفيدة أن يبلغ المستوى الإداري المناسب في الوقت المناسب بأوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية التي تم التعرف عليها أثناء المراجعة، والتي لها بحسب الحكم المهني لمراجع المنشأة المستفيدة ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام الإدارة.[١٣] ومن بين الأمور التي قد يحددها مراجع المنشأة المستفيدة أثناء المراجعة، والتي يمكن إبلاغها لكل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة في المنشأة المستفيدة، ما يلي:

- أية أدوات رقابة ضمن آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية يمكن للمنشأة المستفيدة تطبيقها، بما في ذلك تلك التي يتم التعرف عليها نتيجة الحصول على تقرير من النوع (١) أو النوع (٢)؛
- الحالات التي تتم الإشارة فيها في التقرير من النوع (١) أو النوع (٢) إلى أدوات الرقابة المُكمِّلة في المنشأة المستفيدة، مع عدم تطبيق تلك الأدوات في المنشأة المستفيدة؛
- أدوات الرقابة التي قد تكون هناك حاجة إليها في المنشأة الخدمية والتي لا يبدو أنه قد تم تطبيقها أو التي لم يغطها تقرير من النوع (٢) بشكل محدد.

التقارير من النوع (١) والنوع (٢) التي تستبعد خدمات منشأة خدمية من الباطن (راجع: الفقرة ١٨)

أ٤٠. في حالة استخدام المنشأة الخدمية لمنشأة خدمية من الباطن، فإن تقرير مراجع المنشأة الخدمية قد يتضمن أو يستبعد أهداف الرقابة ذات الصلة في المنشأة الخدمية من الباطن وأدوات الرقابة المرتبطة بها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها وفي نطاق ارتباط مراجع المنشأة الخدمية. وتُعرف هاتان الطريقتان لإعداد التقرير باسم الطريقة الشاملة وطريقة الاستثناء، على الترتيب. وإذا استبعد التقرير من النوع (١) أو النوع (٢) أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن، وكانت الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية من الباطن ذات صلة بمراجعة القوائم المالية للمنشأة المستفيدة، فيتعين على مراجع المنشأة المستفيدة أن يطبق متطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بالمنشأة الخدمية من الباطن. وتتوقف طبيعة ومدى العمل الذي ينبغي أن ينفذه مراجع المنشأة المستفيدة فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية من الباطن على طبيعة وأهمية تلك الخدمات بالنسبة للمنشأة المستفيدة ومدى صلة تلك الخدمات بالمراجعة. ويساعد تطبيق المتطلب الوارد في الفقرة ٩ مراجع المنشأة المستفيدة في تحديد تأثير المنشأة الخدمية من الباطن وطبيعة ومدى العمل الذي ينبغي تنفيذه.

الغش وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح والتحريفات غير المُصححة فيما يتعلق بالأنشطة المُنفَّذة في المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة ١٩)

أ٤١. قد تكون المنشأة الخدمية مطالبة بموجب شروط العقود المبرمة مع المنشآت المستفيدة بالإفصاح للمنشآت المستفيدة المتضررة عن أية حالة غش أو عدم التزام بالأنظمة واللوائح أو أي تحريفات لم يتم تصحيحها، يمكن نسبتها إلى إدارة أو موظفي المنشأة الخدمية. ووفقاً لمتطلبات الفقرة ١٩، فإن مراجع المنشأة المستفيدة يقدم استفسارات لإدارة المنشأة المستفيدة عمّا إذا كانت المنشأة الخدمية قد قدمت تقريراً بأي أمور من ذلك القبيل، ويقوّم ما إذا كان لأي من الأمور التي تم التقرير عنها من المنشأة الخدمية تأثير على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية لمراجع المنشأة المستفيدة. وفي ظروف معينة، قد يطلب مراجع المنشأة المستفيدة معلومات إضافية لإجراء هذا التقويم، وقد يطلب من المنشأة المستفيدة الاتصال بالمنشأة الخدمية للحصول على المعلومات الضرورية.

التقرير من مراجع المنشأة المستفيدة (راجع: الفقرة ٢٠)

أ٤٢. عندما لا يكون بمقدور مراجع المنشأة المستفيدة الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية والتي تُعد ذات صلة بمراجعة القوائم المالية للمنشأة المستفيدة، فعندئذٍ يوجد قيد على نطاق المراجعة. وقد يكون هذا هو الحال عندما:

- لا يكون بمقدور مراجع المنشأة المستفيدة التوصل إلى فهم كافٍ للخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية ولا يتوفر لديه الأساس اللازم للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها؛ أو

---

[١٢] معيار المراجعة (٢٦٥) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"، الفقرتان ٩ و١٠

[١٣] معيار المراجعة (٢٦٥)، الفقرة ١٠

- يشتمل تقييم مراجع المنشأة المستفيدة للمخاطر على توقع بأن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية، ولا يكون بمقدوره الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات؛ أو
- لا يمكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة إلا من السجلات التي تحتفظ بها المنشأة الخدمية، ولا يستطيع مراجع المنشأة المستفيدة الاطلاع بشكل مباشر على هذه السجلات.

ويتوقف إصدار مراجع المنشأة المستفيدة لرأي متحفظ أو امتناعه عن إبداء رأي على استنتاجه بشأن ما إذا كانت الآثار المحتملة على القوائم المالية آثار جوهرية أو منتشرة.

الإشارة إلى عمل مراجع المنشأة الخدمية (راجع: الفقرتين ٢١، ٢٢)

أ٤٣. في بعض الحالات، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح الإشارة إلى عمل مراجع المنشأة الخدمية في تقرير مراجع المنشأة المستفيدة، على سبيل المثال، لأغراض الشفافية في القطاع العام. وفي مثل هذه الظروف، قد يحتاج مراجع المنشأة المستفيدة إلى موافقة مراجع المنشأة الخدمية قبل إضافة مثل هذه الإشارة.

أ٤٤. لا تغير حقيقة استخدام المنشأة المستفيدة لمنشأة خدمية من مسؤولية مراجع المنشأة المستفيدة، وفقاً لمعايير المراجعة، عن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس معقول يدعم رأيه. ولهذا، فإن مراجع المنشأة المستفيدة لا يشير إلى تقرير مراجع المنشأة الخدمية باعتباره أساساً، ولو جزئياً، لرأي مراجع المنشأة المستفيدة في القوائم المالية. ومع ذلك، فعندما يُبدي مراجع المنشأة المستفيدة رأياً معدلاً بسبب رأي معدل في تقرير مراجع المنشأة الخدمية، فإن مراجع المنشأة المستفيدة لا يُمنع من الإشارة إلى تقرير مراجع المنشأة الخدمية إذا كانت تلك الإشارة تساعد في توضيح سبب إبداء الرأي المعدل لمراجع المنشأة المستفيدة. وفي مثل هذه الظروف، قد يحتاج مراجع المنشأة المستفيدة إلى موافقة مراجع المنشأة الخدمية قبل إضافة مثل هذه الإشارة.

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	
نطاق هذا المعيار	١
تاريخ السريان	٢
الهدف	٣
التعريفات	٤
المتطلبات	
تجميع التحريفات المُكتشفة	٥
مراعاة التحريفات المُكتشفة خلال التقدم في المراجعة	٦–٧
الإبلاغ عن التحريفات وتصحيحها	٨–٩
تقويم تأثير التحريفات غير المُصحَحة	١٠–١٣
الإفادات المكتوبة	١٤
التوثيق	١٥
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
تعريف التحريف	أ١
تجميع التحريفات المُكتشَفة	أ٢–أ٦
مراعاة التحريفات المُكتشفة خلال التقدم في المراجعة	أ٧–أ٩
الإبلاغ عن التحريفات وتصحيحها	أ١٠–أ١٣
تقويم تأثير التحريفات غير المُصحَحة	أ١٤–أ٢٨
الإفادات المكتوبة	أ٢٩
التوثيق	أ٣٠

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 المُكتشفة على المراجعة وتأثير التحريفات غير المُصَحَحَة، 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 الجوهري. ويأخذ استنتاج المراجع المطلوب بموجب معيار المراجعة (٧٠٠) في الحسبان تقويمه لتأثير التحريفات غير المُصحَحة، 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 المُكتشفة على المراجعة؛

(ب) التحريفات غير المُصحَحة، إن وجدت، على القوائم المالية.

التعريفات

٤. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة 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 أ١)

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 المُصحَحة: تحريفات قام المراجع بتجميعها خلال المراجعة ولم يتم تصحيحها.

المتطلبات

تجميع التحريفات المُكتشفة

٥. يجب على المراجع تجميع التحريفات المُكتشفة أثناء المراجعة، بخلاف تلك التي تُعد تافهة بشكل واضح. (راجع: الفقرات أ٢–أ٦)

مراعاة التحريفات المُكتشفة 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 المُكتشفة والظروف المحيطة بحدوثها تشير إلى احتمال وجود تحريفات أخرى قد تكون جوهرية عند اقترانها بالتحريفات المجمعة أثناء المراجعة؛ أو (راجع: الفقرة أ٧)

---

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

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

(ب) إذا كان مجموع التحريفات المجمعة أثناء المراجعة يقترب من الأهمية النسبية المُحددة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠). (راجع: الفقرة أ٨)

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 أ٩)

الإبلاغ عن التحريفات وتصحيحها

٨. ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، يجب على المراجع أن يُبلِّغ المستوى الإداري المناسب بجميع التحريفات المجمعة أثناء المراجعة في الوقت المناسب.[٣] ويجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تصحيح تلك التحريفات. (راجع: الفقرات أ١٠–أ١٢)

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 الجوهري. (راجع: الفقرة أ١٣)

تقويم تأثير التحريفات غير المُصحَّحة

١٠. قبل تقويم تأثير التحريفات غير المُصحَحة، 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 أ١٤، أ١٥)

١١. يجب على المراجع تحديد ما إذا كانت التحريفات غير المُصحَّحة 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 أ١٦–أ٢٢، أ٢٤، أ٢٥)

(ب) تأثير التحريفات غير المُصحَحة المتعلقة بفترات سابقة على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة، والقوائم المالية ككل. (راجع: الفقرة أ٢٣)

التواصل مع المكلفين بالحوكمة

١٢. يجب على المراجع أن يُبلغ المكلفين بالحوكمة بالتحريفات غير المُصحَحة 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.[٤] ويجب أن يحدد بلاغ المراجع التحريفات الجوهرية غير المُصحَحة، كل منها على حدة. ويجب أن يطلب المراجع تصحيح التحريفات غير المُصحَحة. (راجع: الفقرات أ٢٦–أ٢٨)

١٣. يجب على المراجع أيضاً أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بتأثير التحريفات غير المُصحَحة 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 المُصحَحة، 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 أ٢٩)

التوثيق

١٥. يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:[٥] (راجع: الفقرة أ٣٠)

---

[٣] معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ٧

[٤] انظر الحاشية ٣.

[٥] معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١، وأ٦

(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 و٨ و١٢)؛

(ج) استنتاج المراجع ما إذا كانت التحريفات غير المُصحَحة 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))

أ١. 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؛[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 المُكتشفة (راجع: الفقرة ٥)

"تافهة بشكل واضح"

أ٢. تتطلب الفقرة ٥ من هذا المعيار أن يقوم المراجع بتجميع التحريفات المكتشفة أثناء المراجعة بخلاف تلك التافهة بشكل واضح. ولا يُعَد مصطلح "تافهة بشكل واضح" تعبيراً آخراً 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 تافهاً بشكل واضح، فإن التحريف لا تنطبق عليه تلك الصفة.

---

[٦] 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...".

[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 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)).

[٨] معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرات أ١-أ٧

التحريفات في القوائم الفردية

أ٣. 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 تجمعها على النحو المطلوب بموجب الفقرة ٥ من هذا المعيار.

التحريفات في الإفصاحات

أ٤. قد تكون التحريفات في الإفصاحات تافهة بشكل واضح أيضاً، سواءً تم النظر إلى كل منها على حدة أو تم النظر إليها 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 على الإفصاحات ذات الصلة والقوائم المالية ككل. وتقدم الفقرة أ١٧ من هذا المعيار أمثلة على الحالات التي قد تكون فيها التحريفات في الإفصاحات النوعية جوهرية.

تجميع التحريفات

أ٥. لا يمكن جمع التحريفات التي بحسب الطبيعة أو الظروف، التي تم تجميعها على النحو المبين في الفقرتين أ٣ وأ٤، مع بعضها مثلما يمكن أن يتم في حالة تحريفات المبالغ. ومع ذلك، فإن المراجع مُطالب بموجب الفقرة ١١ من هذا المعيار بتقويم تلك التحريفات كل منها على حدة وفي مجملها (أي بشكل جماعي مع سائر التحريفات) لتحديد ما إذا كانت جوهرية.

أ٦. لمساعدة المراجع في تقويم 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 المُعمَّمة هي أفضل تقدير يقوم به المراجع للتحريفات في مجتمعات العينات، ويشمل ذلك تعميم التحريفات المُكتشفة في عينات المراجعة على كامل مجتمعات العينة التي سُحبت منها العينات. ويقدم معيار المراجعة (٥٣٠) إرشادات بشأن تحديد التحريفات المُعمَّمة وتقويم النتائج.[٩]

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

أ٧. 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.

أ٨. 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]

أ٩. 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 يُقدَّم مثل هذا الطلب، على سبيل المثال، بناءً على تعميم المراجع للتحريفات المُكتشفة 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)

أ١٠. يُعَد الإبلاغ عن التحريفات في الوقت المناسب إلى المستوى الإداري المناسب أمراً مهماً، حيث إنه يمكّن الإدارة من تقويم ما إذا كانت فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات مُحرَّفة، 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.

أ١١. 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 معنية 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 معنية 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.

أ١٢. إن تصحيح الإدارة لجميع التحريفات، بما في ذلك التي أبلغ عنها المراجع، يمكّنها 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.

أ١٣. يتطلب معيار المراجعة (٧٠٠) من المراجع تقويم ما إذا كانت القوائم المالية معدة 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 المُصحَحة (راجع: الفقرتين ١٠، ١١)

أ١٤. 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 المُصحَحة، قد يكون من الضروري إعادة النظر في الأهمية النسبية المحددة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠) وذلك بالاستناد إلى النتائج المالية الفعلية.

أ١٥. 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 ستجعله يُحدد مبلغاً (أو مبالغ) مختلفاً من البداية.[١٢] ولذا، فإن أية إعادة نظر مهمة من المرجح أن تتم قبل تقويم المراجع لتأثير التحريفات غير المُصحَّحة. ومع ذلك، فإذا قام المراجع بإعادة تقييم للأهمية النسبية المُحددة 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.

أ١٦. 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.

أ١٧. 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.

---

[١١] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ١٢

[١٢] 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 تزاول أنشطة تجارية دولية.

أ١٨. 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 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 المفصح عنها.

أ١٩. إذا تم الحكم على تحريف بأنه تحريف جوهري بمفرده، فمن غير المرجح إمكانية التعويض عنه بتحريفات أخرى. فعلى سبيل المثال، إذا تمت المبالغة في الإيرادات بشكل جوهري، فإن القوائم المالية ككل تُعد محرفة بشكل جوهري، 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]

أ٢٠. 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 الفردية أو المجاميع 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 يُعَد 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.

أ٢١. قد تؤدي الظروف المتعلقة ببعض التحريفات إلى قيام المراجع بتقويمها 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 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 للفترات 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

---

[١٣] قد يتطلب التعرف على عدد من التحريفات غير الجوهرية ضمن رصيد نفس الحساب أو نفس فئة المعاملات من المراجع إعادة تقييم خطر التحريف الجوهري 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 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 جوهري.

أ٢٢. 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 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 لأمور 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]

أ٢٣. 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 لتقويم المراجع لتأثير هذه التحريفات غير المُصَحَحَة على القوائم المالية للفترة الحالية. ويوفر استخدام نفس منهج التقويم الاتساق من فترة لأخرى.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٢٤. 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.

أ٢٥. علاوةً على ذلك، فإن قضايا مثل المصلحة العامة والمساءلة والنزاهة وضمان 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)

أ٢٦. في حالة الإبلاغ عن التحريفات غير المُصحَحة 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 لابد أن يكون المراجع مقتنعاً بأن إبلاغ الأشخاص الذين يتحملون مسؤوليات إدارية يكفي لإبلاغ جميع من كان المراجع سيقوم بإبلاغهم في ظروف أخرى لصفتهم في الحوكمة.[١٧]

---

[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

[١٧] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٣

أ٢٧. عندما يكون هناك عدد كبير من التحريفات غير المُصحَحة 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.

أ٢٨. 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)

أ٢٩. 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 المُصحَحة. 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)

أ٣٠. 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).

[١٨] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٦(ج)(٢)

معيار المراجعة (٥٠٠)
أدلة المراجعة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٠٠)

أدلة المراجعة

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

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١—٢
تاريخ السريان	٣
الهدف	٤
التعريفات	٥
المتطلبات	
أدلة المراجعة الكافية والمناسبة	٦
المعلومات التي يتم استخدامها كأدلة مراجعة	٧—٩
اختيار بنود لاختبارها للحصول على أدلة مراجعة	١٠
عدم اتساق أدلة المراجعة أو الشكوك في إمكانية الاعتماد عليها	١١
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
المصدر الخارجي للمعلومات	أ١-أ٤
أدلة المراجعة الكافية والمناسبة	أ٥—أ٢٩
المعلومات التي يتم استخدامها كأدلة مراجعة	أ٣٠—أ٦٢
اختيار بنود لاختبارها للحصول على أدلة مراجعة	أ٦٣—أ٦٧
عدم اتساق أدلة المراجعة أو الشكوك في إمكانية الاعتماد عليها	أ٦٨

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٠٠) *"أدلة 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. يوضح هذا المعيار الدولي للمراجعة ما يُعد أدلة مراجعة عند مراجعة القوائم المالية، ويتناول مسؤولية المراجع عن تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حتى يكون قادراً على استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه.

٢. ينطبق هذا المعيار على جميع أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها خلال سير المراجعة. وتتناول معايير المراجعة الأخرى جوانب محددة من المراجعة (على سبيل المثال، معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)[١])، وأدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها فيما يتعلق بموضوع معين (على سبيل المثال، معيار المراجعة (٥٧٠)[٢])، وإجراءات محددة للحصول على أدلة المراجعة (على سبيل المثال، معيار المراجعة (٥٢٠)[٣])، وتقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (معيار المراجعة (٢٠٠)[٤] ومعيار المراجعة (٣٣٠)[٥]).

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 تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة على نحو يُمكِّنه من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حتى يكون قادراً على استنباط استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه.

التعريفات

٥. لأغراض معيار المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) السجلات المحاسبية: سجلات القيود المحاسبية الأولية والسجلات الداعمة مثل الشيكات وسجلات تحويل الأموال إلكترونياً والفواتير والعقود ودفتر الاستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة والقيود في دفاتر اليومية والتعديلات الأخرى على القوائم المالية التي لم تعكسها قيود اليومية والسجلات مثل أوراق العمل وجداول البيانات الداعمة لتخصيص التكلفة والعمليات الحسابية والمطابقات والإفصاحات.

(ب) مناسَبة (أدلة المراجعة): مقياس لجودة أدلة المراجعة؛ أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المراجع.

(ج) أدلة المراجعة: معلومات يستخدمها المراجع في التوصل إلى الاستنتاجات التي يبني رأيه على أساسها. وتشمل أدلة المراجعة كلاً من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تستند إليها القوائم المالية والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى.

(د) المصدر الخارجي للمعلومات: فرد أو كيان يقدم معلومات استخدمتها المنشأة في إعداد القوائم المالية، أو معلومات حصل عليها المراجع كأدلة مراجعة، عندما تكون تلك المعلومات مناسبة للاستخدام من قبل قطاع عريض من المستخدمين. وعندما يكون من قدم تلك المعلومات فرد أو وكيان يعمل بصفته خبيراً للإدارة أو منشأة خدمية[٦] أو خبيراً للمراجع[٧]، فلا يُعد الفرد أو الكيان مصدراً خارجياً للمعلومات فيما يتعلق بتلك المعلومات بعينها. (راجع: الفقرات أ١-أ٤)

(هـ) الخبير الذي تستعين به الإدارة: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، وتستخدم المنشأة عمله في ذلك المجال لمساعدتها في إعداد القوائم المالية.

---

[١] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"

[٢] معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

[٣] معيار المراجعة (٥٢٠) "الإجراءات التحليلية"

[٤] معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"

[٥] معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"

[٦] معيار المراجعة (٤٠٢) "اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية"، الفقرة ٨

[٧] معيار المراجعة (٦٢٠) "استخدام عمل خبير استعان به المراجع"، الفقرة ٦

(و) الكفاية (لأدلة المراجعة): مقياس لكمية أدلة المراجعة. وتتأثر كمية أدلة المراجعة المطلوبة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري، وأيضاً بجودة مثل هذه الأدلة.

المتطلبات

أدلة المراجعة الكافية والمناسبة

٦. يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة مناسبة في ظل الظروف القائمة لغرض الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. (راجع: الفقرات أ٥–أ٢٩)

المعلومات التي يتم استخدامها كأدلة مراجعة

٧. عند تصميم إجراءات المراجعة وتنفيذها، يجب على المراجع النظر في مدى ملاءمة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة، والنظر في إمكانية الاعتماد عليها، بما في ذلك المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات. (راجع: الفقرات أ٣٠–أ٤٤)

٨. إذا كانت المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة قد استُعين في إعدادها بعمل خبير من خبراء الإدارة، فيجب على المراجع، إلى المدى الذي يراه ضرورياً، ومع الأخذ في الحسبان أهمية عمل ذلك الخبير لأغراض المراجع: (راجع: الفقرات أ٤٥–أ٤٧)

(أ) أن يُقَوِّم كفاءة وقدرات وموضوعية ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرات أ٤٨–أ٥٤)

(ب) أن يتوصل إلى فهم لعمل ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرات أ٥٥–أ٥٨)

(ج) أن يُقَوّم مدى مناسبة عمل هذا الخبير كدليل مراجعة للإقرار ذي الصلة. (راجع: الفقرة أ٥٩)

٩. عند استخدام معلومات من إعداد المنشأة، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت هذه المعلومات يمكن الاعتماد عليها بدرجة كافية لتحقيق أغراض المراجع، بما في ذلك، وبحسب الحاجة في ظل الظروف القائمة:

(أ) الحصول على أدلة مراجعة بشأن دقة واكتمال المعلومات؛ (راجع: الفقرتين أ٦٠، أ٦١)

(ب) تقويم ما إذا كانت المعلومات دقيقة ومفصلة بشكل كافٍ لأغراض المراجع. (راجع: الفقرة أ٦٢)

اختيار بنود لاختبارها للحصول على أدلة مراجعة

١٠. عند تصميم اختبارات أدوات الرقابة واختبارات التفاصيل، يجب على المراجع تحديد وسائل اختيار بنود الاختبار، التي تكون فعّالة في تحقيق الغرض من إجراء المراجعة. (راجع: الفقرات أ٦٣–أ٦٧)

عدم اتساق أدلة المراجعة أو الشكوك في إمكانية الاعتماد عليها

١١. إذا:

(أ) كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من أحد المصادر غير متسقة مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدر آخر؛ أو

(ب) كانت لدى المراجع شكوك بشأن إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة،

فيجب على المراجع أن يحدد ما هي التعديلات أو الإضافات التي من الضروري إدخالها على إجراءات المراجعة لمعالجة هذا الأمر، ويجب عليه أن ينظر في تأثير هذا الأمر، إن وجد، على جوانب المراجعة الأخرى. (راجع: الفقرة أ٦٨)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

المصدر الخارجي للمعلومات (راجع: الفقرة ٥(د))

أ١. قد تشمل مصادر المعلومات الخارجية خدمات التسعير أو الهيئات الحكومية أو المصارف المركزية أو أسواق الأوراق المالية المعترف بها. ومن أمثلة المعلومات التي قد يتم الحصول عليها من مصادر المعلومات الخارجية:

- الأسعار والبيانات المتعلقة بالتسعير؛
- بيانات الاقتصاد الكلي، مثل معدلات البطالة التاريخية والمتوقعة أو معدلات النمو الاقتصادي أو بيانات التعداد السكاني؛
- البيانات المتعلقة بالتاريخ الائتماني؛
- البيانات التي تخص صناعات بعينها، مثل مؤشر تكاليف الاستصلاح لصناعات استخراجية معينة أو معلومات نسب المشاهدة أو المعدلات المستخدمة لتحديد إيرادات الإعلانات في صناعة الترفيه؛
- جداول معدلات الوفيات التي يتم استخدامها لتحديد الالتزامات في قطاعي التأمين على الحياة والمعاشات التقاعدية.

أ٢. تزيد احتمالية أن تكون مجموعة معينة من المعلومات مناسبة للاستخدام من قبل قطاع عريض من المستخدمين وتقل احتمالية أن تخضع لتأثير أي مستخدم بعينه إذا كان الفرد أو الكيان الخارجي يقدم تلك المعلومات للعموم بالمجان، أو إذا كان يقوم بإتاحتها لقطاع واسع من المستخدمين مقابل رسوم. وقد تكون ثمة حاجة إلى الحكم المهني عند تحديد ما إذا كانت المعلومات مناسبة للاستخدام من قبل قطاع عريض من المستخدمين، مع الأخذ في الحسبان قدرة المنشأة على التأثير على المصدر الخارجي للمعلومات.

أ٣. لا يمكن أن يكون الفرد أو الكيان الخارجي، فيما يتعلق بأية مجموعة معينة من المعلومات، مصدراً خارجياً للمعلومات وأيضاً خبيراً للإدارة أو منشأة خدمية أو خبيراً للمراجع.

أ٤. ومع ذلك، قد يعمل الفرد أو الكيان الخارجي، على سبيل المثال، بصفته خبيراً للإدارة عندما يقدم مجموعة معينة من المعلومات، ولكنه يُعد في ذات الوقت مصدراً خارجياً للمعلومات عندما يقدم مجموعة أخرى من المعلومات. وفي بعض الظروف، قد تستدعي الحاجة ممارسة الحكم المهني لتحديد ما إذا كان الفرد أو الكيان الخارجي يعمل بصفته مصدراً خارجياً للمعلومات أو خبيراً للإدارة فيما يتعلق بمجموعة معينة من المعلومات. وفي ظروف أخرى، قد يكون الفرق واضحاً. وعلى سبيل المثال:

- قد يقدم الفرد أو الكيان الخارجي معلومات مناسبة للاستخدام من قبل قطاع عريض من المستخدمين عن أسعار العقارات، على سبيل المثال، معلومات يتم إتاحتها بصفة عامة بخصوص منطقة جغرافية، ويُحدَّد أنه مصدر خارجي للمعلومات فيما يتعلق بتلك المجموعة من المعلومات. وقد يعمل أيضاً نفس الكيان الخارجي بصفته خبيراً للإدارة أو المراجع في تقديم خدمات تقويم مصممة تحديداً بما يناسب حقائق وظروف المنشأة فيما يخص المحفظة العقارية للمنشأة.
- تنشر بعض الجهات الاكتوارية جداول لمعدلات الوفيات لأجل الاستخدام العام، وعندما تستخدم المنشأة تلك الجداول فإنها تُعد بصفة عامة معلومات من مصدر خارجي للمعلومات. وقد تكون أيضاً نفس الجهة الاكتوارية خبيراً للإدارة فيما يخص معلومات أخرى مُعدَّة بما يناسب الظروف الخاصة بالمنشأة لمساعدة الإدارة في تحديد التزام المعاشات التقاعدية للعديد من خطط معاشات التقاعد الخاصة بالمنشأة.
- قد يحظى الفرد أو الكيان الخارجي بخبرة في تطبيق النماذج لتقدير القيمة العادلة للأوراق المالية التي لا توجد لها سوق قابلة للرصد. وإذا استخدم الفرد أو الكيان الخارجي تلك الخبرة في وضع تقدير مُعد خصيصاً للمنشأة واستخدمت الإدارة ذلك العمل في إعداد قوائمها المالية، فمن المرجح عندئذ أن يكون الفرد أو الكيان الخارجي خبيراً للإدارة فيما يتعلق بتلك المعلومات. وفي المقابل، إذا كان الفرد أو الكيان الخارجي يقدم فقط، للعموم، أسعاراً أو بيانات تتعلق بالتسعير بشأن المعاملات الخاصة، واستخدمت المنشأة تلك المعلومات في طرق التقدير الخاصة بها، فإن الفرد أو الكيان الخارجي من المرجح أن يكون مصدراً خارجياً للمعلومات فيما يتعلق بتلك المعلومات.

- قد ينشر فرد أو كيان خارجي معلومات مناسبة لقطاع عريض من المستخدمين عن المخاطر أو الظروف في إحدى الصناعات. وإذا استخدمت المنشأة تلك المعلومات في إعداد إفصاحاتها المتعلقة بالمخاطر (على سبيل المثال، عملاً بالمعيار الدولي للتقرير المالي ٧[٨])، فإن تلك المعلومات تُعد في الظروف الاعتيادية معلومات من مصدر خارجي للمعلومات. ولكن إذا كان نفس ذلك النوع من المعلومات قد طلبته المنشأة خصيصاً لتقوم باستخدام خبراتها لإعداد المعلومات المتعلقة بتلك المخاطر، بما يناسب ظروف المنشأة، فإن الفرد أو الكيان الخارجي من المرجح أن يكون خبيراً للإدارة.
- قد يستخدم فرد أو كيان خارجي خبراته في تقديم معلومات عن اتجاهات السوق الحالية والمستقبلية، ويتيح تلك المعلومات لقطاع عريض من المستخدمين وتكون المعلومات مناسبة للاستخدام من قبل هذا القطاع. وإذا استخدمت المنشأة تلك المعلومات لمساعدتها في اتخاذ القرارات بشأن الافتراضات التي سيتم استخدامها في إجراء التقديرات المحاسبية، فإن تلك المعلومات من المرجح أن تكون معلومات من مصدر خارجي للمعلومات. وإذا طلبت المنشأة نفس ذلك النوع من المعلومات للتعامل مع اتجاهات حالية ومستقبلية ذات صلة بحقائق وظروف تخص المنشأة، فإن الفرد أو الكيان الخارجي من المرجح أن يكون خبيراً للإدارة.

أدلة المراجعة الكافية والمناسبة (راجع: الفقرة ٦)

أ٥. تُعد أدلة المراجعة ضرورية لدعم رأي المراجع وتقريره. وهذه الأدلة تراكمية بطبيعتها، ويتم الحصول عليها بشكل أساسي من إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها أثناء سير المراجعة. ومع ذلك، فقد تشمل هذه الأدلة أيضاً المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل عمليات المراجعة السابقة (بشرط أن يكون المراجع قد قوّم ما إذا كانت تلك المعلومات لا تزال ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها كأدلة مراجعة للمراجعة الحالية[٩]) أو من خلال المعلومات التي يحصل عليها المكتب أثناء قبول العلاقة مع العميل أو قبول الارتباط أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط. وإضافة إلى ذلك، تُعد السجلات المحاسبية الخاصة بالمنشأة والمصادر الأخرى داخل المنشأة مصدراً مهماً لأدلة المراجعة. وربما تكون المعلومات التي قد يتم استخدامها كأدلة مراجعة قد تم إعدادها باستخدام عمل خبير استعانت به الإدارة أو تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات. وتشمل أدلة المراجعة كلاً من المعلومات التي تدعم وتؤيد إقرارات الإدارة، وأية معلومات تتعارض مع هذه الإقرارات. وبالإضافة إلى ذلك، يستخدم المراجع في بعض الحالات غياب المعلومات (على سبيل المثال، رفض الإدارة تقديم إفادة مطلوبة)، ومن ثمّ، يعد ذلك أيضاً دليلاً من أدلة المراجعة.

أ٦. ينصرف معظم عمل المراجع في تكوين رأيه إلى جمع أدلة المراجعة وتقويمها. وقد تشمل إجراءات المراجعة الرامية للحصول على أدلة المراجعة الفحص المادي والملاحظة والمصادقة وإعادة الاحتساب وإعادة التنفيذ والإجراءات التحليلية، التي يتم في الغالب الجمع فيما بينها بشكل أو بآخر، بالإضافة إلى الاستفسار. وبالرغم من أن الاستفسار قد يوفر أدلة مراجعة مهمة، بل وقد يقدم أيضاً دليلاً على وجود تحريفات، فإنه لا يوفر عادةً بمفرده أدلة مراجعة كافية على عدم وجود تحريف جوهري على مستوى الإقرارات، ولا يوفر أدلة على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

أ٧. كما هو موضح في معيار المراجعة (٢٠٠)[١٠]، فإن التأكيد المعقول يتم الوصول إليه عندما يحصل المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة (وهو خطر إبداء المراجع لرأي غير مناسب عندما تكون القوائم المالية مُحرّفة بشكل جوهري) إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها.

أ٨. إن كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها عاملان مرتبطان ببعضهما. وتعد الكفاية مقياساً لكمية أدلة المراجعة. وتتأثر كمية أدلة المراجعة المطلوبة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري (فكلما ارتفعت المخاطر المقيّمة، زادت أدلة المراجعة التي قد يلزم الحصول عليها)، وأيضاً بجودة أدلة المراجعة (فكلما زادت الجودة، قلت الأدلة المطلوبة). غير أن الحصول على المزيد من أدلة المراجعة قد لا يعوّض عن ضعف جودتها.

أ٩. تعد مناسبة أدلة المراجعة مقياساً لجودة الأدلة، أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المراجع. وتتأثر إمكانية الاعتماد على الأدلة بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على كل ظرف من الظروف المحيطة بالحصول عليها.

---

[٨] المعيار الدولي للتقرير المالي ٧ "الأدوات المالية: الإفصاحات"

[٩] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٦

[١٠] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٥

أ١٠. يتطلب معيار المراجعة ٣٣٠ أن يقرر المراجع ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.[١١] ويُعد تحديد ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها، مما يمكِّن المراجع من استنباط استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه، يُعد هذا أمراً خاضعاً للحكم المهني. ويحتوي معيار المراجعة (٢٠٠) على مناقشة لأمور مثل طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيت التقرير المالي والموازنة بين المنفعة والتكلفة، وهي عوامل ذات صلة عندما يمارس المراجع الحكم المهني فيما يتعلق بما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

مصادر أدلة المراجعة

أ١١. يتم الحصول على بعض أدلة المراجعة من خلال تنفيذ إجراءات مراجعة لاختبار السجلات المحاسبية، على سبيل المثال من خلال التحليل والفحص، وإعادة تنفيذ الإجراءات المتبعة في آلية التقرير المالي، والمطابقة بين الأنواع والتطبيقات المتعلقة بنفس المعلومات. وقد يحدد المراجع من خلال تنفيذ إجراءات المراجعة أن السجلات المحاسبية متسقة داخلياً ومتفقة مع القوائم المالية.

أ١٢. يكون مستوى التأكيد الذي يتم التوصل إليه من أدلة المراجعة المتسقة التي يتم الحصول عليها من مصادر مختلفة أو التي تكون ذات طبيعة مختلفة أعلى عادةً من التأكيد الذي يتم التوصل إليه من أدلة المراجعة التي يتم النظر في كل منها على حدة. وعلى سبيل المثال، قد تؤدي المعلومات المؤيِّدة التي تم الحصول عليها من مصدر مستقل عن المنشأة إلى زيادة التأكيد الذي يحصل عليه المراجع من أدلة المراجعة المُعدَّة داخلياً، كالأدلة الموجودة ضمن السجلات المحاسبية أو محاضر الاجتماعات أو إفادات الإدارة.

أ١٣. قد تشمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة عن المنشأة والتي قد يستخدمها المراجع كأدلة مراجعة المصادقات من الأطراف الثالثة والمعلومات التي يتم الحصول عليها من المصادر الخارجية للمعلومات وتقارير المحللين والبيانات المقارنة عن المنافسين (المقارنات المعيارية).

إجراءات المراجعة للحصول على أدلة المراجعة

أ١٤. وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) ومعيار المراجعة (٣٣٠) والتوضيحات الأخرى الواردة فيهما، فإن الحصول على أدلة مراجعة للتوصل إلى استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأي المراجع، يتم عن طريق تنفيذ ما يلي:

(أ) إجراءات تقييم المخاطر؛

(ب) إجراءات المراجعة الإضافية، التي تشمل:

(١) اختبارات أدوات الرقابة، عندما تكون مطلوبة بموجب معايير المراجعة أو عندما يختار المراجع القيام بها؛

(٢) الإجراءات الأساس، بما في ذلك اختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية الأساس.

أ١٥. قد يتم استخدام إجراءات المراجعة الموضحة في الفقرات أ١٨-أ٢٩ أدناه كإجراءات لتقييم المخاطر، أو اختبارات لأدوات الرقابة، أو إجراءات أساس، بناءً على السياق الذي يطبق فيه المراجع تلك الإجراءات. وكما هو موضح في معيار المراجعة (٣٣٠)، فإن أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من عمليات مراجعة سابقة قد توفر في ظروف معينة أدلة مراجعة مناسبة إذا نفذ المراجع إجراءات مراجعة للتأكد من استمرار ملاءمة هذه الأدلة.[١٢]

أ١٦. قد تتأثر طبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة التي سيتم استخدامها بحقيقة أن بعض البيانات المحاسبية وبعض المعلومات الأخرى قد تكون متاحة فقط في شكل إلكتروني أو قد تكون متاحة فقط في أوقات أو فترات زمنية معينة. فعلى سبيل المثال، قد لا توجد الوثائق المصدرية، مثل أوامر الشراء والفواتير، إلا في شكل إلكتروني عندما تستخدم المنشأة التجارة الإلكترونية، أو قد يتم التخلص من هذه المستندات بعد مسحها ضوئياً عندما تستخدم المنشأة أنظمة لمعالجة الصورة لتسهيل عملية التخزين والاسترجاع.

أ١٧. توجد معلومات إلكترونية معينة قد لا تكون قابلة للاسترداد بعد فترة زمنية محددة، على سبيل المثال، إذا تم تغيير الملفات وإذا لم توجد ملفات احتياطية. وبناءً عليه، قد يجد المراجع أنه من الضروري نتيجةً لسياسات المنشأة المتعلقة بالاحتفاظ بالبيانات أن يطلب الاحتفاظ ببعض المعلومات لأغراض الفحص أو أن ينفذ إجراءات المراجعة عند توفر المعلومات.

---

[١١] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٢٦

[١٢] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة أ٣٦

الفحص المادي

أ١٨. يشمل الفحص المادي التحقق من السجلات أو الوثائق، سواء كانت داخلية أو خارجية، أو في شكل ورقي أو إلكتروني أو أية صورة أخرى، أو التحقق الفعلي من أصل ما. ويوفر الفحص المادي للسجلات والوثائق أدلة مراجعة تختلف درجة إمكانية الاعتماد عليها بناءً على طبيعة هذه السجلات والوثائق ومصدرها، وفي حالة السجلات والوثائق الداخلية، فتختلف درجة إمكانية الاعتماد أيضاً على فاعلية أدوات الرقابة المطبقة على إنتاج هذه السجلات والوثائق. ومن أمثلة الفحص المادي المستخدم كاختبار لأدوات الرقابة، الفحص المادي للسجلات للحصول على أدلة تتعلق بمنح التصريح.

أ١٩. تُمثل بعض الوثائق أدلة مراجعة مباشرة على وجود الأصل، ومثال ذلك، الوثائق التي تشكل أداة مالية مثل الأسهم أو السندات. ولا يوفر الفحص المادي لتلك الوثائق بالضرورة أدلة مراجعة بشأن الملكية أو القيمة. وإضافة لذلك، قد يوفر الفحص المادي لعقد محرر أدلة مراجعة ذات صلة بتطبيق المنشأة للسياسات المحاسبية، مثل إثبات الإيرادات.

أ٢٠. قد يوفر الفحص المادي للأصول الملموسة أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها فيما يتعلق بوجودها، ولكنه لا يوفر بالضرورة أدلة عن حقوق والتزامات المنشأة أو تقويم الأصول. وقد يتزامن الفحص المادي لبنود المخزون الفردية مع ملاحظة جرد المخزون.

الملاحظة

أ٢١. تتألف الملاحظة من النظر إلى آليات أو إجراءات ينفذها آخرون، ومثال ذلك ملاحظة المراجع للجرد الذي ينفذه العاملون في المنشأة للمخزون، أو ملاحظته لتنفيذ أدوات الرقابة. وتوفر الملاحظة أدلة مراجعة بشأن تنفيذ الآليات أو الإجراءات، ولكنها تقتصر على اللحظة الزمنية التي تتم فيها الملاحظة، وتكون مقيدة بحقيقة أن فعل الملاحظة قد يؤثر على كيفية تنفيذ الآلية أو الإجراء. انظر معيار المراجعة (٥٠١) لمزيد من الإرشادات حول ملاحظة جرد المخزون.[١٣]

المصادقة الخارجية

أ٢٢. تُمثل المصادقة الخارجية دليل مراجعة يحصل عليه المراجع في صورة رد كتابي مباشر على المراجع من طرف ثالث (الطرف القائم بالمصادقة) في شكل ورقي أو إلكتروني أو أية وسيلة أخرى. وفي كثير من الأحيان تكون إجراءات المصادقة الخارجية ملائمة عندما تتناول الإقرارات المرتبطة بأرصدة حسابات معينة وعناصرها. ومع ذلك، لا يلزم أن تنحصر المصادقات الخارجية على أرصدة الحسابات فقط. فعلى سبيل المثال، قد يطلب المراجع المصادقة على شروط اتفاقيات أو معاملات للمنشأة مع أطراف ثالثة؛ وقد يهدف طلب المصادقة إلى السؤال عمّا إذا كان قد تم إدخال أي تعديلات على الاتفاقية، وإذا كان الأمر كذلك، فما هي التفاصيل ذات الصلة. وتُستخدم أيضاً إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة مراجعة بشأن عدم وجود ظروف معينة، على سبيل المثال، عدم وجود "اتفاق جانبي" قد يؤثر على إثبات الإيرادات. انظر معيار المراجعة (٥٠٥) للحصول على المزيد من الإرشادات.[١٤]

إعادة الاحتساب

أ٢٣. يتألف إعادة الاحتساب من التأكد من الدقة الحسابية للوثائق أو السجلات. وقد يتم تنفيذ إعادة الاحتساب يدوياً أو إلكترونياً.

إعادة التنفيذ

أ٢٤. ينطوي إعادة التنفيذ على التنفيذ المستقل من جانب المراجع للإجراءات أو أدوات الرقابة التي نُفذت في الأصل كجزء من الرقابة الداخلية للمنشأة.

الإجراءات التحليلية

أ٢٥. تتألف الإجراءات التحليلية من عمليات تقويم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات المالية وغير المالية. وتشمل الإجراءات التحليلية أيضاً التحري الضروري عن التقلبات أو العلاقات التي يتم التعرف عليها والتي لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير. انظر معيار المراجعة (٥٢٠) للحصول على المزيد من الإرشادات.

---

[١٣] معيار المراجعة (٥٠١) "أدلة المراجعة - اعتبارات محددة لبنود مختارة"

[١٤] معيار المراجعة (٥٠٥) "المصادقات الخارجية"

الاستفسار

أ٢٦. يتألف الاستفسار من طلب معلومات مالية وغير مالية من أشخاص على دراية ومعرفة، من داخل المنشأة أو من خارجها. ويُستخدم الاستفسار على نطاق واسع طوال المراجعة، إضافة إلى إجراءات المراجعة الأخرى. وقد يتراوح الاستفسار من استفسارات رسمية مكتوبة إلى استفسارات غير رسمية شفهية. ويُعد تقويم الردود على تلك الاستفسارات جزءاً لا يتجزأ من عملية الاستفسار.

أ٢٧. قد تُوفر الردود على الاستفسارات للمراجع معلومات لم تكن معروفة من قبل أو أدلة مراجعة مؤيدة. وفي المقابل، قد توفر الردود معلومات تختلف بشكل كبير عن المعلومات الأخرى التي حصل عليها المراجع، على سبيل المثال، المعلومات التي تتعلق باحتمالية تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة. وفي بعض الحالات، قد توفر الردود على الاستفسارات أساساً للمراجع لتعديل أو تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة.

أ٢٨. على الرغم من أن التثبت من الأدلة التي تم الحصول عليها من خلال الاستفسار غالباً ما يكون ذا أهمية خاصة، فإنه في حالة الاستفسارات عن نية الإدارة، قد تكون المعلومات المتاحة لدعم هذه النية محدودة. وفي هذه الحالات، فإن فهم التاريخ السابق للإدارة في تنفيذ نواياها المصرح بها، والأسباب التي حددتها الإدارة لاختيار تصرف معين، وقدرة الإدارة على تنفيذ تصرف معين، قد يوفر معلومات ملائمة تؤيد الأدلة التي تم الحصول عليها من خلال الاستفسار.

أ٢٩. فيما يتعلق ببعض الأمور، قد يرى المراجع أنه من الضروري الحصول على إفادات مكتوبة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لتأكيد الردود على الاستفسارات الشفهية. انظر معيار المراجعة (٥٨٠) للحصول على المزيد من الإرشادات.[١٥]

المعلومات التي يتم استخدامها كأدلة مراجعة

الملاءمة وإمكانية الاعتماد (راجع: الفقرة ٧)

أ٣٠. وفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة أ٥، فإن أدلة المراجعة يتم الحصول عليها بشكل أساسي من إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها أثناء سير المراجعة، إلا أنها قد تشمل أيضاً المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى، مثل عمليات المراجعة السابقة، ومن خلال المعلومات التي يحصل عليها المكتب أثناء قبول العلاقة مع العميل أو قبول الارتباط أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط وأثناء الالتزام بمسؤوليات إضافية معينة بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة (على سبيل المثال، بشأن عدم التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح). وتتأثر جودة جميع أدلة المراجعة بملاءمة المعلومات التي تستند إليها وبإمكانية الاعتماد عليها.

الملاءمة

أ٣١. تتناول الملاءمة الصلة المنطقية بالغرض من إجراء المراجعة، وحسب مقتضى الحال، من الإقرار قيد النظر، أو العلاقة بهما. وقد تتأثر ملاءمة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة باتجاه الاختبار. على سبيل المثال، إذا كان الغرض من إجراءات المراجعة هو اختبار المبالغة في وجود أو تقويم المبالغ مستحقة السداد، فإن اختبار المبالغ مستحقة السداد المسجلة قد يكون إجراء مراجعة ملائم. وفي المقابل، عند اختبار التقليل من وجود أو تقويم المبالغ مستحقة السداد، فإن اختبار المبالغ مستحقة السداد المسجلة لن يكون ملائماً، لكن قد يكون من الملائم اختبار معلومات مثل النفقات اللاحقة، والفواتير غير المدفوعة، وكشوف الموردين، وتقارير الاستلام غير المتطابقة.

أ٣٢. قد توفر مجموعة معينة من إجراءات المراجعة أدلة مراجعة ملائمة لإقرارات معينة دون غيرها. على سبيل المثال، قد يوفر الفحص المادي للوثائق المتعلقة بتحصيل المبالغ المستحقة التحصيل بعد نهاية الفترة أدلة مراجعة فيما يتعلق بالوجود والتقويم، ولكن ليس بالضرورة فيما يتعلق بالفصل الزمني. وبالمثل، فإن الحصول على أدلة مراجعة فيما يتعلق بإقرار معين، على سبيل المثال وجود المخزون، لا يكون بديلاً عن الحصول على أدلة مراجعة فيما يتعلق بإقرار آخر، على سبيل المثال تقويم المخزون. وفي المقابل، غالباً ما تكون هناك أدلة مراجعة من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة ذات صلة بنفس الإقرار.

أ٣٣. تُصمم اختبارات أدوات الرقابة لتقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات. ويتضمن تصميم اختبارات أدوات الرقابة للحصول على أدلة مراجعة ملائمة تحديد الظروف (الخصائص أو الصفات) التي تشير إلى أداء أداة رقابة ما، وظروف الانحراف التي تشير إلى الخروج عن الأداء الكافي. وعندئذٍ يمكن للمراجع اختبار وجود أو غياب تلك الظروف.

[١٥] معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة"

أ٣٤. يتم تصميم الإجراءات الأساس لاكتشاف التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات. وهي تشمل اختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية الأساس. ويتضمن تصميم الإجراءات الأساس تحديد الحالات ذات الصلة بالغرض من الاختبار التي تُشكل تحريفاً في الإقرار ذي الصلة.

إمكانية الاعتماد

أ٣٥. تتأثر إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة، وبالتالي إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة نفسها، بمصدرها وطبيعتها والظروف التي تم الحصول عليها في ظلها، بما في ذلك أدوات الرقابة على إعدادها وصونها، عند الاقتضاء. ولذلك، فإن التعميم بشأن إمكانية الاعتماد على مختلف أنواع أدلة المراجعة يخضع لاستثناءات مهمة. وحتى عندما يتم الحصول على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة من مصادر من خارج المنشأة، فقد توجد ظروف يمكن أن تؤثر على إمكانية الاعتماد عليها. فعلى سبيل المثال، قد لا يمكن الاعتماد على المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصدر مستقل عن المنشأة إذا كان المصدر تنقصه المعرفة، أو قد يكون الخبير الذي استعانت به الإدارة مفتقراً إلى الموضوعية. ومع التسليم بوجود تلك الاستثناءات، فإن التعميمات التالية بشأن إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة قد تكون مفيدة:

- تزيد إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة.
- تزيد إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة المُعدَّة داخلياً عندما تتصف أدوات الرقابة المرتبطة بها والمفروضة من قبل المنشأة بالفاعلية، بما في ذلك أدوات الرقابة على إعدادها وصونها.
- تُعد أدلة المراجعة التي يحصل عليها المراجع بشكل مباشر (على سبيل المثال، من خلال ملاحظة تطبيق أدوات الرقابة) أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها بشكل غير مباشر أو عن طريق الاستدلال (على سبيل المثال، من خلال الاستفسار عن تطبيق أداة من أدوات الرقابة).
- تُعد أدلة المراجعة التي في شكل موثق، سواءً كانت ورقية أو في وسيط إلكتروني أو غير ذلك، أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من الأدلة التي يتم الحصول عليها شفوياً (على سبيل المثال، تكون المحاضر التي يتم إعدادها بالتزامن مع عقد اجتماع ما أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من الإفادة الشفهية اللاحقة للأمور التي تمت مناقشتها).
- تكون أدلة المراجعة التي توفرها المستندات الأصلية أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من أدلة المراجعة التي توفرها النسخ الضوئية أو النسخ المرسلة بالفاكس، أو المستندات التي تم تصويرها أو رقمنتها أو المحولة بأية صورة أخرى إلى شكل إلكتروني، والتي تتوقف إمكانية الاعتماد عليها على أدوات الرقابة على إعدادها وصونها.

أ٣٦. يقدم معيار المراجعة (٥٢٠) المزيد من الإرشادات بشأن إمكانية الاعتماد على البيانات المستخدمة لأغراض تصميم الإجراءات التحليلية كإجراءات أساس.[١٦]

أ٣٧. يتناول معيار المراجعة (٢٤٠) الظروف التي يتوفر فيها للمراجع سبب يدعوه للاعتقاد بأن مستنداً ما قد لا يكون موثوقاً، أو قد تم تعديله دون الإفصاح للمراجع عن ذلك التعديل.[١٧]

أ٣٨. يوفر معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث)[١٨] المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بالتزام المراجع بأي مسؤوليات إضافية بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة بشأن عدم التزام المنشأة، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بالأنظمة أو اللوائح، مما قد يوفر للمراجع معلومات إضافية ذات صلة بعمله وفقاً لمعايير المراجعة وتقويمه لانعكاسات عدم الالتزام على جوانب المراجعة الأخرى.

المصادر الخارجية للمعلومات

أ٣٩. تقتضي الفقرة ٧ من المراجع النظر في مدى ملاءمة المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات والتي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة، والنظر في إمكانية الاعتماد على هذه المعلومات، بغض النظر عمّا إذا كانت تلك المعلومات قد استخدمتها المنشأة في إعداد القوائم المالية أو كانت قد حصل عليها المراجع. وفيما يخص المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات، فإن ذلك النظر قد يتناول

---

[١٦] معيار المراجعة (٥٢٠)، الفقرة ٥(أ)

[١٧] معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ١٣

[١٨] معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٩

في حالات معينة أدلة المراجعة المتعلقة بالمصدر الخارجي للمعلومات أو المتعلقة بإعداد المعلومات بواسطة ذلك المصدر الخارجي، التي يتم الحصول عليها من خلال تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، أو عند الاقتضاء، معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث).[١٩]

أ٤٠. إن التوصل إلى فهم لأسباب قيام الإدارة، أو عند الاقتضاء، الخبير الذي استعانت به الإدارة، باستخدام مصدر خارجي للمعلومات، والكيفية التي تم بها النظر في مدى ملاءمة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها (بما في ذلك مدى دقتها واكتمالها)، قد يساعد في توجيه المراجع أثناء النظر في مدى ملاءمة تلك المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها.

أ٤١. قد تكون العوامل الآتية مهمة عند النظر في مدى ملاءمة المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات، والنظر في إمكانية الاعتماد عليها، بما في ذلك مدى دقتها واكتمالها، مع مراعاة أن بعض هذه العوامل قد لا يكون ذا صلة إلا عندما تكون الإدارة قد استخدمت تلك المعلومات في إعداد القوائم المالية أو عندما يكون المراجع قد حصل على تلك المعلومات:

- طبيعة وسلطة المصدر الخارجي للمعلومات. وعلى سبيل المثال، المصارف المركزية أو مكاتب الإحصاء الحكومية التي تحظى بصلاحيات تشريعية لتوفير معلومات للعموم من المرجح أن تكون مرجعاً موثوقاً للحصول على أنواع معينة من المعلومات.
- القدرة على التأثير على المعلومات التي تم الحصول عليها، من خلال العلاقات بين المنشأة ومصدر المعلومات؛
- كفاءة المصدر الخارجي للمعلومات وسمعته فيما يخص المعلومات، بما في ذلك ما إذا كانت المعلومات يتم توفيرها بشكل روتيني بواسطة مصدر يتمتع بسجل مشهود له في توفير المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها، بحسب الحكم المهني للمراجع؛
- التجارب السابقة للمراجع في إمكانية الاعتماد على المعلومات التي يوفرها المصدر الخارجي للمعلومات؛
- الأدلة على قبول المستخدمين على مستوى السوق لملاءمة أو إمكانية الاعتماد على معلومات تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات لغرض مشابه لغرض الإدارة أو المراجع من استخدام المعلومات؛
- ما إذا كانت المنشأة تطبق أدوات رقابة لمواجهة ملاءمة وإمكانية الاعتماد على المعلومات التي تم الحصول عليها واستخدامها؛
- ما إذا كان المصدر الخارجي للمعلومات يقوم بجمع معلومات عامة عن السوق أو يشارك بشكل مباشر في "ضبط" معاملات السوق؛
- ما إذا كانت المعلومات مناسبة للاستخدام بالطريقة التي يتم استخدامها بها، وعند الاقتضاء، ما إذا كان قد تم إعدادها مع مراعاة إطار التقرير المالي المنطبق؛
- المعلومات البديلة التي قد تتعارض مع المعلومات المستخدمة؛
- طبيعة ومدى شروط إخلاء المسؤولية أو الصياغات التقييدية الأخرى فيما يتعلق بالمعلومات التي تم الحصول عليها؛
- المعلومات المتعلقة بالنماذج المستخدمة في إعداد المعلومات، وكيفية تطبيق تلك النماذج، وعند الاقتضاء، كيفية استخدام النماذج في ذلك التطبيق، وأدوات الرقابة على النماذج؛
- المعلومات ذات الصلة بالنظر في مدى مناسبة الافتراضات والبيانات الأخرى التي استخدمتها المصادر الخارجية للمعلومات عند إعداد المعلومات التي تم الحصول عليها، في حال توفرها.

أ٤٢. يُراعَى في طبيعة ومدى النظر الذي يمارسه المراجع مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات التي يتصل بها استخدام المعلومات الخارجية، ومدى ملاءمة استخدام تلك المعلومات لأسباب مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، واحتمالية عدم إمكانية الاعتماد على المعلومات التي تم الحصول عليها من المصدر الخارجي للمعلومات (على سبيل المثال، ما إذا كانت قد تم الحصول عليها من مصدر موثوق). وبناءً على نظر المراجع في الأمور الموضحة في الفقرة أ٣٩، قد يحدد المراجع ضرورة التوصل إلى فهم إضافي للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية لديها، وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، أو مناسبة تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية، وفقاً لمعيار المراجعة

[١٩] معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"

(٣٣٠)،[٢٠] ومعيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث)[٢١] عند الاقتضاء، في ظل الظروف القائمة، للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها فيما يتعلق باستخدام المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات. وقد تشمل تلك الإجراءات:

- إجراء مقارنة بين المعلومات التي تم الحصول عليها من المصدر الخارجي للمعلومات والمعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر بديل مستقل.
- التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة التي تطبقها المنشأة، عندما تكون ذات صلة بالنظر في استخدام الإدارة للمصادر الخارجية للمعلومات، للنظر في إمكانية الاعتماد على المعلومات التي تم الحصول عليها من تلك المصادر، وربما اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة تلك.
- تنفيذ إجراءات للحصول على معلومات من المصدر الخارجي للمعلومات لفهم آلياته وأساليبه وافتراضاته، لأغراض التعرف على أدوات الرقابة لديه، وفهمها، وعند الاقتضاء، اختبار فاعليتها التشغيلية.

أ٤٣. في بعض الحالات، قد يوجد مصدر واحد فقط لمعلومات معينة، ومثال ذلك، المعلومات التي يتم الحصول عليها من المصرف المركزي أو الحكومة، مثل معدلات التضخم، أو التي يتم الحصول عليها من هيئة وحيدة معترف بها في إحدى الصناعات. وفي تلك الحالات، يتأثر تحديد المراجع لطبيعة ومدى إجراءات المراجعة التي قد تكون مناسبة في ظل الظروف القائمة بطبيعة مصدر المعلومات وموثوقيته، ومخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها التي تتصل بها تلك المعلومات الخارجية، ومدى ملاءمة استخدام تلك المعلومات لأسباب مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها. وعلى سبيل المثال، عندما تكون المعلومات من مصدر رسمي موثوق، قد يكون مدى إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع أقل شمولاً، مثل تأييد المعلومات بالرجوع إلى الموقع الإلكتروني للمصدر أو معلوماته المنشورة. وفي حالات أخرى، إذا لم يتم تقييم المصدر بأنه موثوق، فقد يحدد المراجع أنه من المناسب تنفيذ إجراءات أكثر شمولاً، وفي حال عدم وجود أي مصدر بديل مستقل للمقارنة معه، فقد ينظر المراجع فيما إذا كان تنفيذ إجراءات للحصول على المعلومات من المصدر الخارجي للمعلومات، عندما يكون ذلك عملياً، هو أمر مناسب للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

أ٤٤. عندما لا يتوفر للمراجع أساس كافٍ للنظر في مدى ملاءمة المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات، والنظر في إمكانية الاعتماد عليها، فقد يواجه المراجع قيداً على النطاق إذا لم يستطع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من خلال تنفيذ إجراءات بديلة. ويتم تقويم أي قيد مفروض على النطاق وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٧٠٥).[٢٢]

إمكانية الاعتماد على المعلومات التي من إعداد الخبير الذي استعانت به الإدارة (راجع: الفقرة ٨)

أ٤٥. قد يتطلب إعداد القوائم المالية لمنشأة ما خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، مثل العمليات الحسابية الاكتوارية أو عمليات التقويم أو البيانات الهندسية. ويمكن للمنشأة أن توظف أو تتعاقد مع خبراء في هذه المجالات للحصول على الخبرة اللازمة لإعداد القوائم المالية. ويؤدي عدم القيام بذلك عندما تكون هذه الخبرة ضرورية إلى زيادة مخاطر التحريف الجوهري.

أ٤٦. عندما تكون المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة مُعدَّة باستخدام عمل خبير استعانت به الإدارة، ينطبق عندئذٍ المتطلب الوارد في الفقرة ٨ من هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، قد يتمتع فرد أو كيان بخبرة في تطبيق نماذج تقدير القيمة العادلة للأوراق المالية التي لا توجد لها سوق قابلة للرصد. وإذا قام الفرد أو الكيان باستخدام تلك الخبرة في وضع تقدير تستخدمه المنشأة في إعداد قوائمها المالية، يكون هذا الفرد أو الكيان بمثابة خبير من خبراء الإدارة وتنطبق عندئذٍ الفقرة ٨. وفي المقابل، إذا كان ذلك الفرد أو الكيان يقدم فقط بيانات سعرية بشأن معاملات خاصة غير متاحة للمنشأة بطريقة أخرى، وهذه البيانات تستخدمها المنشأة في طرق التقدير الخاصة بها، فإن هذه المعلومات، في حال استخدامها كأدلة مراجعة، تخضع للفقرة ٧ من هذا المعيار، لأنها تُعد معلومات تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات وليست استعانة من قبل المنشأة بأحد خبراء الإدارة.

أ٤٧. قد تتأثر طبيعة إجراءات المراجعة المتعلقة بالمتطلب الوارد في الفقرة ٨ من هذا المعيار، وتوقيت هذه الإجراءات ومداها، بأمور مثل:

- طبيعة وتعقيد الأمر الذي يكون للخبير الذي استعانت به الإدارة علاقة به.
- مخاطر التحريف الجوهري في هذا الأمر.

---

[٢٠] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٦

[٢١] معيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث)، الفقرة ٣٠

[٢٢] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ١٣

- توفر مصادر بديلة لأدلة المراجعة.
- طبيعة عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة ونطاق هذا العمل وأهدافه.
- ما إذا كان الخبير الذي استعانت به الإدارة مُوظف من قبل المنشأة، أم إنه طرف تعاقدت معه المنشأة لتقديم خدمات ذات صلة.
- مدى قدرة الإدارة على ممارسة الرقابة على عمل الخبير الذي استعانت به أو قدرتها على التأثير فيه.
- ما إذا كان الخبير الذي استعانت به الإدارة يخضع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى.
- طبيعة ومدى أية أدوات رقابة مطبقة داخل المنشأة على عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة.
- معرفة المراجع وخبرته في مجال خبرة الخبير الذي استعانت به الإدارة.
- الخبرة السابقة للمراجع في عمل ذلك الخبير.

كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته (راجع: الفقرة ٨(أ))

أ٤٨. تتعلق الكفاءة بطبيعة ومستوى خبرة الخبير الذي استعانت به الإدارة. وتتعلق القدرة بمقدرة الخبير الذي استعانت به الإدارة على ممارسة تلك الكفاءة في ظل الظروف القائمة. وقد تشمل العوامل التي تؤثر على القدرة، على سبيل المثال، الموقع الجغرافي وتوفر الوقت والموارد. وتتعلق الموضوعية بالتأثيرات المحتملة للتحيز أو تضارب المصالح أو تأثير الآخرين على الاجتهاد المهني أو التجاري للخبير الذي استعانت به الإدارة. وتُعَد كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته، وأية أدوات رقابة مطبقة داخل المنشأة على عمل ذلك الخبير، عوامل مهمة فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على أية معلومات من إعداد ذلك الخبير.

أ٤٩. يمكن استقاء المعلومات المتعلقة بكفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته من مصادر متنوعة مثل:

- التجربة الشخصية مع العمل السابق لذلك الخبير.
- المناقشات مع ذلك الخبير.
- المناقشات مع الآخرين الذين هم على دراية بعمل ذلك الخبير.
- المعرفة بمؤهلات ذلك الخبير وعضويته في الهيئات المهنية أو اتحادات الصناعة وترخيصه لمزاولة المهنة أو أشكال الاعتماد الخارجي الأخرى.
- الأوراق أو الكتب المنشورة التي كتبها ذلك الخبير.
- الخبير الذي يستعين به المراجع، إن وجد، الذي يساعد المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالمعلومات التي من إعداد الخبير الذي استعانت به الإدارة.

أ٥٠. تشمل الأمور ذات الصلة بتقويم كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته ما إذا كان عمل الخبير يخضع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى، على سبيل المثال، المعايير الأخلاقية والمتطلبات الأخرى لعضوية هيئة مهنية أو اتحاد صناعي أو معايير الاعتماد الخاصة بهيئة الترخيص أو المتطلبات التي تفرضها الأنظمة أو اللوائح.

أ٥١. من بين الأمور الأخرى التي قد تكون ذات صلة ما يلي:

- ملاءمة كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة للأمر الذي سيتم استخدام عمله فيه، بما في ذلك أي مجالات تخصص ضمن مجال خبرة ذلك الخبير. فعلى سبيل المثال، قد يتخصص خبير اكتواري في التأمين على الممتلكات والتأمين ضد الحوادث، ولكنه يملك خبرة محدودة فيما يتعلق بالعمليات الحسابية الخاصة بمعاشات التقاعد.
- كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة فيما يتعلق بالمتطلبات المحاسبية ذات الصلة، على سبيل المثال، المعرفة بالافتراضات والطرق، بما في ذلك عند الانطباق النماذج المتسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق.

- ما إذا كانت هناك أحداث غير متوقعة أو تغيرات في الظروف أو أدلة مراجعة تم الحصول عليها من إجراءات المراجعة، تشير إلى أنه قد يكون من الضروري إعادة النظر في التقويم المبدئي لكفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته خلال التقدم في المراجعة.

أ٥٢. توجد مجموعة كبيرة من الظروف التي قد تهدد الموضوعية، على سبيل المثال، تهديدات المصلحة الشخصية وتهديدات موالاة العميل وتهديدات الألفة مع العميل وتهديدات الفحص الذاتي وتهديدات الترهيب. ويمكن أن تحد التدابير الوقائية من هذه التهديدات، وقد تنشأ هذه التدابير الوقائية إمّا من خلال هياكل خارجية (على سبيل المثال، مهنة الخبير الذي استعانت به الإدارة أو نظام أو لائحة) أو من خلال بيئة عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة (على سبيل المثال، سياسات وإجراءات رقابة الجودة).

أ٥٣. بالرغم من أن التدابير الوقائية لا تستطيع إزالة جميع التهديدات التي تمس موضوعية الخبير الذي تستعين به الإدارة، فإن تهديدات، مثل تهديدات الترهيب الموجهة لخبير تعاقدت معه المنشأة قد تكون أقل أهمية من التهديدات الموجهة لخبير وظفته المنشأة، وقد تكون التدابير الوقائية مثل سياسات وإجراءات رقابة الجودة ذات فاعلية أكبر. ونظراً لأن التهديد الذي يمس الموضوعية سيكون موجوداً دائماً عندما يكون الشخص موظفاً لدى المنشأة، فإن الخبير الذي توظفه المنشأة لا يمكن عادةً أن يُنظر إليه على أنه سيكون أكثر موضوعية من سائر موظفي المنشأة.

أ٥٤. قد يكون من الملائم عند تقويم موضوعية خبير ما تعاقدت معه المنشأة مناقشة الإدارة وذلك الخبير في أية مصالح وعلاقات قد تنشأ عنها تهديدات لموضوعية الخبير، وأي تدابير وقائية مطبقة، بما في ذلك أي متطلبات مهنية منطبقة على الخبير؛ وتقويم ما إذا كانت التدابير الوقائية كافية. وقد تشمل المصالح والعلاقات التي تنشأ عنها التهديدات ما يلي:

- المصالح المالية.
- علاقات العمل والعلاقات الشخصية.
- تقديم خدمات أخرى.

التوصل إلى فهم لعمل الخبير الذي استعانت به الإدارة (راجع: الفقرة ٨(ب))

أ٥٥. يتضمن فهم عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة فهم مجال الخبرة ذي الصلة. ويمكن التوصل إلى فهم لمجال الخبرة ذي الصلة في سياق تحديد المراجع لما إذا كان يحظى بالخبرة اللازمة لتقويم عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة، أم إنه بحاجة إلى الاستعانة بخبير لهذا الغرض.[٢٣]

أ٥٦. من بين الجوانب الخاصة بمجال الخبير الذي استعانت به الإدارة والتي تُعد ذات الصلة بفهم المراجع ما يلي:

- ما إذا كان مجال الخبير تقع ضمنه مجالات تخصص ذات صلة بالمراجعة.
- ما إذا كانت هناك أي معايير مهنية أو غيرها ومتطلبات نظامية أو تنظيمية منطبقة.
- الافتراضات والطرق التي يستخدمها الخبير الذي استعانت به الإدارة، وما إذا كانت متعارف عليها ضمن مجال ذلك الخبير ومناسبة لأغراض التقرير المالي.
- طبيعة البيانات الداخلية والخارجية أو المعلومات التي يستخدمها الخبير الذي استعانت به الإدارة.

أ٥٧. في حالة خبير الإدارة الذي تتعاقد معه المنشأة، يكون هناك عادةً خطاب ارتباط أو شكل آخر من أشكال الاتفاق المكتوب بين المنشأة وذلك الخبير. وقد يساعد تقويم هذا الاتفاق عند التوصل إلى فهم لعمل الخبير الذي استعانت به الإدارة المراجع في تحديد مدى مناسبة ما يلي لأغراض المراجع:

- طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير؛
- الأدوار والمسؤوليات الخاصة بكل من الإدارة وذلك الخبير؛
- طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين الإدارة وذلك الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيقدمه ذلك الخبير.

---

[٢٣] انظر معيار المراجعة (٦٢٠)، الفقرة ٧

أ٥٨. في حالة خبير الإدارة الموظف من قبل المنشأة، تقل احتمالات وجود اتفاق مكتوب من هذا النوع. لذا، قد يكون الاستفسار من الخبير والأعضاء الآخرين في الإدارة أفضل الطرق المناسبة لتوصل المراجع إلى الفهم المطلوب.

تقويم مدى مناسبة عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة (راجع: الفقرة ٨(ج))

أ٥٩. قد يكون من بين الأمور التي يتم أخذها في الحسبان عند تقويم مدى مناسبة استخدام عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة كأدلة مراجعة للإقرار ذي الصلة ما يلي:

- مدى ملاءمة ومعقولية نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير، واتساقها مع أدلة المراجعة الأخرى، وما إذا كانت قد انعكست في القوائم المالية بشكل مناسب؛
- مدى ملاءمة ومعقولية الافتراضات والطرق إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام افتراضات وطرق مهمة؛
- مدى ملاءمة البيانات المصدرية واكتمالها ودقتها إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام واسع لبيانات مصدرية؛
- مدى ملاءمة وإمكانية الاعتماد على المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات إذا انطوى عمل ذلك الخبير على استخدام تلك المعلومات.

المعلومات التي من إعداد المنشأة والمستخدمة لأغراض المراجع (راجع: الفقرتين ٩(أ)، (ب))

أ٦٠. لكي يحصل المراجع على أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها، فإن المعلومات التي من إعداد المنشأة والمستخدمة لتنفيذ إجراءات المراجعة يلزم أن تكون مكتملة ودقيقة بما فيه الكفاية. فعلى سبيل المثال، تتأثر فاعلية مراجعة الإيرادات، عن طريق تطبيق أسعار موحدة على السجلات الخاصة بكمية المبيعات، بدقة معلومات الأسعار واكتمال ودقة البيانات المتعلقة بحجم المبيعات. وبالمثل، إذا كان المراجع ينوي اختبار مجتمع عينة ما (على سبيل المثال، المدفوعات) للتحقق من خاصية معينة (على سبيل المثال، التصريح)، فإن نتائج الاختبار ستكون أقل من حيث إمكانية الاعتماد عليها إذا كان مجتمع العينة الذي اختيرت منه بنود الاختبار غير مكتمل.

أ٦١. قد يتم الحصول على أدلة مراجعة بشأن دقة واكتمال مثل تلك المعلومات بالتزامن مع إجراء المراجعة الفعلي المطبق على المعلومات، عندما يكون الحصول على أدلة المراجعة جزءاً لا يتجزأ من إجراء المراجعة نفسه. وفي حالات أخرى، قد يحصل المراجع على أدلة مراجعة بشأن دقة واكتمال هذه المعلومات عن طريق اختبار أدوات الرقابة على إعداد المعلومات وصونها. ومع ذلك، فقد يقرر المراجع في بعض الحالات أن هناك حاجة لتنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة.

أ٦٢. في بعض الحالات، قد ينوي المراجع استخدام المعلومات التي من إعداد المنشأة لأغراض أخرى خاصة بالمراجعة. فعلى سبيل المثال، قد ينوي المراجع الاستفادة من مقاييس أداء المنشأة لغرض الإجراءات التحليلية، أو الاستفادة من معلومات المنشأة المُعدَّة لمتابعة الأنشطة، مثل تقارير وظيفة المراجعة الداخلية. وفي هذه الحالات، تتأثر مناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها بما إذا كانت المعلومات دقيقة أو مفصلة بما يكفي لأغراض المراجع. فعلى سبيل المثال، قد لا تكون مقاييس الأداء التي تستخدمها الإدارة دقيقة بما يكفي لاكتشاف التحريفات الجوهرية.

اختيار بنود لاختبارها للحصول على أدلة مراجعة (راجع: الفقرة ١٠)

أ٦٣. يوفر الاختبار الفعّال أدلة مراجعة مناسبة إلى درجة ستُعد، إذا نُظر إليها مع الأدلة الأخرى التي تم الحصول عليها أو التي سيتم الحصول عليها، كافية لأغراض المراجع. وعند اختيار بنود لاختبارها، فإن الفقرة ٧ تتطلب أن يحدد المراجع مدى ملاءمة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة وإمكانية الاعتماد على هذه المعلومات؛ أي إن الجانب الآخر للفاعلية (الكفاية) يُعد اعتباراً مهماً عند اختيار البنود التي سيتم اختبارها. وتتمثل الوسائل المتاحة للمراجع لاختيار البنود التي سيتم اختبارها فيما يلي:

(أ) اختيار جميع البنود (التحقق التام)؛

(ب) اختيار بنود معينة؛

(ج) استخدام العينات في المراجعة.

وقد يكون استخدام أي من هذه الوسائل أو أية مجموعة منها مناسباً حسب ظروف معينة، على سبيل المثال، مخاطر التحريف الجوهري المتعلقة بالإقرار الذي يتم اختباره، والطابع العملي للوسائل المختلفة وكفاءتها.

اختيار جميع البنود

أ٦٤. قد يقرر المراجع أنه من الأنسب التحقق من كامل مجتمع البنود التي تشكل فئة معاملات أو رصيد حساب (أو طبقة داخل ذلك المجتمع). ومن غير المرجح استخدام وسيلة التحقق التام في حالة إجراء اختبارات أدوات الرقابة، إلا أنها أكثر شيوعاً لإجراء اختبارات التفاصيل. وقد يكون التحقق التام مناسباً، على سبيل المثال، في الحالات الآتية:

- عندما يمثل مجتمع العينة عدداً صغيراً من البنود عالية القيمة؛ أو
- عندما يوجد خطر مهم ولا توفر الوسائل الأخرى ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة؛ أو
- عندما يترتب على الطبيعة المتكررة لعملية حسابية أو عملية أخرى يتم تنفيذها بشكل تلقائي بواسطة أحد أنظمة المعلومات أن يصبح التحقق التام فعالاً من حيث التكلفة.

اختيار بنود معينة

أ٦٥. قد يقرر المراجع اختيار بنود معينة من مجتمع العينة. ومن بين العوامل التي قد تكون ذات صلة عند اتخاذ هذا القرار فهم المراجع للمنشأة، ومخاطر التحريف الجوهري المُقيَّمة، وخصائص مجتمع العينة الذي يتم اختباره. ويخضع الاختيار الاجتهادي لبنود معينة لمخاطر غير مرتبطة بالعينة. وقد تشمل البنود المعينة التي يتم اختيارها ما يلي:

- البنود عالية القيمة أو البنود الرئيسية. قد يقرر المراجع اختيار بنود معينة من داخل مجتمع ما لأنها ذات قيمة عالية، أو لأنها تحمل بعض الخصائص الأخرى، ومثال ذلك البنود التي تثير الشك أو البنود غير المعتادة، وخاصةً تلك المعرضة للخطر أو التي حدثت فيها أخطاء في السابق.
- جميع البنود التي تزيد عن مبلغ معين. قد يقرر المراجع التحقق من البنود التي تتجاوز قيمتها المسجلة مبلغاً معيناً من أجل التأكد من صحة نسبة كبيرة من مجموع مبلغ فئة معاملات أو رصيد حساب.
- بنود للحصول على معلومات. قد يتحقق المراجع من بنود للحصول على معلومات عن أمور مثل طبيعة المنشأة أو طبيعة المعاملات.

أ٦٦. رغم أن التحقق الانتقائي من بنود معينة في فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات غالباً ما يكون وسيلة فعّالة للحصول على أدلة المراجعة، فإن ذلك لا يشكل استخداماً للعينات في المراجعة. ولا يمكن تعميم نتائج إجراءات المراجعة المطبقة على البنود المختارة بهذه الطريقة على مجتمع العينة بالكامل؛ وبناءً عليه، فإن التحقق الانتقائي من بنود معينة لا يوفر أدلة مراجعة فيما يتعلق بباقي مجتمع العينة.

استخدام العينات في المراجعة

أ٦٧. يهدف استخدام العينات في المراجعة إلى التمكين من استنباط استنتاجات عن مجتمع عينة بالكامل على أساس اختبار عينة مسحوبة منه. ويناقش معيار المراجعة (٥٣٠) موضوع العينات في المراجعة.[٢٤]

عدم اتساق أدلة المراجعة أو الشكوك في إمكانية الاعتماد عليها (راجع: الفقرة ١١)

أ٦٨. قد يدل الحصول على أدلة مراجعة من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة على عدم إمكانية الاعتماد على دليل من أدلة المراجعة، ومثال ذلك عندما تكون أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من أحد المصادر غير متسقة مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدر آخر. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما تكون الردود على الاستفسارات من الإدارة والمراجعين الداخليين والأشخاص الآخرين غير متسقة مع بعضها، أو عندما تكون ردود المكلفين بالحوكمة على الاستفسارات التي تهدف إلى تأييد ردود الإدارة على الاستفسارات غير متسقة مع رد الإدارة. وينص معيار المراجعة (٢٣٠) على متطلب بإجراء توثيق محدد في حالة اكتشاف المراجع لمعلومات غير متسقة مع الاستنتاج النهائي للمراجع فيما يتعلق بأمر مهم.[٢٥]

---

[٢٤] معيار المراجعة (٥٣٠) "العينات في المراجعة"

[٢٥] معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرة ١١

معيار المراجعة (٥٠١): أدلة المراجعة – اعتبارات محددة لبنود مختارة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٠١)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٠١)

أدلة المراجعة – اعتبارات محددة لبنود مختارة

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

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١
تاريخ السريان	٢
الهدف	٣
المتطلبات	
المخزون	٤–٨
الدعاوى القضائية والمطالبات	٩–١٢
المعلومات القطاعية	١٣
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
المخزون	أ١–أ١٦
الدعاوى القضائية والمطالبات	أ١٧–أ٢٥
المعلومات القطاعية	أ٢٦–أ٢٧

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٠١) *"أدلة المراجعة - اعتبارات محددة لبنود مختارة"* 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 أموراً محددة يأخذها المراجع بعين الاعتبار عند الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)[١] ومعيار المراجعة (٥٠٠)[٢] ومعايير المراجعة الأخرى ذات الصلة، فيما يتعلق بجوانب معينة خاصة بالمخزون، والدعاوى القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفاً فيها، والمعلومات القطاعية عند مراجعة القوائم 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 الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بما يلي:

(أ) وجود المخزون وحالته؛

(ب) اكتمال الدعاوى القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفاً فيها؛

(ج) عرض المعلومات القطاعية والإفصاح عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

المتطلبات

المخزون

٤. إذا كان المخزون ذا أهمية نسبية للقوائم المالية، فيجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته عن طريق:

(أ) حضور الجرد الفعلي للمخزون، ما لم يكن ذلك غير ممكن عملياً، بهدف: (راجع: الفقرات أ١–أ٣)

(١) تقويم تعليمات الإدارة وإجراءاتها لتسجيل ومراقبة نتائج جرد المنشأة الفعليّ للمخزون؛ (راجع: الفقرة أ٤)

(٢) ملاحظة تنفيذ إجراءات الإدارة الخاصة بالجرد؛ (راجع: الفقرة أ٥)

(٣) الفحص المادي للمخزون؛ (راجع: الفقرة أ٦)

(٤) تنفيذ عمليات جرد اختباري؛ (راجع: الفقرتين أ٧، أ٨)

(ب) تنفيذ إجراءات المراجعة على السجلات النهائية لمخزون المنشأة لتحديد ما إذا كانت هذه السجلات تعكس بدقة النتائج الفعلية لجرد المخزون.

٥. إذا تم إجراء الجرد الفعلي للمخزون في تاريخ آخر غير تاريخ القوائم المالية، فيجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة، إضافة إلى الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ٤، للحصول على أدلة مراجعة بشأن ما إذا كانت التغيرات في المخزون بين تاريخ الجرد وتاريخ القوائم المالية قد تم تسجيلها بشكل سليم. (راجع: الفقرات أ٩–أ١١)

٦. إذا لم يتمكن المراجع من حضور الجرد الفعلي للمخزون بسبب ظروف غير متوقعة، فيجب عليه القيام ببعض عمليات الجرد الفعلي أو ملاحظتها في تاريخ بديل، وتنفيذ إجراءات مراجعة للمعاملات التي تمت في الفترة المتخللة.

---

[١] معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المُقيَّمة"

[٢] معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"

٧. إذا كان حضور الجرد الفعلي للمخزون غير ممكن عملياً، فيجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته. وإذا لم يكن بالإمكان القيام بذلك، فيجب على المراجع تعديل الرأي في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).[٣] (راجع: الفقرات أ١٢–أ١٤)

٨. إذا كان المخزون الذي في حيازة طرف ثالث وتحت سيطرته ذا أهمية نسبية للقوائم المالية، فيجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته، وذلك بتنفيذ أحد الإجراءين التاليين أو كليهما:

(أ) طلب مصادقة من الطرف الثالث فيما يتعلق بكميات وحالة المخزون المُحتفظ به نيابة عن المنشأة. (راجع: الفقرة أ١٥)

(ب) تنفيذ فحص مادي أو إجراءات مراجعة أخرى مناسبة في ظل الظروف القائمة. (راجع: الفقرة أ١٦)

الدعاوى القضائية والمطالبات

٩. يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة لتحديد الدعاوى القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفاً فيها، والتي قد تؤدي إلى حدوث خطر تحريف جوهري، بما في ذلك: (راجع: الفقرات أ١٧–أ١٩)

(أ) الاستفسار من الإدارة، ومن غيرها من الأفراد داخل المنشأة حسب الاقتضاء، بما في ذلك المستشار القانوني الداخلي؛

(ب) الاطلاع على محاضر اجتماعات المكلفين بالحوكمة والمراسلات بين المنشأة ومستشارها القانوني الخارجي؛

(ج) الاطلاع على حسابات المصروفات القضائية. (راجع: الفقرة أ٢٠)

١٠. إذا قام المراجع بتقييم خطر تحريف جوهري يتعلق بدعاوى قضائية أو مطالبات تم تحديدها، أو عندما تشير إجراءات المراجعة المُنفَّذة إلى احتمال وجود دعاوى قضائية أو مطالبات أخرى ذات أهمية نسبية، فيجب على المراجع، بالإضافة إلى الإجراءات التي تتطلبها معايير المراجعة الأخرى، أن يسعى للاتصال المباشر بالمستشار القانوني الخارجي للمنشأة. ويجب على المراجع القيام بذلك من خلال خطاب استفسار تعده الإدارة ويرسله المراجع، يُطلب فيه من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أن يتواصل بشكل مباشر مع المراجع. وإذا كان هناك نظام أو لائحة أو جهة مهنية قانونية معنية تمنع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة من الاتصال المباشر بالمراجع، فيجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة. (راجع: الفقرات أ٢١–أ٢٥)

١١. إذا:

(أ) رفضت الإدارة إعطاء المراجع الإذن للاتصال بالمستشار القانوني الخارجي للمنشأة أو مقابلته، أو إذا رفض المستشار القانوني الخارجي للمنشأة الرد بشكل مناسب على خطاب الاستفسار، أو تم منعه من الرد؛

(ب) ولم يكن بمقدور المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن طريق تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة،

فيجب على المراجع تعديل الرأي في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

الإفادات المكتوبة

١٢. يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، تقديم إفادات مكتوبة بأن جميع حالات الدعاوى القضائية والمطالبات الفعلية أو المحتملة المعروفة والتي ينبغي أخذ آثارها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية، قد تم الإفصاح عنها للمراجع، وتمت المحاسبة والإفصاح عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

المعلومات القطاعية

١٣. يجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بعرض المعلومات القطاعية والإفصاح عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، وذلك عن طريق ما يلي: (راجع: الفقرة أ٢٦)

(أ) التوصل إلى فهم للطرق التي استخدمتها الإدارة في تحديد المعلومات القطاعية، ومن ثمّ: (راجع: الفقرة أ٢٧)

---

[٣] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

(١) تقويم ما إذا كان من المحتمل أن ينتج عن تلك الطرق إفصاح وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛

(٢) اختبار تطبيق تلك الطرق، حيثما يكون ذلك مناسباً؛

(ب) تنفيذ إجراءات تحليلية أو إجراءات مراجعة أخرى مناسبة في ظل الظروف القائمة.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

المخزون

حضور الجرد الفعلي للمخزون (راجع: الفقرة ٤(أ))

أ١. تضع الإدارة عادةً الإجراءات التي يتم بمقتضاها جرد المخزون بشكل فعلي مرة واحدة على الأقل سنوياً كأساس لإعداد القوائم المالية، وفي حالة الانطباق، للتأكد من إمكانية الاعتماد على نظام الجرد المستمر للمخزون في المنشأة.

أ٢. يشتمل حضور الجرد الفعلي للمخزون على ما يلي:

- الفحص المادي للمخزون للتأكد من وجوده وتقويم حالته، وتنفيذ عمليات جرد اختباري؛
- ملاحظة الالتزام بتعليمات الإدارة وتنفيذ إجراءات تسجيل ومراقبة نتائج الجرد الفعلي للمخزون؛
- الحصول على أدلة مراجعة فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على إجراءات الجرد الخاصة بالإدارة.

وقد تعمل هذه الإجراءات كاختبار لأدوات الرقابة أو الإجراءات الأساس اعتماداً على تقييم المراجع للمخاطر والمنهج المخطط له والإجراءات المحددة التي تم تنفيذها.

أ٣. تشمل الأمور ذات الصلة عند التخطيط لحضور الجرد الفعلي للمخزون (أو عند تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة وفقاً للفقرات ٤-٨ من هذا المعيار) ما يلي، على سبيل المثال:

- مخاطر التحريف الجوهري المرتبطة بالمخزون.
- طبيعة الرقابة الداخلية المرتبطة بالمخزون.
- ما إذا كان من المتوقع وضع إجراءات كافية وإصدار تعليمات مناسبة بشأن الجرد الفعلي للمخزون.
- توقيت الجرد الفعلي للمخزون.
- ما إذا كانت المنشأة تحتفظ بنظام للجرد المستمر.
- المواقع التي يتم فيها الاحتفاظ بالمخزون، بما في ذلك الأهمية النسبية للمخزون ومخاطر التحريف الجوهري في المواقع المختلفة، عند تحديد المواقع التي سيكون الحضور فيها مناسباً. ويتناول معيار المراجعة (٦٠٠) [٤] مسألة إشراك مراجعين آخرين، ومن ثم قد يُعد ذلك الإشراك ملائماً فيما يتعلق بحضور الجرد الفعلي للمخزون في موقع بعيد.
- ما إذا كانت هناك حاجة للدعم من أحد خبراء المراجع. ويتناول معيار المراجعة (٦٢٠)[٥] مسألة الاستعانة بخبراء المراجع لمساعدة المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

تقويم تعليمات وإجراءات الإدارة (راجع: الفقرة ٤(أ)(١))

أ٤. تشمل الأمور ذات الصلة بتقويم تعليمات وإجراءات الإدارة لتسجيل ومراقبة الجرد الفعلي للمخزون ما إذا كانت تتناول، على سبيل المثال:

---

[٤] معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

[٥] معيار المراجعة (٦٢٠) "استخدام عمل خبير استعان به المراجع".

- تطبيق أدوات رقابة مناسبة، ومثال ذلك، تجميع السجلات المستخدمة في الجرد الفعلي للمخزون، والمحاسبة عن السجلات غير المستخدمة في الجرد الفعلي للمخزون، وإجراءات الجرد وإعادة الجرد.
- التحديد الدقيق لمرحلة استكمال الأعمال تحت التنفيذ، والبنود بطيئة الحركة أو المتقادمة أو التالفة، والمخزون الذي يحتفظ به طرف ثالث، على سبيل المثال، كأمانة.
- الإجراءات المستخدمة لتقدير الكميات الفعلية، حيثما يكون ذلك ممكناً، مثل الإجراءات التي قد تدعو الحاجة لها لتقدير الكمية الفعلية لكَومة فحم.
- الرقابة على حركة المخزون بين المناطق وشحن واستلام المخزون قبل وبعد التاريخ الخاص بالفصل الزمني.

ملاحظة تنفيذ إجراءات الإدارة الخاصة بالجرد (راجع: الفقرة ٤(أ)(٢))

أ٥. تساعد ملاحظة تنفيذ إجراءات الإدارة الخاصة بالجرد، على سبيل المثال، الإجراءات المتعلقة بالرقابة على حركة المخزون قبل الجرد وأثنائه وبعده، المراجع في الحصول على أدلة مراجعة بأن تعليمات الإدارة وإجراءات الجرد مصممة ومطبقة بشكل كافٍ. وإضافة لذلك، يمكن للمراجع الحصول على نسخ من المعلومات المتعلقة بالفصل الزمني، مثل تفاصيل حركة المخزون، لمساعدته في تنفيذ إجراءات المراجعة على المحاسبة عن تلك التحركات في تاريخ لاحق.

الفحص المادي للمخزون (راجع: الفقرة ٤(أ)(٣))

أ٦. يساعد الفحص المادي للمخزون، عند حضور جرده الفعلي، المراجع في التأكد من وجود المخزون (بالرغم من أن الوجود لا يعني الملكية) وفي التعرف، على سبيل المثال، على المخزون المتقادم أو التالف أو القديم.

تنفيذ عمليات الجرد الاختباري (راجع: الفقرة ٤(أ)(٤))

أ٧. إن تنفيذ عمليات الجرد الاختباري، على سبيل المثال، عن طريق تتبع بنود مختارة من سجلات جرد الإدارة إلى المخزون الفعلي وتتبع بنود مختارة من المخزون الفعلي إلى سجلات جرد الإدارة، يوفر أدلة مراجعة بشأن اكتمال ودقة تلك السجلات.

أ٨. بالإضافة إلى تسجيل عمليات الجرد الاختباري التي يقوم بها المراجع، فإن الحصول على نسخ من سجلات الإدارة الكاملة الخاصة بالجرد الفعلي للمخزون يساعد المراجع في تنفيذ إجراءات مراجعة لاحقة لتحديد ما إذا كانت سجلات المخزون النهائية للمنشأة تعكس بدقة النتائج الفعلية لجرد المخزون.

الجرد الفعلي للمخزون المنفذ في تاريخ آخر غير تاريخ القوائم المالية (راجع: الفقرة ٥)

أ٩. لأسباب عملية، يمكن القيام بالجرد الفعلي للمخزون في تاريخ آخر، أو تواريخ أخرى، غير تاريخ القوائم المالية. وقد يتم ذلك بغض النظر عمّا إذا كانت الإدارة تحدد كميات المخزون عن طريق جرد فعلي سنوي للمخزون أو كانت تحتفظ بنظام للجرد المستمر. وفي أيٍّ من الحالتين، تحدِّد فاعلية تصميم أدوات الرقابة على التغيرات في المخزون، وفاعلية تطبيق هذه الأدوات وصونها، ما إذا كان القيام بالجرد الفعلي للمخزون في تاريخ آخر، أو تواريخ أخرى، غير تاريخ القوائم المالية يُعد مناسباً لأغراض المراجعة. ويحدد معيار المراجعة (٣٣٠) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن الإجراءات الأساس المنفذة في تاريخ أولي.[٦]

أ١٠. عندما يتم استخدام نظام للجرد المستمر، فقد تقوم الإدارة بتنفيذ عمليات جرد فعلي أو اختبارات أخرى للتأكد من إمكانية الاعتماد على المعلومات الخاصة بكميات المخزون الواردة في سجلات المنشأة الخاصة بالجرد المستمر. وفي بعض الحالات، قد تحدد الإدارة أو المراجع وجود اختلافات بين سجلات الجرد المستمر للمخزون وكميات المخزون الفعلية القائمة؛ وقد يشير ذلك إلى أن أدوات الرقابة على التغيرات في المخزون لا تعمل بفاعلية.

أ١١. من بين الأمور ذات الصلة، التي ينبغي أخذها في الحسبان عند تصميم إجراءات مراجعة للحصول على أدلة مراجعة بشأن ما إذا كانت التغيرات في المخزون بين تاريخ أو تواريخ الجرد وسجلات المخزون النهائية قد تم تسجيلها بشكل سليم، ما يلي:

- ما إذا كانت سجلات الجرد المستمر للمخزون يتم تعديلها بشكل سليم.

---

[٦] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرات ٢٢-٢٣

- إمكانية الاعتماد على سجلات المنشأة الخاصة بالجرد المستمر للمخزون.
- أسباب الاختلافات المهمة بين المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء الجرد الفعلي وسجلات الجرد المستمر للمخزون.

عدم إمكانية حضور الجرد الفعلي للمخزون (راجع: الفقرة ٧)

أ١٢. قد يكون من غير الممكن عملياً في بعض الحالات حضور الجرد الفعلي للمخزون. وقد يُعزى ذلك لعوامل مثل طبيعة المخزون وموقعه، على سبيل المثال، عندما يتم الاحتفاظ بالمخزون في موقع قد يشكل تهديداً لسلامة المراجع. غير أن المصاعب بصفة عامة ليست كافية لدعم قرار المراجع بأن حضوره للجرد هو أمر غير ممكن عملياً. وبالإضافة لذلك، ووفقاً لما تم إيضاحه في معيار المراجعة (٢٠٠)،[٧] فإن مسألة الصعوبة أو الوقت أو التكلفة المترتبة لا تمثل في حد ذاتها أساساً صالحاً ليقوم المراجع بإغفال إجراء مراجعة لا بديل له، أو ليرضى بما دون أدلة المراجعة المقنعة.

أ١٣. حينما يكون الحضور غير ممكن عملياً في بعض الحالات، قد توفر إجراءات مراجعة بديلة ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن وجود المخزون وحالته، على سبيل المثال، الفحص المادي لمستندات البيع الذي تم لاحقاً لبنود مخزون محددة تم الحصول عليها أو شراؤها قبل الجرد الفعلي للمخزون.

أ١٤. ومع ذلك، ففي حالات أخرى، قد لا يكون بالإمكان الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته عن طريق تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة. وفي مثل هذه الحالات، يتطلب معيار المراجعة (٧٠٥) أن يعدل المراجع الرأي في تقريره نتيجةً لتقييد النطاق.[٨]

المخزون الذي في حيازة طرف ثالث وتحت سيطرته

المصادقة (راجع: الفقرة ٨(أ))

أ١٥. يحدد معيار المراجعة (٥٠٥)[٩] متطلبات ويقدم إرشادات لتنفيذ إجراءات المصادقة الخارجية.

إجراءات المراجعة الأخرى (راجع: الفقرة ٨(ب))

أ١٦. تبعاً للظروف، على سبيل المثال عندما يتم الحصول على معلومات تثير شكوكاً حول نزاهة وموضوعية الطرف الثالث، قد يرى المراجع أنه من المناسب تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى بدلاً من المصادقة من طرف ثالث، أو بالإضافة إليها. ومن أمثلة هذه الإجراءات الأخرى ما يلي:

- الحضور، أو الترتيب لحضور مراجع آخر، أثناء الجرد الفعلي لمخزون الطرف الثالث، إذا كان ذلك ممكناً عملياً.
- الحصول على تقرير من مراجع آخر، أو تقرير مراجع المنشأة الخدمية، بشأن كفاية الرقابة الداخلية للطرف الثالث، لضمان أن المخزون قد تم جرده بشكل صحيح وأنه مُصان بشكل كافٍ.
- الفحص المادي للوثائق المتعلقة بالمخزون المحتفظ به لدى الأطراف الثالثة، على سبيل المثال إيصالات المخازن.
- طلب المصادقة من الأطراف الأخرى عند رهن المخزون كضمان.

الدعاوى القضائية والمطالبات

اكتمال الدعاوى القضائية والمطالبات (راجع: الفقرة ٩)

أ١٧. قد يكون للدعاوى القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفاً فيها تأثير جوهري على القوائم المالية، مما قد يتطلب الإفصاح أو المحاسبة عنها في القوائم المالية.

---

[٧] معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة أ٥٣

[٨] معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرة ١٣

[٩] معيار المراجعة (٥٠٥) "المصادقات الخارجية"

أ١٨. بالإضافة إلى الإجراءات المُحددة في الفقرة ٩، تشمل الإجراءات الأخرى الملائمة، على سبيل المثال، استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال إجراءات تقييم المخاطر التي تم أداؤها في إطار التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها لمساعدة المراجع في الدراية بالدعاوى القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفاً فيها.

أ١٩. إن أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها بغرض تحديد الدعاوى القضائية والمطالبات التي قد ينشأ عنها خطر تحريف جوهري، قد توفر أيضاً أدلة مراجعة بشأن اعتبارات أخرى ذات صلة، مثل التقويم أو القياس المتعلق بالدعاوى القضائية والمطالبات. ويحدد معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث)[١٠] متطلبات ويقدم إرشادات ذات صلة بمراعاة المراجع للدعاوى القضائية والمطالبات التي تتطلب تقديرات محاسبية أو إفصاحات متعلقة بها في القوائم المالية.

الاطلاع على حسابات المصروفات القضائية (راجع: الفقرة ٩(ج))

أ٢٠. تبعاً للظروف، قد يقرر المراجع أنه من المناسب التحقق من الوثائق المصدرية ذات الصلة، مثل فواتير المصروفات القضائية، كجزء من اطلاع المراجع على حسابات المصروفات القضائية.

الاتصال بالمستشار القانوني الخارجي للمنشأة (راجع: الفقرتين ١٠، ١١)

أ٢١. يساعد الاتصال المباشر بالمستشار القانوني الخارجي للمنشأة المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت الدعاوى القضائية والمطالبات المهمة المحتملة معروفة وما إذا كانت تقديرات الإدارة للآثار المالية المترتبة عليها، بما في ذلك تكاليفها، معقولة.

أ٢٢. قد يسعى المراجع في بعض الحالات، ومن خلال خطاب استفسار عام، إلى الاتصال بشكل مباشر بالمستشار القانوني الخارجي للمنشأة. ولهذا الغرض، يطلب خطاب الاستفسار العام من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أن يقوم بإبلاغ المراجع بالدعاوى القضائية أو المطالبات التي يكون على علم بها، وأيضاً بتقييم لنتيجة تلك الدعاوى القضائية والمطالبات، وتقدير للآثار المالية المترتبة عليها، بما في ذلك التكاليف.

أ٢٣. إذا كان من غير المرجح أن يرد المستشار القانوني الخارجي بشكل مناسب على خطاب الاستفسار العام، على سبيل المثال إذا كانت الجهة المهنية التي ينتمي إليها المستشار القانوني الخارجي تحظر الرد على مثل هذا الخطاب، فقد يسعى المراجع للاتصال المباشر من خلال خطاب استفسار خاص. ولهذا الغرض، يتضمن خطاب الاستفسار الخاص ما يلي:

(أ) قائمة بالدعاوى القضائية والمطالبات؛

(ب) حيثما يكون ذلك متاحاً، تقييم الإدارة لنتيجة كلٍ من الدعاوى القضائية أو المطالبات التي تم تحديدها، وتقديرها للآثار المالية المترتبة عليها، بما في ذلك التكاليف؛

(ج) طلب بأن يقوم المستشار القانوني الخارجي للمنشأة بالمصادقة على مدى معقولية تقييمات الإدارة، وتزويد المراجع بالمزيد من المعلومات إذا وجد المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أن القائمة غير مكتملة أو غير صحيحة.

أ٢٤. في ظروف معينة، قد يقرر المراجع أيضاً أنه من الضروري الاجتماع مع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة لمناقشة النتائج المحتملة للدعاوى القضائية أو المطالبات. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما:

- يحدد المراجع أن الأمر يمثل خطراً مهماً.
- يكون الأمر معقداً.
- يوجد خلاف بين الإدارة والمستشار القانوني الخارجي للمنشأة.

وعادةً، تتطلب تلك الاجتماعات إذناً من الإدارة وتُعقد بحضور ممثل عن الإدارة.

أ٢٥. وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠)،[١١] فإن المراجع مطالب بأن يؤرخ تقريره بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأيه في القوائم المالية. ويمكن الحصول على أدلة المراجعة بشأن وضع الدعاوى القضائية والمطالبات حتى تاريخ

---

[١٠] معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"

[١١] معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة ٤٩

تقرير المراجع عن طريق الاستفسار من الإدارة، بما في ذلك المستشار القانوني الداخلي المسؤول عن التعامل مع الأمور ذات الصلة. وفي مواقف أخرى مشابهة، قد يحتاج المراجع إلى الحصول على معلومات مُحدَّثة من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة.

المعلومات القطاعية (راجع: الفقرة ١٣)

أ٢٦. تبعاً لإطار التقرير المالي المنطبق، قد تكون المنشأة مطالبة أو مسموح لها بالإفصاح عن المعلومات القطاعية في القوائم المالية. وتكون مسؤولية المراجع فيما يتعلق بعرض المعلومات القطاعية والإفصاح عنها مرتبطة بالقوائم المالية ككل. وبالتالي، لا يُطلب من المراجع تنفيذ إجراءات المراجعة التي ستكون ضرورية لإبداء رأي في المعلومات القطاعية المقدمة بشكل مستقل.

فهم الطرق المستخدمة من قبل الإدارة (راجع: الفقرة ١٣(أ))

أ٢٧. تبعاً للظروف، من أمثلة الأمور التي قد تكون ذات صلة عند التوصل إلى فهم للطرق التي تستخدمها الإدارة في تحديد المعلومات القطاعية، وما إذا كان من المحتمل أن تؤدي هذه الطرق إلى إفصاح وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق ما يلي:

- المبيعات والتحويلات وتحميل النفقات بين القطاعات واستبعاد مبالغ المعاملات بين القطاعات.
- المقارنات مع الموازنات والنتائج الأخرى المتوقعة، على سبيل المثال أرباح التشغيل كنسبة مئوية من المبيعات.
- تخصيص الأصول والتكاليف بين القطاعات.
- الاتساق مع الفترات السابقة، وكفاية الإفصاحات فيما يتعلق بأوجه عدم الاتساق.

معيار المراجعة (٥٠٥): المصادقات الخارجية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٠٥)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٠٥)

المصادقات الخارجية

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

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١
إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة المراجعة	٢—٣
تاريخ السريان	٤
الهدف	٥
التعريفات	٦
المتطلبات	
إجراءات المصادقة الخارجية	٧
رفض الإدارة السماح للمراجع بإرسال طلب المصادقة	٨—٩
نتائج إجراءات المصادقة الخارجية	١٠—١٤
المصادقات السلبية	١٥
تقويم الأدلة التي تم الحصول عليها	١٦
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
إجراءات المصادقة الخارجية	أ١—أ٧
رفض الإدارة السماح للمراجع بإرسال طلب المصادقة	أ٨—أ١٠
نتائج إجراءات المصادقة الخارجية	أ١١—أ٢٢
المصادقات السلبية	أ٢٣
تقويم الأدلة التي تم الحصول عليها	أ٢٤—أ٢٥

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٠٥) *"المصادقات الخارجية"* 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 استخدام المراجع لإجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة المراجعة وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣٣٠)[١] ومعيار المراجعة (٥٠٠).[٢] ولا يتناول الاستفسارات المتعلقة بالدعاوى القضائية والمطالبات، التي تم تناولها في معيار المراجعة (٥٠١).[٣]

إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة المراجعة

٢. يشير معيار المراجعة (٥٠٠) إلى أن إمكانية الاعتماد على الأدلة تتأثر بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على الظروف الفردية المحيطة بالحصول عليها.[٤] ويتضمن ذلك المعيار أيضاً التعميمات الآتية المنطبقة على أدلة المراجعة:[٥]

- تزيد إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة.
- تُعد أدلة المراجعة التي يحصل عليها المراجع بشكل مباشر أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها بشكل غير مباشر أو عن طريق الاستدلال.
- تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة عندما توجد في شكل موثق، سواءً كانت ورقية أو في وسيط إلكتروني أو غير ذلك.

وبناءً عليه، وتبعاً لظروف المراجعة، فإن أدلة المراجعة التي تكون في صورة مصادقات خارجية، والتي يحصل عليها المراجع مباشرةً من الأطراف القائمة بالمصادقة، يُمكن الاعتماد عليها بشكل أكبر من الأدلة المُعدَّة داخلياً بواسطة المنشأة. ويهدف هذا المعيار إلى مساعدة المراجع في تصميم إجراءات المصادقة الخارجية وتنفيذها للحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويُمكن الاعتماد عليها.

٣. تقرّ معايير المراجعة الأخرى بأهمية المصادقات الخارجية كأدلة مراجعة، فعلى سبيل المثال:

- يناقش معيار المراجعة (٣٣٠) مسؤولية المراجع عن تصميم وتطبيق استجابات عامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى القوائم المالية، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستند وتستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداها لمخاطر التحريفِ الجوهري المقيَّمة على مستوى الإقرارات.[٦] وإضافة إلى ذلك، يتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) أن يقوم المراجع بتصميم وتنفيذ إجراءاتٍ أساس لكل فئة معاملات ذات أهمية نسبية وكل رصيد حساب وكل إفصاح ذي أهمية نسبية، بغض النظر عن مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها. ويتطلب المعيار من المراجع أيضاً أن ينظر فيما إذا كان يلزم تنفيذ إجراءات للمصادقة الخارجية ضمن إجراءات المراجعة الأساس.[٧]
- يتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) أن يحصل المراجع على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المراجع للخطر.[٨] وفي سبيل ذلك، يمكن أن يقوم المراجع بزيادة كمية الأدلة أو بالحصول على أدلة أكثر ملاءمة أو أفضل في إمكانية الاعتماد عليها، أو بكلا الأمرين. فعلى سبيل المثال، قد يعطي المراجع مزيداً من الاهتمام بالحصول على أدلة من أطراف ثالثة مباشرةً، أو الحصول على أدلة مُؤيِّدة من عدد من المصادر المستقلة. ويشير أيضاً معيار المراجعة (٣٣٠) إلى أن إجراءات المصادقة الخارجية قد تساعد المراجع في الحصول على أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها بدرجة كبيرة، وهي الأدلة التي يحتاج إليها المراجع للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المهمة، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ.[٩]

---

[١] معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"

[٢] معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"

[٣] معيار المراجعة (٥٠١) "أدلة المراجعة - اعتبارات محددة لبنود مختارة"

[٤] معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة أ٩

[٥] معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة أ٣٥

[٦] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ٥ و٦

[٧] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ١٨ و١٩

[٨] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٧(ب)

[٩] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة أ٥٥

- يشير معيار المراجعة (٢٤٠) إلى أن المراجع قد يُصمم طلبات مصادقة للحصول على معلومات مؤيِّدة إضافية كنوع من الاستجابة لمواجهة المخاطر المقيَّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش على مستوى الإقرارات.[١٠]
- يشير معيار المراجعة (٥٠٠) إلى أن المعلومات المُؤيِّدة التي يتم الحصول عليها من مصدر مستقل عن المنشأة، مثل المصادقات الخارجية، قد ترفع من مستوى التأكيد الذي يحصل عليه المراجع من الأدلة الموجودة في السجلات المحاسبية أو من الإفادات التي أعدتها الإدارة.[١١]

تاريخ السريان

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

الهدف

٥. هدف المراجع عند استخدام إجراءات المصادقة الخارجية، هو تصميم وتنفيذ مثل هذه الإجراءات للحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويُمكن الاعتماد عليها.

التعريفات

٦. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) المصادقة الخارجية: أدلة المراجعة المتحصل عليها في صورة رد كتابي مباشر على المراجع من طرف ثالث (الطرف القائم بالمصادقة) في شكل ورقي أو إلكتروني أو أية وسيلة أخرى.

(ب) طلب المصادقة الإيجابية: طلب أن يرد الطرف القائم بالمصادقة مباشرةً على المراجع، إما بالإشارة إلى ما إذا كان موافقاً أو غير موافق على المعلومات الواردة في الطلب، أو بتوفير المعلومات المطلوبة.

(ج) طلب المصادقة السلبية: طلب أن يرد الطرف القائم بالمصادقة على المراجع مباشرةً فقط في حالة عدم موافقته على المعلومات المذكورة في الطلب.

(د) عدم الرد: إخفاق الطرف القائم بالمصادقة في الرد، أو الرد بشكل كامل، على طلب مصادقة إيجابية، أو عودة طلب المصادقة بسبب عدم استلامه من الطرف القائم بالمصادقة.

(هـ) الاستثناء: رد يشير إلى وجود اختلاف بين المعلومات المطلوب المصادقة عليها أو الواردة في سجلات المنشأة، والمعلومات المقدمة من الطرف القائم بالمصادقة.

المتطلبات

إجراءات المصادقة الخارجية

٧. عند استخدام إجراءات المصادقة الخارجية، يجب على المراجع أن يحافظ على تطبيق الرقابة على طلبات المصادقة الخارجية، بما في ذلك:

(أ) تحديد المعلومات التي سيتم المصادقة عليها أو طلبها؛ (راجع: الفقرة أ١)

(ب) اختيار الطرف المناسب الذي سيقوم بالمصادقة؛ (راجع: الفقرة أ٢)

(ج) تصميم طلبات المصادقة، بما في ذلك تحديد أن الطلبات مُعنونة بشكل سليم، وأنها تحتوي على المعلومات اللازمة لإعادة إرسال الردود إلى المراجع مباشرةً؛ (راجع: الفقرات أ٣–أ٦)

(د) إرسال الطلبات، بما في ذلك طلبات المتابعة، عند الانطباق، إلى الطرف القائم بالمصادقة. (راجع: الفقرة أ٧)

---

[١٠] معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٣٨أ

[١١] معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرتان أ١٢ وأ١٣

رفض الإدارة السماح للمراجع بإرسال طلب المصادقة

٨. في حالة رفض الإدارة السماح للمراجع بإرسال طلب مصادقة، فيجب على المراجع القيام بما يلي:

(أ) الاستفسار عن الأسباب التي دعت الإدارة إلى هذا الرفض، والسعي للحصول على أدلة مراجعة بشأن صحة هذه الأسباب ومعقوليتها؛ (راجع: الفقرة أ٨)

(ب) تقويم ما يترتب على رفض الإدارة من آثار على تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري ذات الصلة، بما في ذلك خطر الغش، وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى؛ (راجع: الفقرة أ٩)

(ج) تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة مصممة للحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويُمكن الاعتماد عليها. (راجع: الفقرة أ١٠)

٩. إذا خلص المراجع إلى عدم معقولية رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب المصادقة، أو إذا لم يكن المراجع قادراً على الحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويُمكن الاعتماد عليها من خلال إجراءات مراجعة بديلة، فيجب عليه أن يتواصل مع المكلفين بالحوكمة وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠).[١٢] ويجب على المراجع أيضاً أن يحدد ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة ورأيه وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).[١٣]

نتائج إجراءات المصادقة الخارجية

إمكانية الاعتماد على الردود على طلبات المصادقة

١٠. إذا حدد المراجع عوامل تثير شكوكاً حول إمكانية الاعتماد على الرد على طلب مصادقة، فيجب عليه الحصول على أدلة مراجعة إضافية لإزالة تلك الشكوك. (راجع: الفقرات أ١١–أ١٦)

١١. إذا قرر المراجع أن الرد على طلب المصادقة لا يُمكن الاعتماد عليه، فيجب عليه تقويم ما يترتب على ذلك من آثار على تقييم مخاطر التحريف الجوهري ذات الصلة، بما في ذلك خطر الغش، وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى. (راجع: الفقرة أ١٧)

عدم الرد

١٢. في حالة عدم الرد، يجب على المراجع أن ينفذ إجراءات مراجعة بديلة للحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويُمكن الاعتماد عليها. (راجع: الفقرتين أ١٨، أ١٩)

عندما يكون الرد على طلب المصادقة الإيجابية ضرورياً للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة

١٣. إذا قرر المراجع أن الرد على طلب المصادقة الإيجابية ضروري للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فإن إجراءات المراجعة البديلة لن توفر أدلة المراجعة التي يحتاج إليها المراجع. وفي حالة عدم حصول المراجع على تلك المُصادقة، فيجب عليه أن يحدد ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة ورأيه وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥). (راجع: الفقرة أ٢٠)

الاستثناءات

١٤. يجب على المراجع أن يتحرى عن الاستثناءات لتحديد ما إذا كانت تُعد مؤشراً على وجود تحريفات. (راجع: الفقرتين أ٢١، أ٢٢)

المصادقات السلبية

١٥. توفر المصادقات السلبية أدلة مراجعة أقل إقناعاً من المصادقات الإيجابية. وبالتالي، يجب ألا يستخدم المراجع طلبات المصادقات السلبية كإجراء مراجعة أساس وحيد لمواجهة خطر التحريف الجوهري المُقيَّم على مستوى الإقرارات ما لم يتحقق جميع ما يلي: (راجع: الفقرة أ٢٣)

(أ) أن يكون المراجع قد قيَّم خطر التحريف الجوهري عند مستوى منخفض، وحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة بالإقرار؛

---

[١٢] معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٦

[١٣] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

(ب) أن يشتمل مجتمع عينة البنود الخاضعة لإجراءات المصادقة السلبية على عدد كبير من أرصدة الحسابات أو المعاملات أو الحالات الصغيرة المتجانسة؛

(ج) أن يكون معدل الاستثناء المتوقع منخفضاً جداً؛

(د) ألا يكون المراجع على علم بوجود ظروف أو أحوال قد تتسبب في تجاهل مستلمي طلبات المصادقة السلبية لتلك الطلبات.

تقويم الأدلة التي تم الحصول عليها

١٦. يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت نتائج إجراءات المصادقة الخارجية توفر أدلة مراجعة ملائمة ويُمكن الاعتماد عليها، أو ما إذا كان من الضروري الحصول على أدلة مراجعة إضافية. (راجع: الفقرتين أ٢٤، أ٢٥)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

إجراءات المصادقة الخارجية

تحديد المعلومات التي سيتم المصادقة عليها أو طلبها (راجع: الفقرة ٧(أ))

أ١. يتم تنفيذ إجراءات المصادقة الخارجية عادةً لطلب معلومات تتعلق بأرصدة الحسابات وعناصرها، أو للمصادقة على مثل هذه المعلومات. وقد يتم استخدامها أيضاً للمصادقة على شروط اتفاقيات، أو عقود، أو معاملات بين المنشأة وأطراف أخرى، أو للمصادقة على عدم وجود ظروف معينة، مثل "الاتفاقات الجانبية".

اختيار الطرف المناسب الذي سيقوم بالمصادقة (راجع: الفقرة ٧(ب))

أ٢. توفر الردود على طلبات المصادقة أدلة مراجعة أكثر ملاءمة وأفضل في إمكانية الاعتماد عليها عند إرسال طلبات المصادقة إلى طرف يعتقد المراجع أن لديه معرفة بشأن المعلومات التي سيتم المصادقة عليها. فعلى سبيل المثال، قد يكون مسؤول ما في مؤسسة مالية لديه معرفة بالمعاملات أو الترتيبات المطلوب المُصادقة عليها، هو أكثر شخص مناسب في تلك المؤسسة المالية لطلب المصادقة منه.

تصميم طلبات المصادقة (راجع: الفقرة ٧(ج))

أ٣. قد يؤثر تصميم طلب المصادقة بشكل مباشر على معدل الردود على المصادقة، وعلى إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من الردود وطبيعتها.

أ٤. من بين العوامل التي تؤخذ في الحسبان عند تصميم طلبات المصادقة:

- الإقرارات التي يتم تناولها.
- مخاطر تحريف جوهري معينة تم التعرف عليها، بما في ذلك مخاطر الغش.
- تنسيق وعرض طلب المصادقة.
- الخبرة السابقة في المراجعة أو ارتباطات مشابهة.
- طريقة الاتصال (على سبيل المثال، في شكل ورقي أو إلكتروني أو بوسيلة أخرى).
- تصريح الإدارة أو تشجيعها للأطراف القائمة بالمُصادقة للرد على المراجع. فقد لا تحبذ هذه الأطراف أن ترد إلا على طلب المصادقة الذي يحتوي على تصريح من الإدارة.
- قدرة الطرف المقصود القائم بالمُصادقة على المصادقة على المعلومات المطلوبة أو توفيرها (على سبيل المثال، مبلغ فاتورة منفصلة في مقابل مجموع الرصيد).

أ٥. يلتمس طلب المصادقة الخارجية الإيجابية من الطرف القائم بالمصادقة الرد على المراجع في جميع الحالات، سواءً عن طريق الإشارة إلى موافقة الطرف القائم بالمصادقة على المعلومات المقدمة، أو عن طريق مطالبة الطرف القائم بالمصادقة بتقديم معلومات. ويُتوقع عادةً أن يوفر الرد على طلب المصادقة أدلة مراجعة يُمكن الاعتماد عليها. ومع ذلك، يوجد خطر يتمثل في قيام الطرف القائم بالمصادقة بالرد على طلب المصادقة دون التحقق من صحة المعلومات. ويمكن للمراجع تخفيض هذا الخطر باستخدام طلبات المصادقة الإيجابية التي لا تحدد المبلغ (أو المعلومات الأخرى) في طلب المصادقة وتطلب من الطرف القائم بالمصادقة ذكر المبلغ أو تقديم المعلومات الأخرى. ومن ناحية أخرى، فإن استخدام هذا النوع من طلبات المصادقات "ذات الفراغات" قد يؤدي إلى انخفاض معدلات الردود بسبب الجهد الإضافي المطلوب من الأطراف القائمة بالمُصادقة.

أ٦. يتضمن تحديد أن الطلبات قد تمت عنونتها بشكل سليم اختبار صحة بعض أو كل العناوين المذكورة على طلبات المُصادقة قبل إرسالها.

متابعة طلبات المُصادقة (راجع: الفقرة ٧(د))

أ٧. قد يرسل المراجع طلب مصادقة إضافي في حالة عدم استلام رد على طلب سابق خلال فترة معقولة. فعلى سبيل المثال، قد يرسل المراجع، بعد إعادة التحقق من صحة العنوان الأصلي، طلباً إضافياً أو طلباً للمتابعة.

رفض الإدارة السماح للمراجع بإرسال طلب المصادقة

مدى معقولية رفض الإدارة (راجع: الفقرة ٨(أ))

أ٨. يُعد رفض الإدارة السماح للمراجع بإرسال طلب المصادقة قيداً على أدلة المراجعة التي قد يرغب المراجع في الحصول عليها. ولهذا يتطلب الأمر من المراجع الاستفسار عن أسباب هذا القيد. ومن بين الأسباب الشائعة التي يتم ذكرها وجود نزاع قانوني أو مفاوضات قائمة مع الطرف المقصود المطلوب منه المصادقة، قد تتأثر نتائجها بطلب المصادقة في وقت غير مناسب. ويتطلب الأمر من المراجع البحث عن أدلة مراجعة فيما يتعلق بصحة أسباب الرفض ومدى معقوليتها، نظراً للخطر المتمثل في أن الإدارة ربما تحاول منع المراجع من الوصول إلى أدلة المراجعة التي قد تكشف غشاً أو خطأ.

الآثار المترتبة التي تلحق تقييم مخاطر التحريف الجوهري (راجع: الفقرة ٨(ب))

أ٩. قد يستنتج المراجع من التقويم الوارد في الفقرة ٨(ب) أنه من المناسب إعادة النظر في تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات، وتعديل إجراءات المراجعة المخطط لها وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩).[١٤] فعلى سبيل المثال، إذا كان طلب الإدارة بعدم المُصادقة غير منطقي، فقد يشير ذلك إلى أحد عوامل خطر الغش التي تتطلب تقويماً وفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠).[١٥]

إجراءات المراجعة البديلة (راجع: الفقرة ٨(ج))

أ١٠. قد تكون إجراءات المراجعة البديلة التي يتم تنفيذها مماثلة لتلك المناسبة لعدم الرد والمبينة في الفقرتين أ١٨ وأ١٩ من هذا المعيار. وتأخذ هذه الإجراءات في الحسبان أيضاً نتائج التقويم الذي يقوم به المراجع والمشار إليه في الفقرة ٨(ب) من هذا المعيار.

نتائج إجراءات المصادقة الخارجية

إمكانية الاعتماد على الردود على طلبات المصادقة (راجع: الفقرة ١٠)

أ١١. يشير معيار المراجعة ٥٠٠ إلى أنه حتى في حالة الحصول على أدلة المراجعة من مصادر من خارج المنشأة، فقد توجد ظروف يمكن أن تؤثر على إمكانية الاعتماد عليها.[١٦] وتنطوي جميع الردود على قدر من خطر الاعتراض أو التغيير أو الغش. ويوجد ذلك الخطر بغض النظر عمّا إذا كان الرد قد تم الحصول عليه في شكل ورقي أو إلكتروني أو بوسيلة أخرى. ومن بين العوامل التي قد تشير إلى وجود شكوك حول إمكانية الاعتماد على الرد ما يلي:

- استلام الرد من قبل المراجع بصورة غير مباشرة؛ أو

---

[١٤] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"، الفقرة ٣٧

[١٥] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٢٥

[١٦] معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة أ٣٥

- اتضاح أن الرد لم يكن من الطرف القائم بالمصادقة الذي كان مقصوداً في البداية.

أ١٢. تنطوي الردود المستلمة إلكترونياً، على سبيل المثال بالفاكس أو البريد الإلكتروني، على مخاطر تتعلق بإمكانية الاعتماد عليها، لأنه قد يكون من الصعب إثبات مصدر الرد وسلطة الطرف المستجيب، وقد يكون من الصعب اكتشاف التغييرات. ويمكن للمراجع والطرف المستجيب اتباع آلية تخلق بيئة آمنة للردود المستلمة إلكترونياً والتخفيف من هذه المخاطر. وإذا كان المراجع مُطمئناً إلى أمن الآلية ومُراقبتها على نحو سليم، فمن شأن ذلك أن يعزز من إمكانية الاعتماد على الردود المستلمة من خلالها. وقد تتضمن آلية المُصادقة الإلكترونية أساليب مختلفة للتحقق من هوية مُرسل المعلومات في صورة إلكترونية، على سبيل المثال، من خلال استخدام التشفير، والتوقيعات الرقمية الإلكترونية، وإجراءات التحقق من صحة الموقع الإلكتروني.

أ١٣. إذا استخدم الطرف القائم بالمصادقة طرفاً ثالثاً لتنسيق وتقديم الردود على طلبات المُصادقة، فيمكن للمراجع تنفيذ إجراءات لمواجهة المخاطر المتمثلة فيما يلي:

(أ) احتمال ألا يكون الرد مرسلاً من المصدر السليم؛

(ب) احتمال ألا يكون الطرف المستجيب مصرحاً له بالرد؛

(ج) احتمال أن تتعرض عملية إرسال الرد لما يمس سلامتها.

أ١٤. يتطلب معيار المراجعة (٥٠٠) أن يحدد المراجع ما إذا كان سيقوم بتعديل أو إضافة إجراءات لإزالة الشكوك بشأن إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة.[١٧] ويمكن للمراجع أن يختار التحقق من مصدر ومحتوى الرد على طلب المُصادقة عن طريق الاتصال بالطرف القائم بالمصادقة. فعلى سبيل المثال، عندما يقوم الطرف القائم بالمصادقة بالرد عن طريق البريد الإلكتروني، يمكن للمراجع الاتصال بالطرف القائم بالمصادقة هاتفياً لتحديد ما إذا كان هذا الطرف هو من قام فعلاً بإرسال الرد. وعند إرسال الرد إلى المراجع بطريق غير مباشر (على سبيل المثال، لأن الطرف القائم بالمصادقة أرسل الرد بالخطأ إلى المنشأة بدلاً من المراجع)، فيمكن للمراجع أن يطلب من الطرف القائم بالمصادقة أن يرد عليه كتابياً بصورة مباشرة.

أ١٥. لا يستوفي الرد الشفهي على طلب المصادقة، في حد ذاته، شروط تعريف المصادقة الخارجية لأنه ليس رداً كتابياً مباشراً على المراجع. ومع ذلك، وبمجرد الحصول على رد شفهي على طلب المصادقة، يمكن للمراجع، وتبعاً للظروف، أن يطلب من الطرف القائم بالمصادقة الرد عليه بشكل كتابي ومباشر. وفي حالة عدم استلام أي رد من ذلك القبيل، فوفقاً للفقرة ١٢، يسعى المراجع للحصول على أدلة مراجعة أخرى تدعم المعلومات الواردة في الرد الشفهي.

أ١٦. قد يحتوي الرد على طلب المصادقة لغة تقييدية فيما يتعلق باستخدامه. ومثل تلك التقييدات لا تبطل بالضرورة إمكانية الاعتماد على الرد كدليل مراجعة.

الردود التي لا يمكن الاعتماد عليها (راجع: الفقرة ١١)

أ١٧. عندما يستنتج المراجع أن الرد لا يمكن الاعتماد عليه، فإنه قد يحتاج إلى إعادة النظر في تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات وتعديل إجراءات المراجعة المخطط لها، وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩).[١٨] فعلى سبيل المثال، قد يشير الرد الذي لا يمكن الاعتماد عليه إلى أحد عوامل خطر الغش التي تتطلب تقويماً وفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠).[١٩]

عدم الرد (راجع: الفقرة ١٢)

أ١٨. تتضمن الأمثلة على إجراءات المراجعة البديلة التي قد ينفذها المراجع:

- لأرصدة الحسابات مستحقة التحصيل: التحقق من مقبوضات نقدية معينة لاحقة، ووثائق الشحن، والمبيعات التي تتم بالقرب من نهاية الفترة.

---

[١٧] معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة ١١

[١٨] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٧

[١٩] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٢٥

- لأرصدة الحسابات مستحقة السداد: التحقق من النفقات النقدية اللاحقة، أو المراسلات المستلمة من أطراف ثالثة، والسجلات الأخرى، مثل أوراق السلع المستلمة.

أ١٩. تتأثر طبيعة ومدى إجراءات المراجعة البديلة بالحساب والإقرار المعني. وقد يشير عدم الرد على طلب المُصادقة إلى خطر تحريف جوهري لم يتم التعرف عليه من قبل. وفي مثل هذه الحالات، قد يحتاج المراجع إلى إعادة النظر في خطر التحريف الجوهري المُقيَّم على مستوى الإقرارات، وتعديل إجراءات المراجعة المخطط لها، وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩).[٢٠] فعلى سبيل المثال، قد يشير انخفاض عدد الردود على طلبات المُصادقة عمّا هو متوقع، أو ارتفاعها عمّا هو متوقع، إلى وجود أحد عوامل خطر الغش التي لم يتم التعرف عليها من قبل والتي يتعين تقويمها وفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠).[٢١]

عندما يكون الرد على طلب المُصادقة الإيجابية ضرورياً للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع: الفقرة ١٣)

أ٢٠. في ظروف معينة، قد يتعرف المراجع على خطر للتحريف الجوهري تم تقييمه على مستوى الإقرارات، من الضروري الرد على طلب خاص به للمصادقة الإيجابية من أجل الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وقد يكون من بين تلك الظروف الحالات الآتية:

- عندما لا تكون المعلومات اللازمة لتأييد إقرار (إقرارات) الإدارة متاحة إلا من مصدر خارج المنشأة.
- عندما تمنع عوامل خطر غش معينة المراجع من الاعتماد على الأدلة التي تم الحصول عليها من المنشأة، مثل خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، أو خطر التواطؤ الذي قد يتورط فيه موظف (موظفون) و/أو الإدارة.

الاستثناءات (راجع: الفقرة ١٤)

أ٢١. قد تشير الاستثناءات التي تم إيضاحها في الردود على طلبات المصادقة إلى وجود تحريفات أو تحريفات محتملة في القوائم المالية. وعند تحديد وجود تحريف معين، يتعين على المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠) تقويم ما إذا كان هذا التحريف يُعد مؤشراً على حدوث غش.[٢٢] وقد توفر الاستثناءات إرشادات بشأن جودة الردود المستلمة من أطراف مشابهة قائمة بالمصادقة أو المستلمة بشأن حسابات مشابهة. ويمكن أن تشير الاستثناءات أيضاً إلى وجود قصور أو أوجه قصور في الرقابة الداخلية للمنشأة على آلية التقرير المالي.

أ٢٢. لا تمثل بعض الاستثناءات تحريفات. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يستنتج المراجع أن الاختلافات في الردود على طلبات المصادقة كانت بسبب التوقيت أو القياس أو أخطاء كتابية في إجراءات المصادقة الخارجية.

المصادقات السلبية (راجع: الفقرة ١٥)

أ٢٣. لا يدل عدم استلام رد على طلب المُصادقة السلبية بشكل صريح على استلام الطرف المقصود لطلب المصادقة أو على التحقق من دقة المعلومات الواردة في الطلب. وبناءً عليه، فإن عدم رد الطرف المطلوب منه المُصادقة على طلب المُصادقة السلبية يوفر أدلة مراجعة أقل إقناعاً بكثير من الرد على طلب المُصادقة الإيجابية. والأكثر احتمالاً أيضاً هو أن الأطراف القائمة بالمُصادقة قد ترد للإشارة إلى عدم موافقتها على طلب المُصادقة عندما لا تكون المعلومات الواردة في طلب المُصادقة في صالحها، وتقل احتمالية ردهم في غير ذلك. فعلى سبيل المثال، تزيد احتمالية رد أصحاب حسابات الودائع البنكية إذا اعتقدوا أن أرصدة حساباتهم مدونة في طلب المُصادقة بأقل مما هي عليه، وتقل احتمالية ردهم إذا اعتقدوا أن الرصيد الوارد في الطلب أكبر مما هو عليه في الواقع. ولذلك، فإن إرسال طلبات المُصادقة السلبية إلى أصحاب حسابات الودائع البنكية قد يكون إجراءً مفيداً عند النظر فيما إذا كانت تلك الأرصدة مدونة بأقل من قيمتها الحقيقية، ولكن من غير المرجح أن يكون فعّالاً إذا كان المراجع يسعى للحصول على أدلة تتعلق بالمبالغة في قيمة تلك الأرصدة.

تقويم الأدلة التي تم الحصول عليها (راجع: الفقرة ١٦)

أ٢٤. عند تقويم نتائج طلبات المُصادقة الخارجية الفردية، يمكن أن يصنف المراجع هذه النتائج كالتالي:

(أ) رد من قبل الطرف القائم بالمصادقة المناسب يشير فيه إلى موافقته على المعلومات الواردة في طلب المُصادقة، أو يقدم فيه المعلومات المطلوبة بدون استثناء؛ أو

---

[٢٠] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٧

[٢١] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٢٥

[٢٢] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٣٦

(ب) رد لا يمكن الاعتماد عليه؛ أو

(ج) عدم الرد؛ أو

(د) رد يشير إلى استثناء.

أ٢٥. إن تقويم المراجع، عندما يتم أخذه في الحسبان مع إجراءات المراجعة الأخرى التي ربما يكون المراجع قد قام بتنفيذها، قد يساعده في استنتاج ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، أو ما إذا كانت الحاجه تتطلب الحصول على أدلة مراجعة إضافية، وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة (٣٣٠).[٢٣]

[٢٣] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ٢٦ و٢٧

معيار المراجعة (٥١٠): ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥١٠)

ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية

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

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١
تاريخ السريان	٢
الهدف	٣
التعريفات	٤
المتطلبات	
إجراءات المراجعة	٥–٩
استنتاجات المراجعة وإعداد التقرير	١٠–١٣
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
إجراءات المراجعة	أ١–أ٧
استنتاجات المراجعة وإعداد التقرير	أ٨–أ٩
الملحق: مثالان توضيحيان لتقارير المراجعين التي تضم آراءً معدلة	

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥١٠) *"ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية"* 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 مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية في ارتباط المراجعة لأول مرة. فبالإضافة إلى مبالغ القوائم المالية، تتضمن الأرصدة الافتتاحية أموراً كانت موجودة في بداية الفترة تتطلب الإفصاح عنها، مثل الالتزامات المحتملة والتعهدات. وعندما تتضمن القوائم المالية معلومات مالية مقارنة، تنطبق أيضاً عندئذٍ المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (٧١٠).[١] ويتضمن معيار المراجعة (٣٠٠)[٢] متطلبات وإرشادات إضافية فيما يتعلق بالأنشطة التي تُنفذ قبل البدء في ارتباط مراجعة لأول مرة.

تاريخ السريان

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

الهدف

٣. عند القيام بارتباط مراجعة لأول مرة، يكون هدف المراجع فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت:

- الأرصدة الافتتاحية تحتوي على تحريفات تؤثر جوهرياً على القوائم المالية للفترة الحالية؛
- السياسات المحاسبية المناسبة المنعكس أثرها في الأرصدة الافتتاحية قد طُبِّقت بشكل متسق في القوائم المالية للفترة الحالية، أو ما إذا كانت التغييرات التي طرأت عليها قد تمت المحاسبة عنها بشكل مناسب وتم عرضها والإفصاح عنها بشكل كافٍ وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

التعريفات

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

(أ) ارتباط مراجعة لأول مرة: هو ارتباط إما أنه:

(١) لم تتم فيه مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة، أو

(٢) تمت فيه مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة بواسطة مراجع سابق.

(ب) الأرصدة الافتتاحية: أرصدة الحسابات الموجودة في بداية الفترة. وتعتمد الأرصدة الافتتاحية على الأرصدة الختامية للفترة السابقة، وتعكس تأثيرات المعاملات والأحداث في الفترات السابقة والسياسات المحاسبية المطبقة في الفترة السابقة. وتتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضاً أموراً تتطلب إفصاحاً بأنها موجودة في بداية الفترة، مثل الالتزامات المحتملة والتعهدات.

(ج) المراجع السابق: المراجع من مكتب مراجعة مختلف، الذي قام بمراجعة القوائم المالية لمنشأة ما في الفترة السابقة، وتم استبداله بالمراجع الحالي.

المتطلبات

إجراءات المراجعة

الأرصدة الافتتاحية

٥. يجب على المراجع قراءة القوائم المالية الأحدث، إن وجدت، وتقرير المراجع السابق عليها، إن وجد، للحصول على المعلومات ذات الصلة بالأرصدة الافتتاحية، بما في ذلك الإفصاحات.

---

[١] معيار المراجعة (٧١٠) "المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"

[٢] معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"

٦. يجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عمّا إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تحتوي على تحريفات تؤثر جوهرياً على القوائم المالية للفترة الحالية، وذلك عن طريق: (راجع: الفقرتين أ١، أ٢)

(أ) تحديد ما إذا كانت الأرصدة الختامية للفترة السابقة قد تم ترحيلها إلى الفترة الحالية بشكل صحيح، أو عند الاقتضاء، قد تم إعادة عرضها؛

(ب) تحديد ما إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تعكس تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة؛

(ج) تنفيذ واحد أو أكثر مما يلي: (راجع: الفقرات أ٣–أ٧)

(١) الاطلاع على أوراق عمل المراجع السابق للحصول على أدلة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، عندما تكون القوائم المالية للسنة السابقة قد رُوجعت؛ أو

(٢) تقويم ما إذا كانت إجراءات المراجعة المنفذة في الفترة الحالية توفر أدلة ذات صلة بالأرصدة الافتتاحية؛ أو

(٣) تنفيذ إجراءات مراجعة خاصة للحصول على أدلة تتعلق بالأرصدة الافتتاحية.

٧. في حالة حصول المراجع على أدلة مراجعة بأن الأرصدة الافتتاحية تحتوي على تحريفات قد تؤثر جوهرياً على القوائم المالية للفترة الحالية، فيجب عليه تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة لتحديد تأثير ذلك على القوائم المالية للفترة الحالية. وإذا خلُص المراجع إلى وجود مثل هذه التحريفات في القوائم المالية للفترة الحالية، فيجب عليه إبلاغ المستوى الإداري المناسب والمكلفين بالحوكمة بهذه التحريفات وفقاً لمعيار المراجعة (٤٥٠).[٣]

اتساق السياسات المحاسبية

٨. يجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت السياسات المحاسبية المنعكس أثرها في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها في القوائم المالية للفترة الحالية بشكل متسق، وما إذا كانت التغييرات في السياسات المحاسبية قد تمت المحاسبة عنها بشكل مناسب، وتم عرضها والإفصاح عنها بشكل كافٍ، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

المعلومات ذات الصلة في تقرير المراجع السابق

٩. إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة قد تمت مراجعتها بواسطة مراجع سابق، وكان هناك تعديل في الرأي، فيجب على المراجع تقويم تأثير الأمر الذي نشأ عنه التعديل عند تقييم مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للفترة الحالية، وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩).[٤]

استنتاجات المراجعة وإعداد التقرير

الأرصدة الافتتاحية

١٠. إذا كان المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، فيجب عليه إبداء رأي متحفظ، أو الامتناع عن إبداء الرأي في القوائم المالية، حسب مقتضى الحال، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).[٥] (راجع: الفقرة أ٨)

١١. إذا استنتج المراجع أن الأرصدة الافتتاحية تحتوي على تحريف يؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية، ولم تتم المحاسبة عن تأثير هذا التحريف بشكل مناسب، أو لم يتم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل كافٍ، فيجب على المراجع إبداء رأي متحفظ أو رأي معارض، حسب مقتضى الحال، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

---

[٣] معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرتان ٨ و١٢

[٤] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"

[٥] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

اتساق السياسات المحاسبية

١٢. إذا استنتج المراجع أن:

(أ) السياسات المحاسبية للفترة الحالية غير مطبقة بشكل متسق فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ أو

(ب) ثمة تغيير في السياسات المحاسبية لم تتم المحاسبة عنه بشكل مناسب، أو لم يتم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل كافٍ، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق،

فيجب عليه إبداء رأي متحفظ أو رأي معارض، حسب مقتضى الحال، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

تعديل الرأي في تقرير المراجع السابق

١٣. إذا تضمن رأي المراجع السابق فيما يتعلق بالقوائم المالية للفترة السابقة تعديلاً على الرأي لا يزال ملائماً وجوهرياً للقوائم المالية للفترة الحالية، فيجب على المراجع أن يُعدل رأيه في القوائم المالية للفترة الحالية، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥) ومعيار المراجعة (٧١٠). (راجع: الفقرة أ٩)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

إجراءات المراجعة

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرة ٦)

أ١. قد توجد في القطاع العام قيود نظامية أو تنظيمية بشأن المعلومات التي يمكن أن يحصل عليها المراجع الحالي من مراجع سابق. فعلى سبيل المثال، في حالة خصخصة منشأة قطاع عام تمت مراجعتها سابقاً من قبل مراجع معين وفقاً للأنظمة الحكومية (على سبيل المثال، المراجع العمومي أو شخص آخر مؤهل بشكل مناسب يتم تعيينه نيابةً عن المراجع العمومي)، فإن مدى الوصول إلى أوراق العمل أو المعلومات الأخرى التي يمكن أن يقدمها المراجع المعين وفقاً للأنظمة الحكومية للمراجع المعين حديثاً في القطاع الخاص قد يكون مقيداً بأنظمة أو لوائح الخصوصية أو السرية. وفي المواقف التي تُفرض فيها قيود على مثل هذه الاتصالات، فقد يكون من اللازم الحصول على أدلة المراجعة من خلال وسائل أخرى، وفي حالة عدم إمكانية الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب أن يؤخذ في الحسبان تأثير ذلك على رأي المراجع.

أ٢. في حالة إسناد المراجع المعين وفقاً للأنظمة الحكومية عملية مراجعة منشأة قطاع عام إلى مكتب مراجعة في القطاع الخاص، وقام المراجع المعين وفقاً للأنظمة الحكومية بتعيين مكتب مراجعة بخلاف المكتب الذي قام بمراجعة القوائم المالية لمنشأة القطاع العام في الفترة السابقة، فلا يُعد ذلك عادةً تغييراً في المراجعين بالنسبة للمراجع المعين وفقاً للأنظمة الحكومية. ومع ذلك، واعتماداً على طبيعة ترتيبات الإسناد، قد يُعد ارتباط المراجعة ارتباط مراجعة لأول مرة من منظور مراجع القطاع الخاص للوفاء بمسؤوليات المراجع، وبناءً عليه ينطبق هذا المعيار.

الأرصدة الافتتاحية (راجع: الفقرة ٦(ج))

أ٣. تعتمد طبيعة ومدى إجراءات المراجعة اللازمة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الأرصدة الافتتاحية على أمور مثل:

- السياسات المحاسبية التي تتبعها المنشأة.
- طبيعة أرصدة الحسابات، وفئات المعاملات والإفصاحات، ومخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للفترة الحالية.
- أهمية الأرصدة الافتتاحية بالنسبة للقوائم المالية للفترة الحالية.
- ما إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة قد تم مراجعتها؛ وإن كانت كذلك، ما إذا كان رأي المراجع السابق مُعدَّلاً.

أ٤. في حالة مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة من قِبل مراجع سابق، فقد يكون بمقدور المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الأرصدة الافتتاحية عن طريق الاطلاع على أوراق العمل الخاصة بالمراجع السابق. ويتأثر ما إذا كان مثل هذا الاطلاع يوفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بالكفاءة المهنية للمراجع السابق واستقلاله.

أ٥. توفر المتطلبات المهنية والمسلكية ذات الصلة توجيهات لاتصالات المراجع الحالي بالمراجع السابق.

أ٦. فيما يتعلق بالأصول والالتزامات المتداولة، يمكن الحصول على بعض أدلة المراجعة المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية أثناء تنفيذ إجراءات المراجعة الخاصة بالفترة الحالية. فعلى سبيل المثال، سيوفر تحصيل الأرصدة الافتتاحية للحسابات مستحقة التحصيل، أو سداد الأرصدة الافتتاحية للحسابات مستحقة السداد خلال الفترة الحالية، بعض أدلة المراجعة بشأن وجودها، وحقوقها وواجباتها، واكتمالها وتقويمها في بداية الفترة. أما في حالة المخزون، فإن إجراءات المراجعة للفترة الحالية المطبقة على الرصيد الختامي للمخزون تقدم أدلة مراجعة محدودة فيما يتعلق بالمخزون الموجود في بداية الفترة. ولهذا، قد يكون من الضروري تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة، وقد يوفر واحد أو أكثر مما يلي ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة:

- ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون الحالي ومطابقته بكميات المخزون أول الفترة.
- تنفيذ إجراءات مراجعة لتقويم بنود المخزون أول الفترة.
- تنفيذ إجراءات مراجعة على مجمل الربح والفصل الزمني للمعاملات.

أ٧. بالنسبة للأصول والالتزامات غير المتداولة، مثل العقارات والآلات والمعدات والاستثمارات والديون طويلة الأجل، يمكن الحصول على بعض أدلة المراجعة عن طريق التحقق من السجلات المحاسبية والمعلومات الأخرى التي تقوم عليها الأرصدة الافتتاحية. وفي بعض الحالات، قد يكون بمقدور المراجع الحصول على بعضٍ أدلة المراجعة بشأن الأرصدة الافتتاحية من خلال المصادقة مع أطراف ثالثة، على سبيل المثال، في حالة الديون طويلة الأجل والاستثمارات. وفي حالات أخرى، قد يلزم المراجع تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة.

استنتاجات المراجعة وإعداد التقرير

الأرصدة الافتتاحية (راجع: الفقرة ١٠)

أ٨. يحدد معيار المراجعة (٧٠٥) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن الظروف التي قد تؤدي إلى إجراء تعديل على رأي المراجع في القوائم المالية، ونوع الرأي المناسب في ظل الظروف القائمة، ومحتوى تقرير المراجع عند تعديل رأي المراجع. وقد يؤدي عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية إلى أحد التعديلات الآتية على الرأي في تقرير المراجع:

- إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأي، حسبما يكون مناسباً في ظل الظروف القائمة؛ أو
- إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي، حسبما يكون مناسباً، فيما يتعلق بنتائج العمليات، والتدفقات النقدية، عند الاقتضاء، ورأي غير معدل فيما يتعلق بالمركز المالي، ما لم يمنع ذلك نظام أو لائحة.

ويتضمن الملحق أمثلة توضيحية لتقارير المراجعين.

تعديل الرأي في تقرير المراجع السابق (راجع: الفقرة ١٣)

أ٩. في بعض الحالات، قد لا يكون التعديل على رأي المراجع السابق جوهرياً وذا صلة بالرأي في القوائم المالية للفترة الحالية. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عند وجود قيد على النطاق في الفترة السابقة، ولكن الأمر الذي نشأ عنه القيد قد تم حله في الفترة الحالية.

الملحق

(راجع: الفقرة أ٨)

مثالان توضيحيان لتقارير المراجعين التي تضم آراءً معدلة

ملحوظة: خلال هذين المثالين التوضيحيين لتقارير المراجع، تم وضع قسم "الرأي" أولاً، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠)، وحلّ قسم "أساس الرأي" مباشرةً بعده. كما إن الجملة الأولى والأخيرة التي كان يتضمنها قسم مسؤوليات المراجع تندرج الآن كجزء من القسم الجديد "أساس الرأي".

المثال التوضيحي (١):

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)[٦] 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).[٧]**
- **لم يلاحظ المراجع الجرد الفعلي للمخزون في بداية الفترة الحالية، ولم يتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية للمخزون.**
- **تُعد التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية للمخزون تأثيرات جوهرية، ولكنها ليست منتشرة بالنسبة للأداء المالي للمنشأة والتدفقات النقدية.[٨]**
- **تم عرض المركز المالي في نهاية السنة بشكل عادل.**
- **تم افتراض أن الأنظمة واللوائح تمنع المراجع من إبداء رأي متحفظ فيما يتعلق بالأداء المالي والتدفقات النقدية، ورأي غير معدل فيما يتعلق بالمركز المالي.**
- **المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وآداب 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).[٩]**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)،[١٠] ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.**
- **حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.**
- **تم عرض الأرقام المقابلة، وتمت مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة بواسطة مراجع سابق. ولا توجد أنظمة أو لوائح تمنع المراجع من الإشارة إلى تقرير المراجع السابق بشأن الأرقام المقابلة، وقد قرر القيام بذلك.**

---

[٦] معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (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 تعتمده الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.

[٧] معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"

[٨] إذا اعتُبِرَت التأثيرات المحتملة، بحسب حكم المراجع، جوهرية ومنتشرة بالنسبة للأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، فإن المراجع سيمتنع عن إبداء رأي في الأداء المالي والتدفقات النقدية.

[٩] معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

[١٠] معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

- **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]

تقرير عن مراجعة القوائم المالية[١١]

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر 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 لـ) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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.

أساس الرأي المتحفظ

لقد تم التعاقد معنا كمراجعين للشركة في ٣٠ يونيو ٢٠×١، وبالتالي لم نقم بملاحظة جرد المخزون الفعلي في بداية السنة. ولم نتمكن من التوصل، عن طريق وسائل بديلة، إلى اقتناع بشأن كميات المخزون الموجودة في ٣١ ديسمبر ٢٠×٠. ونظراً لأن مخزون أول المدة يدخل في تحديد الأداء المالي والتدفقات النقدية، فلم نكن قادرين على تحديد ما إذا كان من الضروري عمل تعديلات فيما يتعلق بربح السنة الذي تم التقرير عنه في قائمة الدخل الشامل، وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية الذي تم التقرير عنه في قائمة التدفقات النقدية.

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 وآداب 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 تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

أمر آخر

تمت مراجعة القوائم المالية للشركة للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٠، من قبل مراجع آخر أبدى رأياً غير معدل في تلك القوائم في ٣١ مارس ٢٠×١.

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 (١) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)*].

---

[١١] 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.

* معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي معايير المراجعة الدولية كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أياً من متطلبات تلك المعايير.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[١٢]

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠)*[١٣] *- 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)*]

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

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

---

[١٢] 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.

[١٣] معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

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

المثال التوضيحي (٢):

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) 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 يلاحظ المراجع جرد المخزون الفعلي في بداية الفترة الحالية، ولم يتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية للمخزون.**
- **تُعد التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية للمخزون تأثيرات جوهرية، ولكنها ليست منتشرة بالنسبة للأداء المالي للمنشأة والتدفقات النقدية.[١٤]**
- **تم عرض المركز المالي في نهاية السنة بشكل عادل.**
- **يُعد الرأي المتحفظ فيما يتعلق بالأداء المالي والتدفقات النقدية، وغير المعدل فيما يتعلق بالمركز المالي مناسباً في ظل الظروف القائمة.**
- **المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وآداب 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).**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.**
- **حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.**
- **تم عرض الأرقام المقابلة، وتمت مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة بواسطة مراجع سابق. ولا توجد أنظمة أو لوائح تمنع المراجع من الإشارة إلى تقرير المراجع السابق بشأن الأرقام المقابلة، وقد قرر القيام بذلك.**
- **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]

تقرير عن مراجعة القوائم المالية[١٥]

الآراء

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات على القوائم المالية، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

---

[١٤] إذا اعتُبِرَت التأثيرات المحتملة، بحسب حكم المراجع، جوهرية ومنتشرة بالنسبة للأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، فإن المراجع سيمتنع عن إبداء رأي في الأداء المالي والتدفقات النقدية.

[١٥] 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.

الرأي المتحفظ في الأداء المالي والتدفقات النقدية

في رأينا، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن قائمة الدخل الشامل وقائمة التدفقات النقدية المرفقتين تعرضان بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية (أو تعطيان صورة حقيقية وعادلة ل) الأداء المالي والتدفقات النقدية للشركة للسنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

الرأي في المركز المالي

في رأينا، فإن قائمة المركز المالي تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الآراء، بما في ذلك أساس الرأي المتحفظ في الأداء المالي والتدفقات النقدية

لقد تم التعاقد معنا كمراجعين للشركة في ٣٠ يونيو ٢٠×١، وبالتالي لم نقم بملاحظة جرد المخزون الفعلي في بداية السنة. ولم نتمكن من التوصل، عن طريق وسائل بديلة، إلى اقتناع بشأن كميات المخزون الموجودة في ٣١ ديسمبر ٢٠×٠. ونظراً لأن مخزون أول المدة يدخل في تحديد الأداء المالي والتدفقات النقدية، فلم نكن قادرين على تحديد ما إذا كان من الضروري عمل تعديلات فيما يتعلق بربح السنة الذي تم التقرير عنه في قائمة الدخل الشامل، وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية الذي تم التقرير عنه في قائمة التدفقات النقدية.

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 وآداب 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 تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا غير المعدل في المركز المالي، ورأينا المتحفظ في الأداء المالي والتدفقات النقدية.

أمر آخر

تمت مراجعة القوائم المالية للشركة للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٠، من قبل مراجع آخر أبدى رأياً غير معدل في تلك القوائم في ٣١ مارس ٢٠×١.

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 (١) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)*].

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[١٦]

[*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)*]

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

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

---

[١٦] 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

معيار المراجعة (٥٢٠): الإجراءات التحليلية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٢٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٢٠)

الإجراءات التحليلية

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

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١
تاريخ السريان	٢
الأهداف	٣
تعريف	٤
المتطلبات	
الإجراءات التحليلية الأساس	٥
الإجراءات التحليلية التي تساعد على تكوين استنتاج عام	٦
التحري عن نتائج الإجراءات التحليلية	٧
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
تعريف الإجراءات التحليلية	أ١–أ٣
الإجراءات التحليلية الأساس	أ٤–أ١٦
الإجراءات التحليلية التي تساعد على تكوين استنتاج عام	أ١٧–أ١٩
التحري عن نتائج الإجراءات التحليلية	أ٢٠–أ٢١

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٢٠) *"الإجراءات التحليلية"* 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 استخدام المراجع للإجراءات التحليلية كإجراءات أساس ("الإجراءات التحليلية الأساس"). ويتناول أيضاً مسؤولية المراجع عن تنفيذ الإجراءات التحليلية قرب نهاية المراجعة التي تساعد المراجع عند تكوين استنتاج عام عن القوائم المالية. ويتناول معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)[١] استخدام الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم المخاطر. ويحتوي معيار المراجعة (٣٣٠) على متطلبات وإرشادات بشأن طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداها المُنفذَّة استجابة للمخاطر المقيَّمة؛ وقد تتضمن هذه الإجراءات إجراءات تحليلية أساس.[٢]

تاريخ السريان

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

الأهداف

٣. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) الحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويمكن الاعتماد عليها عند استخدام الإجراءات التحليلية الأساس؛

(ب) تصميم وتنفيذ إجراءات تحليلية قرب نهاية المراجعة، تساعد المراجع عند تكوين استنتاج عام عمّا إذا كانت القوائم المالية تتسق مع فهمه للمنشأة.

تعريف

٤. لأغراض معايير المراجعة، يعني مصطلح "الإجراءات التحليلية" عمليات تقويم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات المالية وغير المالية. وتشمل الإجراءات التحليلية أيضاً التحري الضروري عن التقلبات أو العلاقات التي يتم التعرف عليها والتي لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير. (راجع: الفقرة أ١–أ٣)

المتطلبات

الإجراءات التحليلية الأساس

٥. عند تصميم وتنفيذ إجراءات تحليلية أساس، سواءً بمفردها أو مقترنة باختبارات للتفاصيل، كإجراءات أساس وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)،[٣] يجب على المراجع: (راجع: الفقرتين أ٤، أ٥)

(أ) تحديد مدى مناسبة الإجراءات التحليلية الأساس المحددة للإقرارات قيد النظر، مع الأخذ في الحسبان مخاطر التحريف الجوهري المُقيَّمة واختبارات التفاصيل، إن وجدت، الخاصة بهذه الإقرارات؛ (راجع: الفقرات أ٦–أ١١)

(ب) تقويم مدى إمكانية الاعتماد على البيانات التي استنتج منها المراجع توقعاته بشأن النسب أو المبالغ المسجلة، مع الأخذ في الحسبان مصدر المعلومات المتاحة وقابليتها للمقارنة وطبيعتها وملاءمتها وأدوات الرقابة على إعدادها؛ (راجع: الفقرات أ١٢–أ١٤)

(ج) وضع توقع للنسب أو المبالغ المسجلة، وتقويم ما إذا كان التوقع دقيقاً بشكل كافٍ لتحديد أي تحريف قد يتسبب، بمفرده أو عند اقترانه بغيره، في أن تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهري؛ (راجع: الفقرة أ١٥)

(د) تحديد مبلغ أي فرق يمكن قبوله بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعة، دون إجراء المزيد من التحري وفقاً لمتطلبات الفقرة ٧. (راجع: الفقرة أ١٦)

---

[١] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"، الفقرة ١٤(ب)

[٢] معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيَّمة"، الفقرتان ٦ و١٨

[٣] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ١٨

الإجراءات التحليلية التي تساعد على تكوين استنتاج عام

٦. يجب على المراجع أن يصمم وينفذ قرب نهاية الفترة إجراءات تحليلية تساعده عند تكوين استنتاج عام عمّا إذا كانت القوائم المالية تتسق مع فهمه للمنشأة. (راجع: الفقرات أ١٧–أ١٩)

التحري عن نتائج الإجراءات التحليلية

٧. إذا حددت الإجراءات التحليلية المنفذة وفقاً لهذا المعيار تقلبات أو علاقات لا تتسق مع معلومات أخرى ذات صلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير، فيجب على المراجع التحقق من تلك الاختلافات عن طريق:

(أ) الاستفسار من الإدارة والحصول على أدلة مراجعة مناسبة ذات صلة بردود الإدارة؛

(ب) تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة (راجع: الفقرتين أ٢٠، أ٢١)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تعريف الإجراءات التحليلية (راجع: الفقرة ٤)

أ١. تتضمن الإجراءات التحليلية النظر في مقارنة المعلومات المالية للمنشأة مع ما يلي، على سبيل المثال:

- المعلومات المقارنة للفترات السابقة.
- النتائج المرتقبة للمنشأة، كالموازنات أو التنبؤات، أو توقعات المراجع، مثل تقدير الاستهلاك.
- معلومات الصناعة المماثلة، مثل مقارنة نسبة مبيعات المنشأة إلى المبالغ مستحقة التحصيل مع متوسطات الصناعة، أو مع منشآت أخرى ذات حجم مماثل في نفس الصناعة.

أ٢. تتضمن الإجراءات التحليلية أيضاً النظر، على سبيل المثال، في العلاقات بين:

- عناصر المعلومات المالية التي يُتوقَّع أن تتطابق مع نمط يمكن التنبؤ به بناءً على التجارب السابقة للمنشأة، مثل النسب المئوية لهامش الربح الإجمالي.
- المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات الصلة بها، كتكاليف الأجور إلى عدد الموظفين.

أ٣. قد يتم استخدام طرق متنوعة لتنفيذ الإجراءات التحليلية. وتتراوح هذه الطرق ما بين تنفيذ مقارنات بسيطة إلى القيام بتحليلات معقدة باستخدام أساليب إحصائية متقدمة. ويمكن تطبيق الإجراءات التحليلية على القوائم المالية الموحدة والمكونات وعناصر المعلومات الفردية.

الإجراءات التحليلية الأساس (راجع: الفقرة ٥)

أ٤. قد تتمثل الإجراءات الأساس التي ينفذها المراجع على مستوى الإقرارات في اختبارات التفاصيل، أو الإجراءات التحليلية الأساس، أو مزيج من كليهما. ويتوقف القرار المتعلق بتحديد إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها، بما في ذلك ما إذا كان سيتم استخدام الإجراءات التحليلية الأساس، على حكم المراجع بشأن الفاعلية والكفاءة المتوقعة لإجراءات المراجعة المتاحة في تخفيض خطر المراجعة على مستوى الإقرارات إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها.

أ٥. قد يستفسر المراجع من الإدارة عن توفر المعلومات المطلوبة لتطبيق الإجراءات التحليلية الأساس وإمكانية الاعتماد عليها، ونتائج أي إجراءات تحليلية من ذلك القبيل نفذتها المنشأة. وقد يكون من الفعّال استخدام البيانات التحليلية التي أعدتها الإدارة، شريطة أن يكون المراجع مطمئناً إلى أن تلك البيانات مُعدَّة بشكل سليم.

مدى مناسبة إجراءات تحليلية محددة للإقرارات قيد النظر (راجع: الفقرة ٥(أ))

أ٦. تُعد الإجراءات التحليلية الأساس، بصفة عامة، أكثر قابلية للتطبيق على الأحجام الكبيرة من المعاملات التي يمكن التنبؤ بها على مدى الوقت. ويعتمد تطبيق الإجراءات التحليلية المخطط لها على التوقع بأن العلاقات قائمة ومستمرة فيما بين البيانات في حال غياب الأحوال المعروفة التي تقضي بخلاف ذلك. ومع ذلك، فإن مدى مناسبة كل إجراء تحليلي معين سيعتمد على تقييم المراجع لمدى فاعلية هذا الإجراء في اكتشاف تحريف قد يتسبب، بمفرده أو عند اقترانه بغيره، في أن تكون القوائم المالية محرَّفة بشكل جوهري.

أ٧. في بعض الحالات، قد يكون استخدام نموذج تنبؤي ما حتى وإن كان غير متطور فعّالاً كإجراء تحليلي. فعلى سبيل المثال، عندما يكون لدى المنشأة عدد معروف من الموظفين بمعدلات أجور ثابتة طوال الفترة، فقد يكون من الممكن للمراجع أن يستخدم هذه البيانات في تقدير مجموع تكاليف الأجور للفترة بدرجة عالية من الدقة، ومن ثمّ توفير أدلة مراجعة لبندٍ مهم في القوائم المالية، وتقليل الحاجة لتطبيق اختبارات التفاصيل على الأجور. ويمكن في الغالب استخدام النسب التجارية المتعارف عليها على نطاق واسع (مثل هوامش الربح لمختلف أنواع منشآت البيع بالتجزئة) بشكل فعّال في الإجراءات التحليلية الأساس لتوفير أدلة لدعم معقولية المبالغ المسجلة.

أ٨. تُوفر الأنواع المختلفة من الإجراءات التحليلية مستويات مختلفة من التأكيد. فعلى سبيل المثال، يمكن أن توفر الإجراءات التحليلية التي تشتمل على توقع مجموع الدخل من تأجير مبنى مقسم إلى شقق، مع الأخذ في الحسبان أسعار الإيجار وعدد الشقق ومعدلات الشغور، أدلة مقنعة وقد تزيل الحاجة إلى إجراء المزيد من التحقق عن طريق اختبارات التفاصيل، شريطة التحقق بشكل مناسب من صحة العناصر. وفي المقابل، قد يوفر إجراء احتساب النسب المئوية لهامش الربح الإجمالي والمقارنة فيما بينها كوسيلة للتأكد من رقم الايراد أدلة أقل إقناعاً، ولكنه قد يوفر تأييداً مفيداً في حالة استخدامه مع إجراءات مراجعة أخرى.

أ٩. يتأثر تحديد مدى مناسبة كل إجراء معين من الإجراءات التحليلية الأساس بطبيعة الإقرار وتقييم المراجع لخطر التحريف الجوهري. فعلى سبيل المثال، إذا كانت أدوات الرقابة المطبقة على معالجة أوامر البيع قاصرة، فقد يعتمد المراجع بصورة أكبر على اختبارات التفاصيل بدلاً من الإجراءات التحليلية الأساس من أجل الإقرارات المتعلقة بالمبالغ مستحقة التحصيل.

أ١٠. قد يُنظر أيضاً إلى إجراءات تحليلية أساس معينة على أنها مناسبة عند تنفيذ اختبارات التفاصيل على نفس الإقرار. فعلى سبيل المثال، عند حصول المراجع على أدلة مراجعة عن إقرار يتعلق بتقويم أرصدة الحسابات مستحقة التحصيل، فقد يطبق المراجع الإجراءات التحليلية على تقادم حسابات العملاء إضافة إلى تنفيذ اختبارات التفاصيل على المقبوضات النقدية اللاحقة لتحديد إمكانية تحصيل المبالغ مستحقة التحصيل.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ١١. إن العلاقات بين بنود القوائم المالية الفردية التي عادةً ما تؤخذ في الحسبان عند مراجعة المنشآت التجارية، قد لا تكون دائماً وثيقة الصلة في مراجعة المنشآت الحكومية أو المنشآت الأخرى غير التجارية في القطاع العام؛ فعلى سبيل المثال، قد توجد في العديد من منشآت القطاع العام علاقة مباشرة محدودة بين الإيرادات والمصروفات. وإضافة لذلك، ونظراً لأن المصروفات المتعلقة بحيازة الأصول قد لا تكون مرسملة، فقد لا تكون هناك علاقة على سبيل المثال بين المصروفات المتعلقة بالمخزون والأصول الثابتة ومبلغ تلك الأصول المذكور في القوائم المالية. وأيضاً، قد لا تتوفر بيانات أو إحصائيات صناعية لأغراض المقارنة في القطاع العام. ومع ذلك، قد تكون هناك علاقات أخرى ملائمة، على سبيل المثال، التباينات في التكلفة لكل كيلو متر من إنشاء طريق أو عدد المركبات المملوكة مقارنة بالمركبات المستبعدة لقدمها.

إمكانية الاعتماد على البيانات (راجع: الفقرة ٥(ب))

أ١٢. تتأثر إمكانية الاعتماد على البيانات بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على الظروف التي تم في ظلها الحصول على البيانات. وبناءً عليه، يعد ما يلي ذا صلة عند تحديد ما إذا كانت البيانات يمكن الاعتماد عليها لأغراض تصميم الإجراءات التحليلية الأساس:

(أ) مصدر المعلومات المتاحة. فعلى سبيل المثال، قد تزيد إمكانية الاعتماد على المعلومات إذا تم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة؛[٤]

[٤] معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"، الفقرة أ٣٥

(ب) مدى قابلية المعلومات المتاحة للمقارنة. فعلى سبيل المثال، قد تكون بيانات الصناعة العامة بحاجة لأن يتم استكمالها حتى تصبح قابلة للمقارنة بالبيانات الخاصة بمنشأة تقوم بإنتاج وبيع منتجات متخصصة؛

(ج) طبيعة وملاءمة المعلومات المتاحة. ومثال ذلك، ما إذا كانت الموازنات قد تم إعدادها كنتائج يتم توقعها وليس كأهداف يتم السعي لتحقيقها؛

(د) أدوات الرقابة المطبقة على إعداد المعلومات والمصممة لضمان اكتمال المعلومات وضمان دقتها وصحتها. ومثال ذلك، أدوات الرقابة على إعداد الموازنات وفحصها والحفاظ عليها.

أ١٣. قد يأخذ المراجع في الحسبان اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، إن وجدت، المطبقة على إعداد المنشأة للمعلومات التي يستخدمها المراجع في تنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس استجابة للمخاطر المقيَّمة. وعندما تكون تلك الأدوات فعّالة، يتولد لدى المراجع عادةً ثقة أكبر في إمكانية الاعتماد على المعلومات، ومن ثم في نتائج الإجراءات التحليلية. ويمكن في الغالب اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على المعلومات غير المالية بالتزامن مع اختبارات أدوات الرقابة الأخرى. فعلى سبيل المثال، عند تحديد أدوات رقابة على معالجة فواتير المبيعات، يمكن أن تضع المنشأة أيضاً أدوات رقابة على تسجيل مبيعات الوحدات. وفي هذه الظروف، قد يختبر المراجع الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على تسجيل مبيعات الوحدات بالتزامن مع اختبارات الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على معالجة فواتير المبيعات. وفي حالات أخرى، قد يأخذ المراجع في الحسبان ما إذا كانت المعلومات قد خضعت لاختبارات المراجعة. ويحدد معيار المراجعة (٥٠٠) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن تحديد إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها على المعلومات التي سيتم استخدامها للقيام بالإجراءات التحليلية الأساس.[٥]

أ١٤. تُعد الأمور التي تمت مناقشتها في الفقرات أ١٢(أ)-أ١٢(د) ذات صلة بغض النظر عمّا إذا كان المراجع سيقوم بتنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس على القوائم المالية للمنشأة في نهاية الفترة، أو في تاريخ أوليّ ويخطط لتنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس للفترة المتبقية. ويحدد معيار المراجعة (٣٣٠) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن الإجراءات الأساس المنفذة في تاريخ أولي.[٦]

تقويم ما إذا كان التوقع دقيق بشكل كافٍ (راجع: الفقرة ٥(ج))

أ١٥. فيما يلي أمثلة للأمور ذات الصلة بتقويم المراجع لإمكانية وضع توقع دقيق بما يكفي لتحديد أي تحريف قد يتسبب عند اقترانه بغيره في أن تكون القوائم المالية محرّفة بشكل جوهري:

- الدقة التي يمكن بها التنبؤ بالنتائج المتوقعة للإجراءات التحليلية الأساس. فعلى سبيل المثال، قد يتوقع المراجع أن يكون الاتساق عند مقارنة هوامش الربح الكلية من فترة لأخرى أكبر منه عند مقارنة المصروفات التقديرية، مثل مصروفات البحوث أو الدعاية.
- درجة تفصيل المعلومات. فعلى سبيل المثال، قد تكون الإجراءات التحليلية الأساس أكثر فاعلية عند تطبيقها على معلومات مالية تتعلق بأقسام فردية معنية بعملية ما أو على القوائم المالية لمكونات منشأة متنوعة الأنشطة، عمّا لو طبقت على القوائم المالية للمنشأة ككل.
- مدى توفر كل من المعلومات المالية وغير المالية. فعلى سبيل المثال، قد يأخذ المراجع في الحسبان ما إذا كانت المعلومات المالية، مثل الموازنات أو التنبؤات، والمعلومات غير المالية، مثل عدد الوحدات المُنتَجة أو المباعة، متوفرة لتصميم الإجراءات التحليلية الأساس. وفي حالة توفر المعلومات، فقد يأخذ المراجع في حسبانه أيضاً إمكانية الاعتماد على المعلومات حسبما تمت مناقشته في الفقرتين أ١٢ وأ١٣ أعلاه.

مبلغ الفرق الذي يمكن قبوله بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعة (راجع: الفقرة ٥(د))

أ١٦. يتأثر تحديد المراجع للمبلغ الذي يمكن قبوله للاختلاف عن القيمة المتوقعة دون الحاجة لإجراء المزيد من التحري، بمبدأ الأهمية النسبية[٧] والاتساق مع مستوى التأكيد المطلوب، مع الأخذ في الحسبان احتمالية أن يتسبب تحريف ما، بمفرده أو عند اقترانه بغيره، في أن تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهري. ويتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) أن يحصل المراجع على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم

---

[٥] معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة ١٠

[٦] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ٢٢ و٢٣

[٧] معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرة أ١٤

المراجع للخطر.[٨] وبناءً عليه، فكلما زاد الخطر المقيَّم، انخفض مبلغ الفرق الذي يمكن قبوله دون إجراء المزيد من التحري لبلوغ المستوى المرغوب من الأدلة المقنعة.[٩]

الإجراءات التحليلية التي تساعد على تكوين استنتاج عام (راجع: الفقرة ٦)

أ١٧. تهدف الاستنتاجات المستنبطة من نتائج الإجراءات التحليلية المُصممة والمنفذة وفقاً للفقرة ٦ إلى تأييد الاستنتاجات التي تم التوصل إليها أثناء مراجعة المكونات أو العناصر الفردية للقوائم المالية. وهذا يساعد المراجع في استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه.

أ١٨. قد تحدد نتائج الإجراءات التحليلية خطر تحريف جوهري لم يتم الانتباه له من قبل. وفي مثل هذه الظروف، يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) أن يقوم المراجع بإعادة النظر في تقييمه لمخاطر التحريف الجوهري وتعديل إجراءات المراجعة الإضافية المخطط لها تبعاً لذلك.[١٠]

أ١٩. قد تكون الإجراءات التحليلية المنفذة وفقاً للفقرة ٦ مماثلة لتلك التي سيتم استخدامها كإجراءات لتقييم المخاطر.

التحري عن نتائج الإجراءات التحليلية (راجع: الفقرة ٧)

أ٢٠. يمكن الحصول على أدلة مراجعة ذات صلة بردود الإدارة عن طريق تقويم تلك الردود مع الأخذ في الحسبان فهم المراجع للمنشأة وبيئتها، إلى جانب أدلة المراجعة الأخرى التي تم الحصول عليها خلال سير المراجعة.

أ٢١. قد تنشأ الحاجة لتنفيذ إجراءات مراجعة أخرى، على سبيل المثال، عندما تكون الإدارة غير قادرة على تقديم تفسير، أو عندما يُعد التفسير، إلى جانب أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها فيما يتعلق برد الإدارة، غير كافٍ.

[٨] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٧(ب)

[٩] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة أ١٩

[١٠] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٧

معيار المراجعة (٥٣٠): العينات في المراجعة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٣٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٣٠)

العينات في المراجعة

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

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١–٢
تاريخ السريان	٣
الهدف	٤
التعريفات	٥
المتطلبات	
تصميم العينة وحجمها واختيار بنود لاختبارها	٦–٨
تنفيذ إجراءات المراجعة	٩–١١
طبيعة الانحرافات والتحريفات وسببها	١٢–١٣
تعميم التحريفات	١٤
تقويم نتائج عينات المراجعة	١٥
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
التعريفات	أ١–أ٣
تصميم العينة وحجمها واختيار بنود لاختبارها	أ٤–أ١٣
تنفيذ إجراءات المراجعة	أ١٤–أ١٦
طبيعة الانحرافات والتحريفات وسببها	أ١٧
تعميم التحريفات	أ١٨–أ٢٠
تقويم نتائج عينات المراجعة	أ٢١–أ٢٣
الملحق الأول: التقسيم الطبقي والاختيار المستند إلى القيمة المرجحة	
الملحق الثاني: أمثلة على العوامل المؤثرة في حجم العينة لأغراض اختبارات أدوات الرقابة	
الملحق الثالث: أمثلة على العوامل المؤثرة في حجم العينة لأغراض اختبارات التفاصيل	
الملحق الرابع: طرق اختيار العينة	

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٣٠) *"العينات في 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. ينطبق هذا المعيار الدولي للمراجعة عندما يقرر المراجع استخدام العينات في المراجعة عند تنفيذ إجراءات المراجعة. ويتناول *استخدام المراجع للعينات الإحصائية وغير الإحصائية عند تصميم واختيار عينة المراجعة، وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة واختبارات التفاصيل، وتقويم النتائج المستنبطة من العينة.*

٢. يُعد هذا المعيار مكملاً لمعيار المراجعة (٥٠٠)،[١] الذي يتناول مسؤولية المراجع عن تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حتى يكون قادراً على استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه. ويقدم معيار المراجعة (٥٠٠) إرشادات بشأن الوسائل المتاحة للمراجع لاختيار بنود لاختبارها، وتعد العينات في المراجعة إحدى هذه الوسائل.

تاريخ السريان

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

الهدف

٤. *يتمثل هدف المراجع، عند استخدام العينات في المراجعة، في توفير أساس معقول للمراجع لاستنباط استنتاجات بشأن المجتمع الذي أُختيرت منه العينة.*

التعريفات

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

(أ) العينات في المراجعة (اختيار العينة): تطبيق إجراءات المراجعة على أقل من ١٠٠% من البنود داخل مجتمع عينة ذي أهمية للمراجعة، بحيث تحظى جميع وحدات العينة بفرصة لاختيارها، بهدف توفير أساس معقول للمراجع لاستنباط استنتاجاته بشأن مجتمع العينة بالكامل.

(ب) مجتمع العينة: المجموعة الكاملة من البيانات التي يتم اختيار عينة منها، ويأمل المراجع في استخلاص استنتاجات بشأنها.

(ج) خطر العينة: خطر أن استنتاجات المراجع المبنية على عينة ما قد تختلف عن الاستنتاجات التي كان سيتم التوصل إليها فيما لو تم إخضاع مجتمع العينة بالكامل لنفس إجراءات المراجعة. ويمكن أن يؤدي خطر العينة إلى نوعين من الاستنتاجات الخاطئة:

(١) في حالة اختبار أدوات الرقابة، استنتاج أن أدوات الرقابة أكثر فاعلية مما هي عليه فعلياً، أو في حالة اختبار التفاصيل، استنتاج عدم وجود تحريف جوهري رغم وجوده في الواقع. ويهتم المراجع بشكل أساسي بهذا النوع من الاستنتاجات الخاطئة، لأنها تؤثر على فاعلية المراجعة ومن المرجح أن تؤدي إلى رأي مراجعة غير مناسب.

(٢) في حالة اختبار أدوات الرقابة، استنتاج أن أدوات الرقابة أقل فاعلية مما هي عليه فعلياً، أو في حالة اختبار التفاصيل، استنتاج وجود تحريف جوهري رغم عدم وجوده في الواقع. ويؤثر هذا النوع من الاستنتاج الخاطئ على كفاءة المراجعة، لأنه يؤدي عادة إلى تأدية أعمال إضافية لإثبات أن الاستنتاجات الأولية كانت غير صحيحة.

(د) خطر غير مرتبط بالعينة: خطر توصل المراجع إلى استنتاج خاطئ لأي سبب غير متعلق بخطر العينة. (راجع: الفقرة أ١)

(هـ) حالة شاذة: تحريف أو انحراف لا يمثل بشكل جليّ التحريفات أو الانحرافات الموجودة في مجتمع العينة.

(و) وحدة العينة: البنود الفردية التي يتألف منها مجتمع العينة. (راجع: الفقرة أ٢)

(ز) الاختيار الإحصائي للعينة: منهج لاختيار العينة يتميز بالخصائص الآتية:

(١) الاختيار العشوائي لبنود العينة؛

---

[١] معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"

(٢) استخدام نظرية الاحتمالات لتقويم نتائج العينة، بما في ذلك قياس خطر العينة.

ويُعد منهج اختيار العينة الذي لا يتصف بالخاصيتين (١) و(٢) اختياراً غير إحصائيّ للعينة.

(ح) التقسيم الطبقي: آلية تقسيم مجتمع العينة إلى مجتمعات فرعية، كل منها عبارة عن مجموعة تتألف من وحدات عينة ذات خصائص متماثلة (غالباً القيمة النقدية).

(ط) تحريف يمكن تحمله: مبلغ نقدي يحدده المراجع ويسعى أن يحصل على مستوى مناسب من التأكيد بشأن عدم تجاوز التحريف الفعلي في مجتمع العينة لهذا المبلغ النقدي الذي حدده. (راجع: الفقرة أ٣)

(ي) معدل انحراف يمكن تحمله: معدل انحراف عن إجراءات الرقابة الداخلية المقررة، يحدده المراجع ويسعى أن يحصل على مستوى مناسب من التأكيد بشأن عدم تجاوز المعدل الفعلي للانحراف في مجتمع العينة لهذا المعدل الذي حدده.

المتطلبات

تصميم العينة وحجمها واختيار بنود لاختبارها

٦. عند تصميم عينة المراجعة، يجب على المراجع أن يراعي الغرض من إجراء المراجعة وخصائص المجتمع الذي ستُسحب منه العينة. (راجع: الفقرات أ٤–أ٩)

٧. يجب على المراجع أن يحدد العينة بحجم يكفي لتخفيض خطر العينة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. (راجع: الفقرتين أ١٠، أ١١)

٨. يجب على المراجع اختيار بنود العينة بحيث تحظى كل وحدة عينة في المجتمع بفرصة لاختيارها. (راجع: الفقرتين أ١٢، أ١٣)

تنفيذ إجراءات المراجعة

٩. يجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة، مناسبة للغرض منها، على كل بند تم اختياره.

١٠. إذا كان إجراء المراجعة غير قابل للتطبيق على البند المُختار، فيجب على المراجع تنفيذ الإجراء على بند بديل. (راجع: الفقرة أ١٤)

١١. إذا لم يكن المراجع قادراً على تطبيق إجراءات المراجعة المُصممة أو إجراءات بديلة مناسبة على أحد البنود المُختارة، فيجب عليه معاملة هذا البند على أنه انحراف عن أداة الرقابة المحددة، في حال اختبارات أدوات الرقابة، أو على أنه تحريف، في حال اختبارات التفاصيل. (راجع: الفقرتين أ١٥، أ١٦)

طبيعة الانحرافات والتحريفات وسببها

١٢. يجب على المراجع التحري عن طبيعة وسبب أي انحرافات أو تحريفات يتم تحديدها، وتقويم تأثيرها المحتمل على الغرض من إجراء المراجعة وعلى مجالات المراجعة الأخرى. (راجع: الفقرة أ١٧)

١٣. في الظروف النادرة للغاية عندما يرى المراجع أن التحريف أو الانحراف المُكتشف في العينة يُعد حالة شاذة، فيجب عليه التوصل إلى درجة عالية من التأكد بأن ذلك التحريف أو الانحراف لا يمثل مجتمع العينة. ويجب على المراجع التوصل إلى هذه الدرجة العالية من التأكد عن طريق تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بأن التحريف أو الانحراف لا يؤثر على باقي مجتمع العينة.

تعميم التحريفات

١٤. لاختبارات التفاصيل، يجب على المراجع تعميم التحريفات التي اكتُشفت في العينة على مجتمع العينة. (راجع: الفقرات أ١٨–أ٢٠)

تقويم نتائج عينات المراجعة

١٥. يجب على المراجع تقويم:

(أ) نتائج العينة؛ (راجع: الفقرتين أ٢١، أ٢٢)

(ب) ما إذا كان استخدام العينات في المراجعة قد وفر أساساً معقولاً لاستنباط استنتاجات بشأن مجتمع العينة الذي تم اختباره. (راجع: الفقرة أ٢٣)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

التعريفات

خطر غير مرتبط بالعينة (راجع: الفقرة ٥(د))

أ١. من أمثلة الخطر غير المرتبط بالعينة استخدام إجراءات مراجعة غير مناسبة، أو التفسير الخاطئ لأدلة المراجعة والفشل في اكتشاف تحريف أو انحراف.

وحدة العينة (راجع: الفقرة ٥(و))

أ٢. قد تكون وحدات العينة بنوداً مادية (على سبيل المثال، الشيكات المدوَّنة بقسائم الإيداع، أو القيود الدائنة في الكشوف البنكية، أو فواتير المبيعات، أو أرصدة المدينين) أو وحدات نقدية.

التحريف الذي يمكن تحمله (راجع: الفقرة ٥(ط)):

أ٣. عند تصميم العينة، يحدد المراجع التحريف الذي يمكن تحمله من أجل مواجهة خطر أن مجموع التحريفات غير الجوهرية بصورتها الفردية قد يتسبب في جعل القوائم المالية محرفة بشكل جوهري ومن أجل توفير هامش لاحتمال وجود تحريفات غير مكتشفة. والتحريف الذي يمكن تحمله هو تطبيق الأهمية النسبية للتنفيذ، حسب تعريفها في معيار المراجعة (٣٢٠)،[٢] على إجراء معين من إجراءات استخدام العينات. وقد يكون التحريف الذي يمكن تحمله هو نفس مبلغ الأهمية النسبية للتنفيذ أو مبلغاً أقل.

تصميم العينة وحجمها واختيار بنود لاختبارها

تصميم العينة (راجع: الفقرة ٦)

أ٤. يمكّن استخدام العينات في المراجعة المراجع من الحصول على أدلة مراجعة وتقويمها، بشأن بعض خصائص البنود المُختارة من أجل تكوين، أو المساعدة في تكوين، استنتاج بشأن المجتمع الذي سُحبت منه العينة. ويمكن تطبيق مبدأ العينات في المراجعة إمّا باستخدام منهج الاختيار غير الإحصائي للعينة أو منهج الاختيار الإحصائي للعينة.

أ٥. عند تصميم عينة المراجعة، تشمل الأمور التي يأخذها المراجع في حسبانه الغرض المحدد الذي سيتم تحقيقه ومجموعة إجراءات المراجعة التي من المرجح أن تحقق ذلك الغرض على أكمل وجه. كما إن الأخذ في الحسبان لطبيعة أدلة المراجعة المطلوبة وظروف الانحراف أو التحريف المحتمل أو الخصائص الأخرى المتعلقة بأدلة المراجعة سوف يساعد المراجع في تحديد ما يشكل انحرافاً أو تحريفاً، وتحديد المجتمع الذي سيتم استخدامه لاختيار العينة. وللوفاء بمتطلبات الفقرة ٩ من معيار المراجعة (٥٠٠)، فعند تطبيق مبدأ العينات في المراجعة، يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات المراجعة للحصول على أدلة بأن المجتمع الذي تُسحب منه عينة المراجعة هو مجتمع كامل.

أ٦. تتضمن مراعاة المراجع للغرض من إجراء المراجعة، وفقاً لما تتطلبه الفقرة ٦، التوصل إلى فهم واضح لما يشكل انحرافاً أو تحريفاً، بحيث يتم فقط تضمين جميع تلك الحالات ذات الصلة بالغرض من إجراء المراجعة في تقويم الانحرافات أو تعميم التحريفات. فعلى سبيل المثال، في اختبارات التفاصيل المتعلقة بوجود حسابات مستحقة التحصيل، مثل المصادقات، فإن المدفوعات التي أداها العميل قبل تاريخ المصادقة ولكنها استُلمت من العميل بعد ذلك التاريخ بوقت قصير لا تُعَد تحريفاً. وأيضاً، لا تؤثر أخطاء الترحيل بين حسابات العملاء على مجموع رصيد الحسابات مستحقة التحصيل. وبالتالي، قد لا يكون من المناسب اعتبار ذلك تحريفاً عند تقويم نتائج العينة لهذا الإجراء المعيّن من إجراءات المراجعة، على الرغم مما قد يكون له من تأثير مهم على مجالات أخرى للمراجعة، مثل تقييم خطر الغش أو مدى كفاية مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها.

---

[٢] معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرة ٩

أ٧. عند مراعاة خصائص مجتمع العينة، ففيما يتعلق باختبار أدوات الرقابة، يجري المراجع تقييماً لمعدل الانحراف المتوقع استناداً إلى فهمه لأدوات الرقابة أو بناءً على التحقق من عدد قليل من بنود المجتمع. ويتم هذا التقييم من أجل تصميم عينة المراجعة وتحديد حجم العينة. فعلى سبيل المثال، إذا كان معدل الانحراف المتوقع مرتفعاً بشكل لا يمكن قبوله، يقرر المراجع عادةً عدم تنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة. وبالمثل، ففيما يتعلق باختبارات التفاصيل، يجري المراجع تقييماً للتحريف المتوقع في مجتمع العينة. وإذا كان التحريف المتوقع مرتفعاً، فقد يكون التحقق التام أو استخدام عينة بحجم كبير مناسباً لتنفيذ اختبارات التفاصيل.

أ٨. عند مراعاة خصائص المجتمع الذي ستُسحب منه العينة، قد يحدد المراجع أنه من المناسب اتباع التقسيم الطبقي أو الاختيار المستند إلى القيمة المرجحة. ويحتوي الملحق الأول على نقاش أكثر تفصيلاً للتقسيم الطبقي والاختيار المستند إلى القيمة المرجحة.

أ٩. إن القرار بشأن استخدام منهج الاختيار الإحصائي للعينة أو منهج الاختيار غير الإحصائي للعينة هو أمر متروك لحكم المراجع؛ ومع ذلك، فإن حجم العينة لا يعد ضابطاً صحيحاً للتمييز بين المنهج الإحصائي والمنهج غير الإحصائي.

حجم العينة (راجع: الفقرة ٧)

أ١٠. يؤثر مستوى خطر العينة الذي يكون المراجع على استعداد لتقبله على حجم العينة المطلوب. فكلما قل الخطر الذي يكون المراجع على استعداد لتقبله، زاد حجم العينة المطلوب.

أ١١. يمكن تحديد حجم العينة عن طريق تطبيق صيغة رياضية ذات أساس إحصائي أو من خلال ممارسة الحكم المهني. ويشير الملحقان الثاني والثالث إلى التأثيرات التي تكون عادةً لعوامل مختلفة على تحديد حجم العينة. وعندما تتشابه الظروف، يتشابه تأثير عوامل كتلك المحددة في الملحقين الثاني والثالث على حجم العينة، بغض النظر عمّا إذا كان قد تم اختيار منهج إحصائي أو غير إحصائي.

اختيار البنود لاختبارها (راجع: الفقرة ٨)

أ١٢. في ظل الاختيار الإحصائي للعينة، يتم اختيار بنود العينة بطريقة تعطي لكل وحدة عينة احتمالية معروفة لاختيارها. أما في حالة استخدام الاختيار غير الإحصائي للعينة، فيتم استخدام الحكم المهني لاختيار بنود العينة. ولأن الغرض من العينة *هو توفير أساس معقول للمراجع لاستنباط استنتاجات بشأن مجتمع العينة الذي تم اختيار العينة منه*، فمن المهم للمراجع أن يختار عينة ممثلة حتى يتجنب التحيز، وذلك عن طريق اختيار بنود عينة تتمتع بخصائص مماثلة لخصائص مجتمع العينة.

أ١٣. تتمثل الطرق الرئيسية لاختيار العينات في استخدام الاختيار العشوائي والاختيار المنهجي والاختيار غير المنتظم. وسيتم مناقشة كل من تلك الطرق في الملحق الرابع.

تنفيذ إجراءات المراجعة (راجع: الفقرتين ١٠، ١١)

أ١٤. من الأمثلة على ضرورة تنفيذ الإجراء على بند بديل هو ما يكون عندما يتم اختيار شيك ملغي أثناء اختبار دليل التصريح بالدفع. فإذا اقتنع المراجع بأن الشيك قد تم إلغاؤه بشكل سليم بحيث لا يمثل انحرافاً، فعندئذٍ يتم التحقق من بند بديل يتم اختياره على نحو مناسب.

أ١٥. من أمثلة عدم قدرة المراجع على تطبيق إجراءات المراجعة المُصممة على بند مختار ما يكون عندما يُفقد التوثيق المتعلق بهذا البند.

أ١٦. من أمثلة الإجراءات البديلة المناسبة التحقق من المقبوضات النقدية اللاحقة إلى جانب الأدلة المتعلقة بمصدرها والبنود التي من المقصود أن تقوم بتسويتها عند عدم استلام رد على طلب مصادقة إيجابية.

طبيعة الانحرافات والتحريفات وسببها (راجع: الفقرة ١٢)

أ١٧. عند تحليل الانحرافات والتحريفات التي تم تحديدها، قد يلاحظ المراجع أن للعديد منها سمات مشتركة، على سبيل المثال، نوع المعاملة أو الموقع أو خط الإنتاج أو الفترة الزمنية. وفي مثل هذه الظروف، قد يقرر المراجع تحديد جميع البنود التي لها هذه السمة المشتركة في مجتمع العينة، وتطبيق إجراءات المراجعة على تلك البنود. وإضافة لذلك، قد تكون هذه الانحرافات أو التحريفات متعمدة وقد تشير إلى احتمالية وجود غش.

تعميم التحريفات (راجع: الفقرة ١٤)

أ١٨. يتعين على المراجع تعميم التحريفات على مجتمع العينة للحصول على نظرة شاملة لحجم التحريف، لكن هذا التعميم قد لا يكون كافياً لتحديد المبلغ الذي سيتم تسجيله.

أ١٩. عندما يُصنف تحريف ما على أنه حالة شاذة، فإنه يُمكن استبعاده عند تعميم التحريفات على مجتمع العينة. ومع ذلك، فإن تأثير أي من تلك التحريفات، في حال عدم تصحيحه، يظل بحاجة لأن يؤخذ في الحسبان بالإضافة إلى تعميم التحريفات غير الشاذة.

أ٢٠. لأغراض اختبارات أدوات الرقابة، ليس من الضروري تعميم الانحرافات بشكل صريح، لأن معدل انحراف العينة هو أيضاً معدل الانحراف المُعمم لمجتمع العينة ككل. ويقدم معيار المراجعة (٣٣٠)[٣] إرشادات عندما يتم اكتشاف انحرافات عن أدوات الرقابة التي ينوي المراجع الاعتماد عليها.

تقويم نتائج عينات المراجعة (راجع: الفقرة ١٥)

أ٢١. لأغراض اختبارات أدوات الرقابة، قد يؤدي معدل انحراف العينة المرتفع بشكل غير متوقع إلى زيادة خطر التحريف الجوهري المُقيَّم، ما لم يتم الحصول على أدلة مراجعة إضافية تدعم التقييم المبدئي. أما فيما يتعلق باختبارات التفاصيل، فقد يؤدي مبلغ التحريف المرتفع بشكل غير متوقع في العينة إلى اعتقاد المراجع بأن فئة من المعاملات أو رصيد حساب قد تم تحريفه بشكل جوهري، وذلك في ظل عدم وجود أدلة مراجعة إضافية تشير إلى عدم وجود تحريف جوهري.

أ٢٢. في حالة اختبارات التفاصيل، يُعد التحريف المُعمَّم بالإضافة إلى التحريف الشاذ، إن وجد، بمثابة أفضل تقدير من جانب المراجع للتحريف في مجتمع العينة. وعندما يتجاوز التحريف المُعمَّم بالإضافة إلى التحريف الشاذ، إن وجد، التحريف الذي يمكن تحمله، فإن العينة لن توفر أساساً معقولاً لاستنباط استنتاجات بشأن مجتمع العينة الذي تم اختباره. وكلما كان التحريف المُعمَّم بالإضافة إلى التحريف الشاذ قريبين من التحريف الذي يمكن تحمله، زادت احتمالية تجاوز التحريف الفعلي للتحريف الذي يمكن تحمله. وأيضاً، إذا كان التحريف المُعمَّم أكبر من توقعات المراجع للتحريف المستخدم لتحديد حجم العينة، فقد يستنتج المراجع وجود خطر عينة غير مقبول، بأن التحريف الفعلي في مجتمع العينة يتجاوز التحريف الذي يمكن تحمله. ويساعد أخذ نتائج إجراءات المراجعة الأخرى في الحسبان المراجع في تقييم خطر تجاوز التحريف الفعلي في مجتمع العينة للتحريف الذي يمكن تحمله، وقد يتم تخفيض الخطر إذا تم الحصول على أدلة مراجعة إضافية.

أ٢٣. إذا توصل المراجع إلى أن استخدام العينات في المراجعة لا يوفر أساساً معقولاً لاستنباط استنتاجات بشأن مجتمع العينة الذي تم اختباره، فقد يقوم المراجع بما يلي:

- مطالبة الإدارة بالتحري عن التحريفات التي تم تحديدها وعن احتمال وجود تحريفات أخرى وعمل أي تعديلات ضرورية؛ أو
- تكييف طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية لتحقيق التأكيد المطلوب على أفضل نحو. فعلى سبيل المثال، في حالة اختبارات أدوات الرقابة، قد يقوم المراجع بتوسيع حجم العينة، أو اختبار أداة رقابة بديلة، أو تعديل الإجراءات الأساس ذات الصلة.

[٣] معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المُقيَّمة"، الفقرة ١٧

الملحق الأول

(راجع: الفقرة أ٨)

التقسيم الطبقي والاختيار المستند إلى القيمة المرجحة

عند مراعاة خصائص المجتمع الذي ستُسحب منه العينة، قد يحدد المراجع أنه من المناسب اتباع التقسيم الطبقي أو الاختيار المستند إلى القيمة المرجحة. ويقدم هذا الملحق إرشادات للمراجع بشأن استخدام التقسيم الطبقي وأساليب اختيار العينة استناداً إلى القيمة المرجحة.

التقسيم الطبقي

١. يمكن تحسين كفاءة المراجعة إذا قام المراجع بإجراء تقسيم طبقي لمجتمع العينة عن طريق تقسيمه إلى مجتمعات فرعية منفصلة ذات خصائص مميّزة. ويتمثل الهدف من هذا التقسيم الطبقي في تخفيض التباين في البنود داخل كل طبقة، ومن ثمّ السماح بتخفيض حجم العينة بدون زيادة خطر العينة.

٢. عند تنفيذ اختبارات التفاصيل، يتم عادةً تقسيم مجتمع العينة طبقياً حسب القيمة النقدية. ويسمح ذلك بتوجيه المزيد من جهود المراجعة نحو البنود ذات القيم الأكبر، حيث إن هذه البنود قد تشتمل على أكبر التحريفات المحتملة من حيث المبالغة في القيمة. وبالمثل، يمكن تقسيم مجتمع العينة طبقياً وفقاً لخاصية معينة تشير إلى ارتفاع خطر تحريف ما، على سبيل المثال، عند اختبار مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها أثناء تقويم الحسابات مستحقة التحصيل، يمكن تقسيم الأرصدة طبقياً حسب أعمارها.

٣. لا يمكن تعميم نتائج إجراءات المراجعة المطبقة على عينة من البنود داخل إحدى الطبقات إلا على البنود التي تشكل تلك الطبقة. ولسحب استنتاج ما على مجتمع العينة بالكامل، فإن المراجع بحاجه لأن يأخذ في حسبانه خطر التحريف الجوهري فيما يتعلق بأي طبقات أخرى تشكّل مجتمع العينة بالكامل. فعلى سبيل المثال، قد تشكل ٢٠% من البنود في مجتمع عينة ما نسبة ٩٠% من قيمة رصيد حساب معين. وقد يقرر المراجع التحقق من عينة من هذه البنود. ويقوم المراجع بتقويم نتائج هذه العينة والتوصل إلى استنتاج بشأن الـ ٩٠% من القيمة بشكل منفصل عن الـ ١٠% المتبقية (التي ستُستخدم بشأنها عينة إضافية أو وسائل أخرى لجمع أدلة المراجعة أو التي قد تُعد غير جوهرية).

٤. في حالة تقسيم فئة معاملات أو رصيد حساب إلى طبقات، يتم تعميم التحريف على كل طبقة على حدة. ثم يتم جمع التحريفات المُعمَّمة على كل طبقة عند النظر في التأثير المحتمل للتحريفات على مجموع فئة المعاملات أو رصيد الحساب.

الاختيار المستند إلى القيمة المرجحة

٥. عند تنفيذ اختبارات التفاصيل، قد يكون من الكفاءة تحديد وحدة العينة بالوحدات النقدية الفردية التي تشكل مجتمع العينة. وبعد اختيار الوحدات النقدية المحددة من داخل مجتمع العينة، على سبيل المثال، رصيد الحسابات مستحقة التحصيل، فقد يختبر المراجع البنود المحددة، على سبيل المثال، الأرصدة الفردية التي تحتوي على تلك الوحدات النقدية. ومن فوائد هذا المنهج في تحديد وحدة العينة، توجيه جهود المراجعة إلى البنود ذات القيمة الأكبر، لأن لديها فرصة أكبر للاختيار، وقد تنتج عنها عينات بأحجام أصغر. وقد يتم استخدام هذا المنهج بالتزامن مع الطريقة المنهجية لاختيار العينة (الموضحة في الملحق الرابع)، وهو المنهج الأكثر كفاءة عند اختيار البنود باستخدام الاختيار العشوائي.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة أ١١)

أمثلة على العوامل المؤثرة في حجم العينة لأغراض اختبارات أدوات الرقابة

فيما يلي العوامل التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند تحديد حجم العينة لإجراء اختبارات أدوات الرقابة. وتفترض تلك العوامل، التي يلزم أخذها في الحسبان مجتمعة، أن المراجع لا يقوم بتعديل طبيعة أو توقيت اختبارات أدوات الرقابة، أو لا يعدل بأية صورة أخرى منهج الإجراءات الأساس استجابةً للمخاطر المقيَّمة.

العامل	التأثير على حجم العينة	
١. زيادة الاعتماد على خطط اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تقييم المراجع للمخاطر	زيادة	كلما زاد التأكيد الذي يعتزم المراجع الحصول عليه من الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، انخفض تقييم المراجع لخطر التحريف الجوهري، وزاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة. وعندما يتضمن تقييم المراجع لخطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات توقعاً للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، يتطلب الأمر من المراجع تنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة. وبافتراض تساوي جميع الأمور الأخرى، فكلما زاد اعتماد المراجع على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تقييم المخاطر، اتسع مدى اختبارات المراجع لأدوات الرقابة (ومن ثمّ، زاد حجم العينة).
٢. زيادة معدل الانحراف الذي يمكن تحمله	نقصان	كلما انخفض معدل الانحراف الذي يمكن تحمله، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة.
٣. زيادة معدل الانحراف المتوقع في مجتمع العينة الذي سيتم اختباره	زيادة	كلما زاد معدل الانحراف المتوقع، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة حتى يكون المراجع في وضع يمكِّنه من إجراء تقدير معقول لمعدل الانحراف الفعلي. وتتضمن العوامل ذات الصلة بمراعاة المراجع لمعدل الانحراف المتوقع، فهم المراجع للأعمال (وعلى وجه الخصوص، إجراءات تقييم المخاطر المُنفَّذة للتوصل إلى فهم للرقابة الداخلية)، والتغييرات في الموظفين أو في الرقابة الداخلية، ونتائج إجراءات المراجعة المطبقة في فترات سابقة، ونتائج إجراءات المراجعة الأخرى. ويستلزم عادةً ارتفاع معدلات الانحراف المتوقعة في أدوات الرقابة حدوث انخفاض محدود، هذا إن حدث أصلاً، في خطر التحريف الجوهري المُقيَّم.
٤. زيادة مستوى التأكيد الذي يرجوه المراجع بشأن عدم تجاوز معدل الانحراف الفعلي في مجتمع العينة لمعدل الانحراف الذي يمكن تحمله	زيادة	كلما زاد مستوى التأكيد الذي يرجوه المراجع والدال على أن نتائج العينة هي في الواقع مؤشر على الحدوث الفعلي للانحراف في مجتمع العينة، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة.
٥. زيادة عدد وحدات العينة في مجتمع العينة	تأثير ضئيل	بالنسبة لمجتمعات العينة الكبيرة، يكون للحجم الفعلي لمجتمع العينة تأثير بسيط، هذا إن وجد أصلاً، على حجم العينة. وبالنسبة للمجتمعات الصغيرة، قد لا تكون العينات في المراجعة بنفس كفاءة الوسائل البديلة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

الملحق الثالث

(راجع: الفقرة أ١١)

أمثلة على العوامل المؤثرة في حجم العينة لأغراض اختبارات التفاصيل

فيما يلي العوامل التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند تحديد حجم العينة لإجراء اختبارات التفاصيل. وتفترض تلك العوامل، التي يلزم أخذها في الحسبان مجتمعة، أن المراجع لا يقوم بتعديل منهج اختبارات أدوات الرقابة أو لا يعدل بأية صورة أخرى طبيعة أو توقيت الإجراءات الأساس استجابةً للمخاطر المقيَّمة.

العامل	التأثير على حجم العينة	
١. ارتفاع تقييم المراجع لخطر التحريف الجوهري	زيادة	كلما ارتفع تقييم المراجع لخطر التحريف الجوهري، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة. ويتأثر تقييم المراجع لخطر التحريف الجوهري بالخطر الملازم وخطر الرقابة. فعلى سبيل المثال، إذا لم يقم المراجع بتنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة، فلا يمكن تخفيض تقييم المراجع للمخاطر في مقابل الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالإقرار ذي الصلة. وبناءً عليه، ولأجل تخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها، يحتاج المراجع إلى انخفاض مستوى خطر الاكتشاف والاعتماد بشكل أكبر على الإجراءات الأساس. وكلما زادت أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من اختبارات التفاصيل (بعبارة أخرى، كلما انخفض خطر الاكتشاف)، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة.
٢. زيادة استخدام الإجراءات الأساس الأخرى الموجهة لنفس الإقرار	نقصان	كلما زاد اعتماد المراجع على الإجراءات الأساس الأخرى (اختبارات التفاصيل أو الإجراءات التحليلية الأساس) لتخفيض خطر الاكتشاف فيما يتعلق بمجتمع عينة معين إلى مستوى مقبول، انخفض مستوى التأكيد الذي يحتاج المراجع للحصول عليه من العينة، ومن ثمّ، يمكن أن يقل حجم العينة.
٣. زيادة مستوى التأكيد الذي يرجوه المراجع بشأن عدم تجاوز التحريف الفعلي في مجتمع العينة للتحريف الذي يمكن تحمله	زيادة	كلما زاد مستوى التأكيد الذي يحتاج المراجع للحصول عليه والدال على أن نتائج العينة هي في الواقع مؤشر على المبلغ الفعلي للتحريف في مجتمع العينة، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة.
٤. زيادة التحريف الذي يمكن تحمله	نقصان	كلما انخفض التحريف الذي يمكن تحمله، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة.
٥. زيادة مبلغ التحريف الذي يتوقع المراجع وجوده في مجتمع العينة	زيادة	كلما زاد مبلغ التحريف الذي يتوقع المراجع وجوده في مجتمع العينة، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة من أجل القيام بتقدير معقول للمبلغ الفعلي للتحريف في مجتمع العينة. وتتضمن العوامل ذات الصلة بمراعاة المراجع لمبلغ التحريف المتوقع، مدى تحديد قيم البنود بصورة غير موضوعية، ونتائج إجراءات تقييم المخاطر، ونتائج اختبارات أداة الرقابة، ونتائج إجراءات المراجعة المطبقة في الفترات السابقة، ونتائج الإجراءات الأساس الأخرى.

العامل	التأثير على حجم العينة	
٦. التقسيم الطبقي لمجتمع العينة عندما يكون ذلك مناسباً	نقصان	عندما يكون هناك مدى (تباين) واسع في الحجم النقدي للبنود في مجتمع العينة، قد يكون من المفيد تقسيم مجتمع العينة طبقياً. وعندما يكون من الممكن تقسيم مجتمع العينة إلى طبقات بشكل مناسب، فإن مجموع أحجام العينات المأخوذة من الطبقات سيكون بصورة عامة أقل من حجم العينة الذي كان سيلزم الحصول عليه لبلوغ مستوى معين من خطر العينة فيما لو تم سحب عينة واحدة من مجتمع العينة ككل.
٧. عدد وحدات العينة في مجتمع العينة	تأثير ضئيل	بالنسبة لمجتمعات العينة الكبيرة، يكون للحجم الفعلي لمجتمع العينة تأثير بسيط، هذا إن وجد أصلاً، على حجم العينة. وبالتالي، فبالنسبة لمجتمعات العينة الصغيرة، لا تكون العينات في المراجعة، في الغالب، بنفس كفاءة الوسائل البديلة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. (ومع ذلك، فعند اختيار العينة على أساس وحدة النقد، فإن زيادة القيمة النقدية لمجتمع العينة تزيد من حجم العينة، ما لم يتم تعويض ذلك عن طريق الزيادة المتناسبة في الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل [وفي حالة الانطباق، مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة].)

الملحق الرابع

(راجع: الفقرة أ١٣)

طرق اختيار العينة

يوجد العديد من الطرق لاختيار العينات. وتتمثل الطرق الرئيسية فيما يلي:

(أ) الاختيار العشوائي (يطبق من خلال استخدام مولدات الأرقام العشوائية، على سبيل المثال، جداول الأرقام العشوائية).

(ب) الاختيار المنهجي، حيث تتم قسمة عدد وحدات العينة في مجتمع العينة على حجم العينة للحصول على المدى الفاصل بين اختيار وحدات العينة، على سبيل المثال كل ٥٠ وحدة، وبعد تحديد نقطة البداية ضمن أول خمسين وحدة، يتم اختيار وحدة عينة بعد كل ٥٠ وحدة. وعلى الرغم من أن نقطة البداية يمكن تحديدها بشكل عشوائي، فمن الأرجح أن تكون العينة عشوائية فعلاً إذا تم تحديدها باستخدام مولد أرقام عشوائية محوسب أو جداول أرقام عشوائية. وعند استخدام الاختيار المنهجي، قد يحتاج المراجع لتحديد أن وحدات العينة داخل مجتمع العينة غير مرتبة بطريقة يتوافق فيها المدى الفاصل بين اختيار وحدات العينة مع نمط معين في مجتمع العينة.

(ج) اختيار العينة على أساس وحدة النقد، هو نوع من الاختيار المستند إلى القيمة المرجحة (كما هو موضح في الملحق الأول) والذي يؤدي فيه حجم العينة واختيارها وتقويمها إلى استنتاج بمبالغ نقدية.

(د) الاختيار غير المنتظم، والذي يختار فيه المراجع العينة بدون اتباع أسلوب منتظم. وبالرغم من عدم استخدام أسلوب منتظم، فإن المراجع يتجنب أي تحيز مقصود أو أية قدرة على التنبؤ (على سبيل المثال، تجنب البنود التي يصعب تحديد موقعها، أو الاختيار أو التجنب الدائم للقيود الأولى أو الأخيرة في كل صفحة) ومن ثمّ يسعى لضمان أن تحظى جميع البنود في مجتمع العينة بفرصة لاختيارها. ولا يُعد الاختيار غير المنتظم مناسباً عند الاختيار الإحصائي للعينة.

(هـ) اختيار المجموعات، ويشمل اختيار مجموعة (مجموعات) من البنود المتجاورة من داخل مجتمع العينة. ولا يمكن عادةً استخدام طريقة اختيار المجموعات عند اتباع مبدأ العينات في المراجعة لأن معظم مجتمعات العينات تكون مرتبة بطريقة يتوقع فيها أن تكون للبنود المتتالية خصائص مماثلة لبعضها، ولكنها مختلفة عن البنود الأخرى في مجتمع العينة. وعلى الرغم من أن فحص مجموعة من البنود قد يكون إجراء مراجعة مناسباً في بعض الظروف، إلا أنه من النادر اعتبار ذلك أسلوب اختيار عينة مناسباً عندما ينوي المراجع استنباط استنتاجات صحيحة بشأن مجتمع العينة بالكامل استناداً إلى العينة.

معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث): مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٤٠) المُحدَّث، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث)

مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠١٩ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١
طبيعة التقديرات المحاسبية	٢–٣
المفاهيم الرئيسية لهذا المعيار	٤–٩
تاريخ السريان	١٠
الهدف	١١
التعريفات	١٢
المتطلبات	
إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها	١٣–١٥
التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها	١٦–١٧
الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة	١٨–٣٠
الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية	٣١
المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة	٣٢
التقويم العام استناداً إلى إجراءات المراجعة المنفَّذة	٣٣–٣٦
الإفادات المكتوبة	٣٧
الاتصال بالمكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو الأطراف الأخرى ذات الصلة	٣٨
التوثيق	٣٩
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
طبيعة التقديرات المحاسبية	أ١–أ٧
المفاهيم الرئيسية لهذا المعيار	أ٨–أ١٣
التعريفات	أ١٤–أ١٨
إجراءات التقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها	أ١٩–أ٦٣
التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها	أ٦٤–أ٨٠
الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة	أ٨١–أ١٣٢
المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة	أ١٣٣–أ١٣٦

التقويم العام استناداً إلى إجراءات المراجعة المنفَّذة أ١٣٧–أ١٤٤

الإفادات المكتوبة أ١٤٥

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو الأطراف الأخرى ذات الصلة أ١٤٦–أ١٤٨

التوثيق أ١٤٩–أ١٥٢

الملحق الأول: عوامل الخطر الملازم

الملحق الثاني: الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث) *"مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"* 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 مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها عند مراجعة القوائم المالية. وعلى وجه التحديد، يتضمن المعيار متطلبات ويقدم إرشادات تشير إلى، أو تتوسع في، كيفية تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)[١] ومعيار المراجعة (٣٣٠)[٢] ومعيار المراجعة (٤٥٠)[٣] ومعيار المراجعة (٥٠٠)[٤] ومعايير المراجعة الأخرى ذات الصلة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات. ويتضمن أيضاً متطلبات ويقدم إرشادات بشأن تقويم تحريفات التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات، والمؤشرات الدالة على وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة.

طبيعة التقديرات المحاسبية

٢. تتباين التقديرات المحاسبية تبايناً كبيراً بطبيعتها وتكون الإدارة بحاجة إلى إجرائها عندما لا يكون من الممكن رصد المبالغ النقدية بشكل مباشر. ويخضع قياس هذه المبالغ النقدية لحالة من عدم تأكد التقدير تعكس المحدودية الملازمة في المعرفة والبيانات. وينشأ عن هذه المحدودية تباين وعدم موضوعية ملازمان لنواتج القياس. وتنطوي آلية إجراء التقديرات المحاسبية على اختيار طريقة ما وتطبيقها باستخدام افتراضات وبيانات، وهو ما يتطلب اجتهاداً من جانب الإدارة ويمكن أن ينشأ عنه تعقيد في القياس. ويكون للتأثيرات الواقعة على هذه المبالغ النقدية بسبب التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى تأثير أيضاً على قابلية تعرض المبالغ للتحريف. (راجع: الفقرات أ١–أ٦، الملحق الأول)

٣. رغم أن هذا المعيار ينطبق على جميع التقديرات المحاسبية، فإن درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكد التقدير تتباين بشكل كبير. وسوف تتباين طبيعة تقييم المخاطر وتوقيت هذا التقييم ومداه وكذلك إجراءات المراجعة الإضافية التي يتطلبها هذا المعيار حسب حالة عدم تأكد التقدير وتقييم ما يتعلق بها من مخاطر تحريف جوهري. فقد يكون عدم تأكد التقدير منخفضاً للغاية لتقديرات محاسبية معينة، بناءً على طبيعة التقديرات، وكذلك قد تكون درجة التعقيد وعدم الموضوعية التي انطوى عليها إجراء التقديرات منخفضة للغاية. فلمثل هذه التقديرات المحاسبية، لا يُتوقع أن تكون إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات المراجعة الإضافية مكثّفة. وعندما تكون حالة عدم تأكد التقدير أو درجة التعقيد أو عدم الموضوعية مرتفعة للغاية، يكون من المتوقع لهذه الإجراءات أن تكون أوسع نطاقاً بكثير. ويحتوي هذا المعيار على إرشادات بشأن كيفية التدرج في تطبيق متطلباته. (راجع: الفقرة أ٧)

المفاهيم الرئيسية لهذا المعيار

٤. يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) إجراء تقييم منفصل للخطر الملازم فيما يخص مخاطر التحريف الجوهري التي يتم التعرف عليها على مستوى الإقرارات.[٥] وفي سياق معيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث)، وبناءً على طبيعة كل إجراء محاسبي معين، قد تخضع أو تتأثر قابلية تعرض الإقرار لتحريف، قد يكون جوهرياً، بحالة عدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى، والعلاقة المتبادلة فيما بينها. وبالتالي، يعتمد تقييم الخطر الملازم على درجة تأثير عوامل الخطر الملازم على احتمالية حدوث التحريف أو حجمه، ويتباين التقييم على مقياس يُشار إليه بلفظ نطاق الخطر الملازم. (راجع: الفقرات أ٨، أ٩، أ٦٥، أ٦٦، الملحق الأول)

٥. يشير هذا المعيار إلى المتطلبات ذات الصلة الواردة في معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) ومعيار المراجعة (٣٣٠)، ويقدم إرشادات فيما يتعلق بهما، وذلك للتأكيد على أهمية القرارات التي يتخذها المراجع بشأن أدوات الرقابة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك القرارات المتعلقة بما يلي:

- ما إذا كانت هناك أدوات رقابة يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) التعرف عليها، يتعين على المراجع تقويم تصميمها وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها.

---

[١] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"

[٢] معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المُقيَّمة"

[٣] معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"

[٤] معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"

[٥] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣١

- ما إذا كان المراجع سيقوم باختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة.

٦. يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) أيضاً إجراء تقييم منفصل لخطر الرقابة عند تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات. وعند تقييم خطر الرقابة، يأخذ المراجع في الحسبان ما إذا كانت إجراءات المراجعة الإضافية التي سينفذها تتجه إلى الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وإذا لم يكن المراجع يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، أو لا ينوي الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فإن تقييم المراجع لخطر الرقابة يكون مؤدَّاه أن تقييم خطر التحريف الجوهري يكون هو نفسه تقييم الخطر الملازم. (راجع: الفقرة أ١٠)

٧. يؤكد هذا المعيار على ضرورة أن تكون إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع (بما في ذلك، عند الاقتضاء، اختبارات أدوات الرقابة) مستجيبة لأسباب مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى الإقرارات، مع الأخذ في الحسبان تأثير وجود عامل أو أكثر من عوامل الخطر الملازم وتقييم المراجع لخطر الرقابة.

٨. تتأثر ممارسة نزعة الشك المهني فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية بنظر المراجع في عوامل الخطر الملازم، وتزيد أهميتها عندما تكون التقديرات المحاسبية خاضعة لدرجة مرتفعة من عدم تأكد التقدير أو عندما تكون متأثرة بدرجة كبيرة بالتعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى. وبالمثل، تُعد ممارسة نزعة الشك المهني مهمة عند ارتفاع قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر الملازم. (راجع: الفقرة أ١١)

٩. يتطلب هذا المعيار من المراجع أن يقوم، بناءً على إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، بتقويم ما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة[٦] في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، أم أنها مُحرَّفة. ولأغراض هذا المعيار، يُقصد بلفظ "معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق" أن المتطلبات ذات الصلة الواردة في إطار التقرير المالي المنطبق قد تم تطبيقها بالشكل المناسب، بما في ذلك المتطلبات التي تتناول: (راجع: الفقرات أ١٢، أ١٣، أ١٣٩–أ١٤٤)

- إجراء التقديرات المحاسبية، بما في ذلك اختيار الطريقة والافتراضات والبيانات في ضوء طبيعة التقدير المحاسبي وحقائق وظروف المنشأة؛
- اختيار الإدارة للمبلغ المقدر؛
- الإفصاحات عن التقدير المحاسبي، بما في ذلك الإفصاحات عن كيفية وضع التقدير المحاسبي والإفصاحات التي توضح طبيعة التقدير المحاسبي ومداه ومصادره.

تاريخ السريان

١٠. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠١٩ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

١١. هدف المراجع هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات في القوائم المالية تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.

التعريفات

١٢. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة أدناه:

(أ) التقدير المحاسبي: مبلغ نقدي يخضع قياسه، وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، لحالة من عدم تأكد التقدير. (راجع: الفقرة أ١٤)

(ب) تقدير المراجع لمبلغ واحد أو مدى من المبالغ: مبلغ أو مدى من المبالغ، على الترتيب، يضعه المراجع عند تقويمه لتقدير الإدارة لمبلغ واحد. (راجع: الفقرة أ١٥)

---

[٦] انظر أيضاً معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة ١٣(ج)

(ج) عدم تأكد التقدير: قابلية التعرض لنقص ملازم في دقة القياس. (راجع: الفقرة أ١٦، الملحق الأول)

(د) تحيز الإدارة: فقدان الإدارة لحيادها عند إعداد المعلومات. (راجع: الفقرة أ١٧)

(هـ) تقدير الإدارة لمبلغ واحد: المبلغ الذي تختار الإدارة إثباته أو الإفصاح عنه في القوائم المالية كتقدير محاسبي.

(و) ناتج التقدير المحاسبي: المبلغ النقدي الفعلي الناتج من اتضاح المعاملات أو الأحداث أو الظروف التي تناولها تقدير محاسبي. (راجع: الفقرة أ١٨)

المتطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

١٣. عند التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،[٧] يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم للأمور الآتية فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية الخاصة بالمنشأة. ويجب تنفيذ إجراءات المراجع الرامية للتوصل إلى هذا الفهم بالقدر اللازم للحصول على أدلة المراجعة التي توفر أساساً مناسباً للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات. (راجع: الفقرات أ١٩–أ٢٢)

التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق

(أ) معاملات المنشأة والأحداث أو الحالات الأخرى التي قد تنشأ عنها الحاجة إلى إثبات تقديرات محاسبية أو الإفصاح عنها في القوائم المالية، أو تنشأ عنها تغييرات في هذه التقديرات المحاسبية. (راجع: الفقرة أ٢٣)

(ب) متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية (بما في ذلك، ضوابط الإثبات وأسس القياس وما يتعلق بذلك من متطلبات للعرض والإفصاح)؛ وكيفية تطبيقها في سياق طبيعة وظروف المنشأة وبيئتها، بما في ذلك كيفية تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف. (راجع: الفقرتين أ٢٤، أ٢٥)

(ج) العوامل التنظيمية ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك، عند الاقتضاء، الأطر التنظيمية المتعلقة بالإشراف الاحترازي.(*) (راجع: الفقرة أ٢٦)

(د) طبيعة التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي يتوقع المراجع تضمينها في القوائم المالية للمنشأة، بناءً على فهم المراجع للأمور الواردة في الفقرات ١٣(أ)–(ج) أعلاه. (راجع: الفقرة أ٢٧)

التوصل إلى فهم لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة

(هـ) طبيعة ومدى المراقبة والحوكمة اللتين تطبقهما المنشأة على آلية التقرير المالي التي تتبعها الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية. (راجع: الفقرات أ٢٨–أ٣٠)

(و) كيفية تحديد الإدارة للحاجة إلى المهارات أو المعرفة المتخصصة، وكيفية استخدامها لها، فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك ما يختص باستعانة الإدارة بأحد الخبراء. (راجع: الفقرة أ٣١)

(ز) كيفية تعرف آلية تقييم المخاطر الخاصة بالمنشأة على المخاطر المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وكيفيةَ معالجتها لها. (راجع: الفقرتين أ٣٢، أ٣٣)

(ح) نظام معلومات المنشأة الذي يتعلق بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك:

(١) كيفية تدفق المعلومات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات فيما يخص فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة خلال نظام معلومات المنشأة؛ (راجع: الفقرتين أ٣٤، أ٣٥)

---

[٧] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرات ١٩-٢٧

* الإشراف الاحترازي هو ذلك الذي تمارسه الجهات الإشرافية على القطاع المالي مثل البنوك المركزية لضمان الاستقرار المالي من خلال حماية المودعين، والمؤمن عليهم.

(٢) كيفية قيام الإدارة بما يلي، فيما يتعلق بمثل هذه التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها:

أ. تحديد الطرق أو الافتراضات أو مصادر البيانات ذات الصلة، التي تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، والحاجة إلى إدخال تغييرات فيها، بما في ذلك كيفية قيام الإدارة بما يلي: (راجع: الفقرتين أ٣٦، أ٣٧)

١. اختيار أو تصميم الطرق المستخدمة وتطبيقها، بما في ذلك استخدام النماذج؛ (راجع: الفقرتين أ٣٨، أ٣٩)

٢. اختيار الافتراضات التي سيتم استخدامها، بما في ذلك مراعاة البدائل، وتحديد الافتراضات المهمة؛ (راجع: الفقرات أ٤٠–أ٤٣)

٣. اختيار البيانات التي سيتم استخدامها؛ (راجع: الفقرة أ٤٤)

ب. فهم درجة عدم تأكد التقدير، بما في ذلك من خلال الأخذ في الحسبان مدى نواتج القياس المحتملة؛ (راجع: الفقرة أ٤٥)

ج. معالجة عدم تأكد التقدير، بما في ذلك القيام باختيار مبلغ واحد مقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية. (راجع: الفقرات أ٤٦–أ٤٩)

(ط) أدوات الرقابة التي يتم التعرف عليها في مكون أنشطة الرقابة[٨] المطبقة على آلية الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية على النحو الموضح في الفقرة ١٣(ح)(٢). (راجع: الفقرات أ٥٠–أ٥٤)

(ي) كيفية مراجعة الإدارة لنواتج التقديرات المحاسبية السابقة وكيفية استجابتها لنتائج تلك المراجعة.

١٤. يجب على المراجع فحص ناتج التقديرات المحاسبية السابقة، أو إعادة التقدير اللاحق لها، عند الاقتضاء، لمساعدته في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في الفترة الحالية. ويجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان خصائص التقديرات المحاسبية عند تحديد طبيعة ذلك الفحص ومداه. وليس المقصود من الفحص التشكيك في الاجتهادات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية في الفترة السابقة والتي كانت مناسبة استناداً إلى المعلومات التي كانت متاحة في وقت إجراء التقديرات. (راجع: الفقرات أ٥٥–أ٦٠)

١٥. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، يجب على المراجع تحديد ما إذا كان فريق الارتباط يحتاج إلى مهارات أو معرفة متخصصة لتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، أو التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، أو تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة للاستجابة لتلك المخاطر، أو تقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. (راجع: الفقرات أ٦١–أ٦٣)

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها

١٦. عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، وتقييمها، فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات على مستوى الإقرارات، بما في ذلك تقييم الخطر الملازم وخطر الرقابة بشكل منفصل على مستوى الإقرارات، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،[٩] يجب على المراجع أن يأخذ ما يلي في الحسبان عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وعند تقييم الخطر الملازم: (راجع: الفقرات أ٦٤–أ٧١)

(أ) درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكد التقدير؛ (راجع: الفقرات أ٧٢–أ٧٥)

(ب) درجة تأثر ما يلي بالتعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى: (راجع: الفقرات أ٧٦–أ٧٩)

(١) اختيار وتطبيق الطريقة والافتراضات والبيانات عند إجراء التقدير المحاسبي؛ أو

(٢) اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية.

---

[٨] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٦(أ)(١)-(٤)

[٩] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرتان ٣١ و٣٤

١٧. يجب على المراجع تحديد ما إذا كان أي من مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها وتم تقييمها وفقاً للفقرة ١٦ يُعد، بحسب حكم المراجع، خطراً مهماً.[١٠] وإذا حدد المراجع وجود خطر مهم، فيجب عليه التعرف على أدوات الرقابة التي تواجه ذلك الخطر،[١١] وتقويم ما إذا كانت أدوات الرقابة تلك قد تم تصميمها بفاعلية، وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها.[١٢] (راجع: الفقرة أ٨٠)

الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة

١٨. وفقاً لمتطلبات المعيار (٣٣٠)،[١٣] يجب أن تكون إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع مستجيبة لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى الإقرارات،[١٤] مع الأخذ في الحسبان أسباب التقييم المُعطى لتلك المخاطر. ويجب أن تتضمن إجراءات المراجعة الإضافية واحداً أو أكثر من المناهج الآتية:

(أ) الحصول على أدلة مراجعة من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع (انظر الفقرة ٢١)؛ أو

(ب) اختبار كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير المحاسبي (انظر الفقرات ٢٢-٢٧)؛ أو

(ج) تقدير المراجع لمبلغ أو مدى من المبالغ (انظر الفقرتين ٢٨–٢٩).

ويجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان عند تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية أنه كلما ارتفع خطر التحريف الجوهري المقيَّم، زادت درجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها أدلة المراجعة.[١٥] ويجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية بطريقة لا تنحاز إلى الحصول على أدلة المراجعة التي قد تكون مؤيِّدة ولا إلى استبعاد أدلة المراجعة التي قد تكون مناقضة. (راجع: الفقرات أ٨١–أ٨٤)

١٩. وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣٣٠)،[١٦] يجب على المراجع أن يُصمم ويُنفذ اختبارات للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، وذلك في الحالات الآتية:

(أ) إذا اشتمل تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات على توقع بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية؛ أو

(ب) إذا كانت الإجراءات الأساس لا تستطيع أن توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات.

وفيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، يجب أن تكون اختبارات المراجع لأدوات الرقابة مستجيبة لأسباب التقييم المُعطى لمخاطر التحريف الجوهري. وعند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، يجب على المراجع أن يحصل على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً، كلما زاد اعتماده على فاعلية أداة الرقابة.[١٧] (راجع: الفقرات أ٨٥–أ٨٩)

٢٠. يجب أن تتضمن إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع لخطر مهم يتعلق بأحد التقديرات المحاسبية إجراء اختبارات لأدوات الرقابة في الفترة الحالية إذا كان المراجع يخطط للاعتماد على تلك الأدوات. وعندما يكون المنهج المتبع لمواجهة خطر مهم مُؤلفاً فقط من الإجراءات الأساس، فيجب أن تتضمن تلك الإجراءات اختبارات للتفاصيل.[١٨] (راجع: الفقرة أ٩٠)

الحصول على أدلة مراجعة من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع

٢١. عندما يكون من بين إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع الحصول على أدلة مراجعة من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت أدلة المراجعة كافية ومناسبة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري المتعلقة بالتقدير المحاسبي، مع الأخذ في الحسبان أن التغيرات في الظروف والحالات الأخرى ذات الصلة التي تقع بين الحدث وتاريخ القياس قد تؤثر على ملاءمة أدلة المراجعة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق. (راجع: الفقرات أ٩١–أ٩٣)

---

١٠ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٢

١١ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٦(أ)(١)

١٢ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٦(د)

١٣ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرات ٦-١٥ و١٨

١٤ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرات ٦ و٧ و٢١

١٥ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٧(ب)

١٦ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٨

١٧ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٩

١٨ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ١٥ و٢١

اختبار كيفية إجراء الإدارة للتقدير المحاسبي

٢٢. عند اختبار كيفية إجراء الإدارة للتقدير المحاسبي، يجب أن تشتمل إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع على إجراءات، يتم تصميمها وتنفيذها وفقاً للفقرات ٢٣-٢٦، للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مخاطر التحريف الجوهري فيما يتعلق بما يلي: (راجع: الفقرة أ٩٤)

(أ) اختيار وتطبيق الطريقة والافتراضات المهمة والبيانات التي استخدمتها الإدارة عند إجراء التقدير المحاسبي؛

(ب) كيفية اختيار الإدارة للمبلغ المقدر من جانبها وإعدادها لما يتعلق بذلك من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير.

الطرق

٢٣. عند تطبيق متطلبات الفقرة ٢٢، بشأن الطرق، يجب أن تتناول إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع:

(أ) ما إذا كانت الطريقة المختارة تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، وما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، عن الطريقة المستخدمة في الفترات السابقة تُعد مناسبة؛ (راجع: الفقرتين أ٩٥، أ٩٧)

(ب) ما إذا كانت الاجتهادات الممارسة عند اختيار الطريقة تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛ (راجع: الفقرة أ٩٦)

(ج) ما إذا كانت العمليات الحسابية مطبقة وفقاً للطريقة ودقيقة حسابياً؛

(د) ما إذا كانت الاجتهادات تم تطبيقها بشكل متّسق، وذلك عندما ينطوي تطبيق الإدارة للطريقة على وضع نماذج معقدة، وأيضاً عند الاقتضاء: (راجع: الفقرات أ٩٨–أ١٠٠)

(١) ما إذا كان تصميم النموذج يحقق هدف القياس المنصوص عليه في إطار التقرير المالي المنطبق، ويُعد مناسباً في ظل الظروف القائمة، وأيضاً ما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، عن نموذج الفترة السابقة تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة؛

(٢) ما إذا كانت التعديلات على مخرجات النموذج تُعد متّسقة مع هدف القياس المنصوص عليه في إطار التقرير المالي المنطبق وتُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة؛

(هـ) ما إذا كانت سلامة الافتراضات المهمة والبيانات قد تم الحفاظ عليها عند تطبيق الطريقة. (راجع: الفقرة أ١٠١)

الافتراضات المهمة

٢٤. عند تطبيق متطلبات الفقرة ٢٢، بشأن الافتراضات المهمة، يجب أن تتناول إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع:

(أ) ما إذا كانت الافتراضات المهمة تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، وما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، عن الفترات السابقة تُعد مناسبة؛ (راجع: الفقرات أ٩٥، أ١٠٢-أ١٠٣)

(ب) ما إذا كانت الاجتهادات الممارسة عند اختيار الافتراضات المهمة تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛ (راجع: الفقرة أ٩٦)

(ج) ما إذا كانت الافتراضات المهمة تُعد متسقة مع بعضها ومع تلك المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى، أو مع ما يتعلق بها من افتراضات مستخدمة في المجالات الأخرى لأنشطة عمل المنشأة، وذلك بناءً على المعرفة التي اكتسبها المراجع أثناء المراجعة؛ (راجع: الفقرة أ١٠٤)

(د) عند الاقتضاء، ما إذا كانت الإدارة تنوي اتخاذ تصرفات معينة ولديها القدرة على القيام بذلك. (راجع: الفقرة أ١٠٥)

البيانات

٢٥. عند تطبيق متطلبات الفقرة ٢٢، بشأن البيانات، يجب أن تتناول إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع:

(أ) ما إذا كانت البيانات تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، وما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، عن الفترات السابقة تُعد مناسبة؛ (راجع: الفقرتين أ٩٥، أ١٠٦)؛

(ب) ما إذا كانت الاجتهادات الممارسة عند اختيار البيانات تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛ (راجع: الفقرة أ٩٦)

(ج) ما إذا كانت البيانات ملائمة ويمكن الاعتماد عليها في ظل الظروف القائمة؛ (راجع: الفقرة أ١٠٧)

(د) ما إذا كانت البيانات قد تم فهمها أو تفسيرها بشكل سليم من جانب الإدارة، بما في ذلك ما يتعلق بالشروط التعاقدية. (راجع: الفقرة أ١٠٨)

اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير

٢٦. عند تطبيق متطلبات الفقرة ٢٢، يجب أن تتناول إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع ما إذا كانت الإدارة قد اتخذت، في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، خطوات مناسبة:

(أ) لفهم عدم تأكد التقدير؛ (راجع: الفقرة أ١٠٩)

(ب) لعلاج عدم تأكد التقدير عن طريق اختيار مبلغ مقدر مناسب وعن طريق إعداد ما يتعلق بذلك من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير. (راجع: الفقرات أ١١٠–أ١١٤)

٢٧. عندما لا تكون الإدارة قد قامت، بحسب حكم المراجع استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، باتخاذ الخطوات المناسبة لفهم عدم تأكد التقدير أو علاجه، فيجب على المراجع: (راجع: الفقرات أ١١٥–أ١١٧)

(أ) مطالبة الإدارة بتنفيذ المزيد من الإجراءات لفهم عدم تأكد التقدير أو التعامل معه عن طريق إعادة النظر في اختيار الإدارة للمبلغ المقدر أو النظر في تقديم إفصاحات إضافية فيما يتعلق بعدم تأكد التقدير، وتقويم استجابات الإدارة وفقاً للفقرة ٢٦؛

(ب) القيام قدر الإمكان بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ وفقاً للفقرتين ٢٨ و٢٩، وذلك إذا حدد المراجع أن استجابة الإدارة لطلبه لا تعالج عدم تأكد التقدير بشكل كافٍ؛

(ج) تقويم ما إذا كان يوجد قصور في الرقابة الداخلية، وإذا كان الأمر كذلك، فيجب عليه أن يقوم بالإبلاغ وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٥).[١٩]

تقدير المراجع لمبلغ أو مدى من المبالغ

٢٨. عندما يقدر المراجع مبلغاً أو مدى من المبالغ لتقويم المبلغ الذي قدرته الإدارة وما يتعلق بذلك من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير، بما في ذلك عندما يكون المراجع مطالباً بالقيام بذلك وفقاً للفقرة ٢٧(ب)، فيجب أن تتضمن إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع إجراءات لتقويم ما إذا كانت الطرق أو الافتراضات أو البيانات المستخدمة تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق. وبغض النظر عمّا إذا كان المراجع يستخدم الطرق أو الافتراضات أو البيانات الخاصة بالإدارة أو الخاصة به، فيجب أن تكون إجراءات المراجعة الإضافية تلك مُصمَّمة ومُنفَّذة لعلاج الأمور الواردة في الفقرات ٢٣-٢٥. (راجع: الفقرات أ١١٨–أ١٢٣)

٢٩. إذا قام المراجع بتقدير مدى من المبالغ، فيجب عليه:

(أ) تحديد أن المدى يتضمن فقط المبالغ التي يدعمها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة والتي قام المراجع بتقويمها على أنها معقولة في سياق أهداف القياس والمتطلبات الأخرى المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطبق؛ (راجع: الفقرتين أ١٢٤، أ١٢٥)

(ب) تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة فيما يتعلق بالإفصاحات الواردة في القوائم المالية والتي تصف حالة عدم تأكد التقدير.

اعتبارات أخرى تتعلق بأدلة المراجعة

٣٠. يجب على المراجع الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة الواردة في معيار المراجعة (٥٠٠) عند الحصول على أدلة مراجعة بشأن مخاطر التحريف الجوهري التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية، وبغض النظر عن مصادر المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة.

[١٩] معيار المراجعة (٢٦٥) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"

وعند استخدام عمل خبير استعانت به الإدارة، فإن المتطلبات الواردة في الفقرات ٢١-٢٩ من هذا المعيار يمكن أن تساعد المراجع في تقويم مدى مناسبة استخدام عمل الخبير كدليل مراجعة لأحد الإقرارات ذات الصلة وفقاً للفقرة ٨(ج) من معيار المراجعة (٥٠٠). وعند تقويم عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة، فإن إجراءات المراجعة الإضافية تتأثر في طبيعتها وتوقيتها ومداها بتقويم المراجع لكفاءة الخبير وقدراته وموضوعيته، وبفهم المراجع لطبيعة العمل الذي نفذه الخبير، وبمعرفة المراجع بمجال عمل الخبير. (راجع: الفقرات أ١٢٦–أ١٣٢)

الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية

٣١. يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى الإقرارات وذلك للإفصاحات المتعلقة بكل تقدير محاسبي، بخلاف تلك المتعلقة بعدم تأكد التقدير التي تم تناولها في الفقرتين ٢٦(ب) و٢٩(ب).

المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة

٣٢. يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت الاجتهادات والقرارات التي اتخذتها الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية التي اشتملت عليها القوائم المالية تقدم مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، حتى وإن كانت هذه الاجتهادات والقرارات تُعد معقولة عند النظر لكل منها على حدة. وعند تحديد وجود مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، يجب على المراجع تقويم ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة. وإذا كانت هناك نية للتضليل، يُعد تحيز الإدارة غشاً بطبيعة الحال. (راجع: الفقرات أ١٣٣–أ١٣٦)

التقويم العام استناداً إلى إجراءات المراجعة المُنفَّذة

٣٣. عند تطبيق معيار المراجعة (٣٣٠) على التقديرات المحاسبية،[٢٠] يجب على المراجع أن يقوم، استناداً إلى إجراءات المراجعة المُنفَّذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، بتقويم ما يلي: (راجع: الفقرتين أ١٣٧، أ١٣٨)

(أ) ما إذا كانت تقييمات مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات لا تزال مناسبة، بما في ذلك عند المعرفة بوجود مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛

(ب) ما إذا كانت قرارات الإدارة فيما يتعلق بالإثبات والقياس والعرض والإفصاح عن هذه التقديرات المحاسبية في القوائم المالية قد تم اتخاذها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛

(ج) ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

٣٤. عند إجراء التقويم الذي تتطلبه الفقرة ٣٣(ج)، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان جميع أدلة المراجعة ذات الصلة التي تم الحصول عليها، سواءً كانت مؤيِّدة أو مناقِضة.[٢١] وفي حالة عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه أن يحدد ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة أو على رأيه في القوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).[٢٢]

تحديد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية معقولة أو محرَّفة

٣٥. يجب على المراجع تحديد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، أم أنها مُحرَّفة. ويقدم معيار المراجعة (٤٥٠)[٢٣] إرشادات بشأن الكيفية التي يمكن أن يميز بها المراجع بين التحريفات (سواءً كانت في الحقائق أو ناتجة عن الاجتهادات أو مُعمَّمة) لأغراض تقويم المراجع لتأثير التحريفات غير المُصحَّحة على القوائم المالية. (راجع: الفقرات أ١٢، أ١٣، أ١٣٩–أ١٤٤)

---

[٢٠] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ٢٥ و٢٦

[٢١] معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة ١١

[٢٢] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

[٢٣] معيار المراجعة (٤٥٠)، الفقرة أ٦

٣٦. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، يجب على المراجع تقويم ما يلي:

(أ) في حالة إطار العرض العادل، ما إذا كانت الإدارة قد قامت بتضمين الإفصاحات التي تُعد ضرورية، بخلاف تلك المطلوبة على وجه التحديد بموجب الإطار، لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية ككل؛[٢٤] أو

(ب) في حالة إطار الالتزام، ما إذا كانت الإفصاحات هي تلك التي تُعد ضرورية حتى لا تكون القوائم المالية مضللة.[٢٥]

الإفادات المكتوبة

٣٧. يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة والمكلفين بالحوكمة،[٢٦] حسب مقتضى الحال، تقديم إفادات مكتوبة عمّا إذا كانت الطرق والافتراضات المهمة والبيانات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد مناسبة لتحقيق الإثبات أو القياس أو الإفصاح الذي يتفق مع إطار التقرير المالي المنطبق. ويجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان أيضاً الحاجة للحصول على إفادات عن تقديرات محاسبية محددة، بما في ذلك ما يتعلق بالطرق أو الافتراضات أو البيانات المستخدمة. (راجع: الفقرة أ١٤٥)

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو الأطراف الأخرى ذات الصلة

٣٨. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٦٠)[٢٧] ومعيار المراجعة (٢٦٥)،[٢٨] يتطلب الأمر من المراجع الاتصال بالمكلفين بالحوكمة أو الإدارة بشأن أمور معينة، من بينها الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة وأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية، على الترتيب. وعند القيام بذلك، يجب على المراجع أن ينظر في الأمور التي سيتم الإبلاغ عنها، إن وجدت، بشأن التقديرات المحاسبية وأن يأخذ في الحسبان ما إذا كانت الأسباب المحددة لمخاطر التحريف الجوهري تتعلق بعدم تأكد التقدير، أو بتأثيرات التعقيد أو عدم الموضوعية أو العوامل الأخرى للخطر الملازم لإجراء التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات. وإضافة لذلك، فإن المراجع مطالَبٌ في ظروف معينة بموجب الأنظمة أو اللوائح بالإبلاغ عن أمور معينة لأطراف أخرى ذات صلة، مثل السلطات التنظيمية أو جهات الإشراف الاحترازي. (راجع: الفقرات أ١٤٦–أ١٤٨)

التوثيق

٣٩. يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:[٢٩] (راجع: الفقرات أ١٤٩–أ١٥٢)

(أ) العناصر الرئيسية لفهم المراجع للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية فيها التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية للمنشأة؛

(ب) الرابط بين إجراءات المراجعة الإضافية التي نفذها المراجع ومخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى الإقرارات،[٣٠] مع الأخذ في الحسبان الأسباب (سواءً كانت متعلقة بالخطر الملازم أو خطر الرقابة) المحددة لتقييم تلك المخاطر؛

(ج) استجابات المراجع عندما لا تكون الإدارة قد اتخذت خطوات مناسبة لفهم عدم تأكد التقدير وعلاجه؛

(د) المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، إن وجدت، وتقويم المراجع لما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة، وفقاً لمتطلبات الفقرة ٣٢؛

(هـ) الأحكام المهمة التي تتعلق بتحديد المراجع ما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، أم أنها مُحرَّفة.

***

[٢٤] انظر أيضاً معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ١٤

[٢٥] انظر أيضاً معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ١٩

[٢٦] معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة"

[٢٧] معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٦(أ)

[٢٨] معيار المراجعة (٢٦٥)، الفقرة ٩

[٢٩] معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨–١١، و٦ و٧ و١٠

[٣٠] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٢٨(ب)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

طبيعة التقديرات المحاسبية (راجع: الفقرة ٢)

أمثلة للتقديرات المحاسبية

أ١. من الأمثلة على التقديرات المحاسبية التي تتعلق بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات ما يلي:

- تقادم المخزون.
- استهلاك الممتلكات والمعدات.
- تقويم أصول البنية التحتية.
- تقويم الأدوات المالية.
- نتيجة الدعاوى القضائية التي لم يتم البت فيها.
- مخصص خسائر الائتمان المتوقعة.
- تقويم التزامات عقود التأمين.
- التزامات الضمانات.
- الالتزامات الخاصة بمنافع تقاعد الموظفين.
- المدفوعات على أساس الأسهم.
- القيمة العادلة للأصول أو الالتزامات المستحوذ عليها في تجميع للأعمال، بما في ذلك تحديد الشهرة والأصول غير الملموسة.
- الهبوط في قيمة الأصول أو الممتلكات أو المعدات المعمِّرة المحتفظ بها بهدف الاستبعاد.
- عمليات التبادل غير النقدي للأصول أو الالتزامات بين الأطراف المستقلة.
- الإيراد المثبت للعقود طويلة الأجل.

الطرق

أ٢. الطريقة هي أسلوب قياس تستخدمه الإدارة لإجراء تقدير محاسبي وفقاً لأساس القياس المطلوب. فعلى سبيل المثال، تتمثل إحدى الطرق المعروفة لإجراء التقديرات المحاسبية التي تتعلق بمعاملات الدفع على أساس الأسهم في تحديد سعر استرداد نظري في عقود الخيار باستخدام الصيغة الرياضية لبلاك شولز الخاصة بتسعير عقود الخيار. وتُطبق أية طريقة باستخدام أداة أو عملية حسابية، يُشار إليها أحياناً بلفظ "نموذج"، وتنطوي على تطبيق افتراضات وبيانات مع الأخذ في الحسبان مجموعة العلاقات فيما بينها.

الافتراضات والبيانات

أ٣. تنطوي الافتراضات على اجتهادات تستند إلى المعلومات المتاحة حول أمور مثل اختيار معدل فائدة أو معدل خصم أو اجتهادات حول ظروف أو أحداث مستقبلية. ويمكن أن تختار الإدارة افتراضاً من بين مجموعة من البدائل المناسبة. وتصبح الافتراضات التي يضعها أو يحددها الخبير الذي تستعين به الإدارة افتراضات من جانب الإدارة نفسها عندما تستخدمها الإدارة في إجراء التقدير المحاسبي.

أ٤. لأغراض هذا المعيار، يُقصد بالبيانات المعلومات التي يمكن الحصول عليها من خلال الملاحظة المباشرة أو من طرف من خارج المنشأة. ويُشار إلى المعلومات التي يتم الحصول عليها عن طريق تطبيق أساليب تحليلية أو تفسيرية على البيانات باسم البيانات المشتقة وذلك عندما يكون لمثل هذه الأساليب أسس نظرية مستقرة مما يترتب عليه قلة الحاجة إلى اجتهادات الإدارة. وفيما عدا ذلك، تكون مثل هذه المعلومات مجرد افتراض.

أ٥. من أمثلة البيانات:

- الأسعار المتفق عليها في معاملات السوق؛
- أوقات التشغيل أو كميات الإنتاج للآلات الإنتاجية؛
- الأسعار التاريخية أو الشروط الأخرى المنصوص عليها في العقود، مثل النصوص المدرجة في اتفاقية قرض بشأن معدل الفائدة المتعاقد عليه وجدول مواعيد السداد ومدة القرض؛
- المعلومات المستشرفة للمستقبل مثل توقعات الحالة الاقتصادية أو الأرباح التي يتم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات؛
- معدل الفائدة المستقبلي الذي يتم تحديده باستخدام أساليب الاستقراء من معدلات الفائدة الآجلة (بيانات مشتقة).

أ٦. يمكن أن تأتي البيانات من مجموعة واسعة من المصادر. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تكون البيانات:

- مُعدّة داخل المنشأة أو خارجها؛ أو
- قد تم الحصول عليها من نظام داخل دفتري الأستاذ العام والمساعد أو من نظام خارجهما؛ أو
- قابلة للرصد في العقود؛ أو
- قابلة للرصد في الإصدارات التشريعية أو التنظيمية.

التدرج (راجع: الفقرة ٣)

أ٧. من أمثلة الفقرات التي تحتوي على إرشادات بشأن الكيفية التي يمكن بها التدرج في تطبيق متطلبات هذا المعيار الفقرات أ٢٠–أ٢٢ وأ٦٣ وأ٦٧ وأ٨٤.

المفاهيم الرئيسية لهذا المعيار

عوامل الخطر الملازم (راجع: الفقرة ٤)

أ٨. عوامل الخطر الملازم هي خصائص الحالات أو الأحداث التي تؤثر على قابلية تعرض أحد الإقرارات عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح للتحريف، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، وذلك قبل النظر في أدوات الرقابة.[٣١] ويشرح الملحق الأول بمزيد من التفصيل طبيعة هذه العوامل، والعلاقات المتبادلة فيما بينها، في سياق إجراء التقديرات المحاسبية وعرضها في القوائم المالية.

أ٩. عند تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات،[٣٢] فإنه بالإضافة إلى عدم التأكد المحيط بالتقدير والتعقيد وعدم الموضوعية، يأخذ المراجع في الحسبان أيضاً درجة تأثير عوامل الخطر الملازم المنصوص عليها في معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) (بخلاف عدم التأكد المحيط بالتقدير والتعقيد وعدم الموضوعية) على قابلية تعرض الإقرارات لتحريف بشأن التقدير المحاسبي. وتشمل عوامل الخطر الملازم الإضافية تلك:

- التغير في طبيعة أو ظروف بنود القوائم المالية ذات الصلة، أو متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق مما قد تنشأ عنه حاجة إلى إجراء تغييرات في الطريقة أو الافتراضات أو البيانات المستخدمة لإجراء التقدير المحاسبي.
- قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة، أو عوامل خطر الغش الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر الملازم، عند إجراء التقدير المحاسبي.
- عدم التأكد، بخلاف عدم التأكد المحيط بالتقدير.

---

[٣١] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٢(و)

[٣٢] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣١

خطر الرقابة (راجع: الفقرة ٦)

أ١٠. عند تقييم خطر الرقابة على مستوى الإقرارات وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، يأخذ المراجع في الحسبان ما إذا كان يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وعندما ينظر المراجع فيما إذا كان سيختبر الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، يدعم تقويم المراجع لفاعلية تصميم أدوات الرقابة وتطبيقها توقعات المراجع بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند وضع الخطة لاختبارها.

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرة ٨)

أ١١. الفقرات أ٦٠ وأ٩٥ وأ٩٦ وأ١٣٧ وأ١٣٩ هي أمثلة للفقرات التي توضح الطرق التي يمكن أن يمارس بها المراجع نزعة الشك المهني. وتقدم الفقرة أ١٥٢ إرشادات بشأن الطرق التي يمكن بها توثيق ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني، وتحتوي على أمثلة لفقرات محددة في هذا المعيار يمكن أن يقدم التوثيق بشأنها أدلة على ممارسة نزعة الشك المهني.

مفهوم لفظ "معقولة" (راجع: الفقرتين ٩، ٣٥)

أ١٢. من بين الاعتبارات الأخرى التي قد تكون ذات صلة بنظر المراجع فيما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، ما إذا كانت:

- البيانات والافتراضات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي تُعد متّسقة مع بعضها ومع تلك المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى أو في مجالات أنشطة عمل المنشأة؛
- التقديرات المحاسبية تأخذ في الحسبان المعلومات المناسبة التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق.

أ١٣. يُقصد بلفظ "قد تم تطبيقها بالشكل المناسب" المستخدم في الفقرة ٩ أن المتطلبات قد تم تطبيقها بطريقة لا تراعي فقط متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، وإنما تعكس أيضاً الاجتهادات التي تُعد متّسقة مع هدف أساس القياس المنصوص عليه في ذلك الإطار.

التعريفات

التقدير المحاسبي (راجع: الفقرة ١٢(أ))

أ١٤. التقديرات المحاسبية هي مبالغ نقدية قد تكون ذات صلة بفئات معاملات أو أرصدة حسابات مُثبتة أو مُفصح عنها في القوائم المالية. وتشمل التقديرات المحاسبية أيضاً المبالغ النقدية المدرجة في الإفصاحات أو المستخدمة لإجراء الاجتهادات بشأن الإثبات أو الإفصاح المتعلق بفئة معاملات أو رصيد حساب.

المبلغ أو مدى المبالغ الذي قدره المراجع (راجع: الفقرة ١٢(ب))

أ١٥. يمكن استخدام المبلغ أو مدى المبالغ الذي قدره المراجع لتقويم تقدير محاسبي بشكل مباشر (على سبيل المثال، مخصص الهبوط في القيمة، أو القيمة العادلة لمختلف أنواع الأدوات المالية)، أو غير مباشر (على سبيل المثال، مبلغ سيتم استخدامه كافتراض مهم لإجراء تقدير محاسبي). وقد يتّبع المراجع منهجاً مماثلاً عند تحديد مبلغ أو مدى من المبالغ لتقويم بند غير نقدي يتألف من بيانات أو لتقويم افتراض (على سبيل المثال، العمر الإنتاجي المقدر لأصل من الأصول).

عدم تأكد التقدير (راجع: الفقرة ١٢(ج))

أ١٦. لا تخضع جميع التقديرات المحاسبية لدرجة عالية من عدم تأكد التقدير. فعلى سبيل المثال، قد يكون لبعض بنود القوائم المالية سوق نشطة ومفتوحة تقدم معلومات يمكن الحصول عليها بسهولة ويمكن الاعتماد عليها بشأن الأسعار التي تتم بها عمليات التبادل الفعلية. ومع ذلك، فقد يحيط بالتقدير حالة من عدم التأكد حتى وإن كانت طريقة التقويم والبيانات محددة بوضوح. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب تقويم الأوراق المالية المعروضة في سوق نشطة ومفتوحة بسعر السوق المدرج إجراء تعديل في حال ما إذا كانت الممتلكات مهمة أو خاضعة لقيود فيما يتعلق بقابليتها للتداول. وبالإضافة لذلك، فإن الظروف الاقتصادية العامة السائدة حينذاك، مثل عدم السيولة في سوق معينة، قد تؤثر على حالة عدم تأكد التقدير.

تحيز الإدارة (راجع: الفقرة ١٢(د))

أ١٧. غالباً ما تدعو أطر التقرير المالي إلى الحيادية، وبعبارة أخرى، إلى التحرر من التحيز. وينشأ عن حالة عدم تأكد التقدير عدم موضوعية في إجراء التقدير المحاسبي. وتنشأ عن عدم الموضوعية الحاجة إلى الاجتهاد من جانب الإدارة وقابلية وقوع تحيز غير متعمد أو متعمد من جانبها (على سبيل المثال، نتيجة الدافع لتحقيق مستهدف ربح أو نسبة رأس مال مرغوبة). وتزداد قابلية انطواء التقدير المحاسبي على تحيز من جانب الإدارة تبعاً لدرجة عدم الموضوعية عند إجراء التقدير المحاسبي.

ناتج التقدير المحاسبي (راجع: الفقرة ١٢(و))

أ١٨. لا يترتب على بعض التقديرات المحاسبية، بطبيعتها، ناتج يكون ملائماً للأعمال التي ينفذها المراجع وفقاً لهذا المعيار. فعلى سبيل المثال، قد يكون التقدير المحاسبي مستنداً إلى تصورات خاصة بالمشاركين في السوق في لحظة زمنية معينة. وبالتالي، قد يتغير السعر المحقق عند بيع أصل أو نقل التزام عن التقدير المحاسبي ذي الصلة الذي تم في تاريخ التقرير بسبب تغير تصورات المشاركين في السوق مع مرور الوقت.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرة ١٣)

أ١٩. تتطلب الفقرات ١٩–٢٧ من معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) من المراجع أن يتوصل إلى فهم لأمور معينة عن المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة. وتتعلق المتطلبات الواردة في الفقرة ١٣ من هذا المعيار بشكل أكثر تحديداً بالتقديرات المحاسبية وتعتمد على المتطلبات الأوسع نطاقاً الواردة في معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩).

التدرج

أ٢٠. إن طبيعة إجراءات المراجع، وتوقيتها ومداها، للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة، فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، قد تعتمد بدرجة أو بأخرى على مدى انطباق الأمور الفردية في ظل الظروف القائمة. وعلى سبيل المثال، قد يكون للمنشأة عدد قليل من المعاملات أو الأحداث أو الحالات الأخرى التي تنشأ عنها الحاجة إلى إجراء التقديرات المحاسبية، وقد تكون متطلبات التقرير المالي المنطبقة سهلة التطبيق، وقد لا توجد هناك أي عوامل تنظيمية ذات صلة. وبالإضافة إلى ذلك، قد لا تتطلب التقديرات المحاسبية اجتهادات مهمة، وقد تكون آلية إجراء التقديرات المحاسبية أقل تعقيداً. وفي هذه الظروف، قد تخضع التقديرات المحاسبية أو قد تتأثر بحالة عدم التأكد المحيط بالتقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى بدرجة أقل، وقد يكون هناك عدد أقل من أدوات الرقابة التي يتم التعرف عليها في مكون أنشطة الرقابة. وإذا كان الأمر كذلك، فإن إجراءات المراجع للتعرف على المخاطر وتقييمها من المرجح أن تكون أقل شمولاً وقد تتم بشكل أساسي من خلال توجيه الاستفسارات إلى الإدارة التي تتحمل المسؤوليات المناسبة عن القوائم المالية، على سبيل المثال من خلال التتبع البسيط لآلية الإدارة في إجراء التقدير المحاسبي (بما في ذلك عند تقويم ما إذا كانت أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في تلك الآلية مصممة بفاعلية وعند تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة قد تم تطبيقها).

أ٢١. في المقابل، قد تتطلب التقديرات المحاسبية ممارسة اجتهادات مهمة من جانب الإدارة، وقد تكون آلية إجراء التقديرات المحاسبية معقدة وتنطوي على استخدام نماذج معقدة. وقد يكون لدى المنشأة أيضاً نظم معلومات أكثر تطوراً وأدوات رقابة أكثر شمولاً مطبقة على التقديرات المحاسبية. وفي هذه الظروف، قد تخضع التقديرات المحاسبية أو قد تتأثر بحالة عدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى بدرجة أعلى. وإذا كان الأمر كذلك، فإن طبيعة أو توقيت إجراءات المراجع لتقييم المخاطر من المرجح أن تختلف أو أن تكون أكثر شمولاً مما تكون عليه في الظروف الموضحة في الفقرة أ٢٠.

أ٢٢. قد تكون الاعتبارات الآتية ذات صلة بالمنشآت التي تزاول أعمالاً بسيطة فقط، والتي قد يكون من بينها العديد من المنشآت الأصغر:

- قد تكون الآليات ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية غير معقدة بسبب بساطة أنشطة الأعمال أو لأن التقديرات المطلوبة ربما يشوبها عدم تأكد التقدير بدرجة أقل.
- قد يتم إعداد التقديرات المحاسبية من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة، وقد تكون أدوات الرقابة على إعداد التقديرات محدودة، وقد يكون للمدير المالك تأثير كبير على تحديد التقديرات. وقد يلزم أن يأخذ المراجع في الحسبان دور المدير المالك في إجراء التقديرات المحاسبية، عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وأيضاً عند النظر في خطر تحيز الإدارة.

المنشأة وبيئتها

معاملات المنشأة والأحداث أو الحالات الأخرى (راجع: الفقرة ١٣(أ))

أ٢٣. قد يكون من بين التغيرات في الظروف التي تنشأ عنها الحاجة إلى إجراء تقديرات محاسبية، أو إدخال تغييرات عليها، على سبيل المثال:

- ما إذا كانت المنشأة قد انخرطت في أنواع جديدة من المعاملات؛ أو
- ما إذا كانت شروط المعاملات قد تغيرت؛ أو
- ما إذا كانت هناك أحداث أو حالات جديدة قد وقعت.

متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرة ١٣(ب))

أ٢٤. يوفر التوصل إلى فهم لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق للمراجع أساساً لمناقشة الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، في كيفية تطبيق الإدارة لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية، وفي تحديد المراجع لما إذا كانت هذه المتطلبات قد طُبقت بشكلٍ مناسب. وقد يساعد هذا الفهم المراجع أيضاً في اتصاله بالمكلفين بالحوكمة عندما يرى أن ممارسة محاسبية مهمة، مقبولة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، ليست هي الممارسة الأنسب في ظل الظروف الخاصة بالمنشأة.[٣٣]

أ٢٥. عند التوصل إلى هذا الفهم، قد يسعى المراجع إلى فهم ما يلي:

- ما إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق:
  - يفرض ضوابطاً معينة لإثبات التقديرات المحاسبية أو طرقاً لقياسها؛ أو
  - يحدد ضوابطاً معينة تتطلب أو تسمح بالقياس بالقيمة العادلة، على سبيل المثال، عن طريق الإشارة إلى نوايا الإدارة بتنفيذ تصرفات معينة فيما يتعلق بأصل أو التزام؛ أو
  - يحدد إفصاحات مطلوبة أو مقترحة، بما في ذلك الإفصاحات المتعلقة بالاجتهادات أو الافتراضات أو المصادر الأخرى لعدم تأكد التقدير فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية؛
- ما إذا كنت التغييرات في إطار التقرير المالي المنطبق تتطلب إدخال تغييرات على السياسات المحاسبية للمنشأة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية.

العوامل التنظيمية (راجع: الفقرة ١٣(ج))

أ٢٦. إن التوصل إلى فهم للعوامل التنظيمية ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية، إن وجدت، قد يساعد المراجع في التعرف على الأُطُر التنظيمية المنطبقة (على سبيل المثال، الأطر التنظيمية المقررة من جهات الإشراف الاحترازي في قطاع البنوك أو التأمين) وفي تحديد ما إذا كانت هذه الأطر التنظيمية:

- تتناول شروطاً لإثبات التقديرات المحاسبية، أو طرقاً لقياسها، أو تقدم إرشادات بشأنها؛ أو
- تحدد إفصاحات أخرى إضافة إلى متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، أو تقدم إرشادات بشأنها؛ أو
- تشير إلى المجالات التي قد توجد فيها احتمالية لوقوع تحيز من جانب الإدارة في الوفاء بالمتطلبات التنظيمية؛ أو
- تحتوي على متطلبات للأغراض التنظيمية لا تتسق مع متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، وقد تشير إلى مخاطر محتملة للتحريف الجوهري. فعلى سبيل المثال، قد تسعى بعض السلطات التنظيمية إلى فرض حدود دنيا لمخصصات الخسائر الائتمانية المتوقعة تتجاوز تلك التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق.

---

٣٣ معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٦(أ)

طبيعة التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي يتوقع المراجع تضمينها في القوائم المالية (راجع: الفقرة ١٣(د))

أ٢٧. إن التوصل إلى فهم لطبيعة التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي يتوقع المراجع تضمينها في القوائم المالية للمنشأة يساعد المراجع في فهم أساس قياس هذه التقديرات المحاسبية وطبيعة ومدى الإفصاحات التي قد تكون ذات صلة. ويوفر التوصل إلى مثل هذا الفهم للمراجع أساساً لمناقشة الإدارة في كيفية إجرائها للتقديرات المحاسبية.

نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

طبيعة ومدى المراقبة والحوكمة (راجع: الفقرة ١٣(هـ))

أ٢٨. عند تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،[٣٤] قد يكون فهم المراجع لطبيعة ومدى المراقبة والحوكمة التي تطبقها المنشأة على آلية الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية مهماً للتقويم المطلوب من المراجع فيما يتعلق بما يلي:

- ما إذا كانت الإدارة قد قامت، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، بنشر ثقافة قائمة على الأمانة والسلوك الأخلاقي وحافظت عليها؛
- ما إذا كانت بيئة الرقابة توفر أساساً مناسباً للمكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية في ضوء طبيعة وحجم المنشأة؛
- ما إذا كانت أوجه القصور في الرقابة التي تم التعرف عليها في بيئة الرقابة تقوّض المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية.

أ٢٩. يمكن أن يتوصل المراجع إلى فهم لما إذا كان المكلفون بالحوكمة:

- يتمتعون بالمهارات أو المعرفة اللازمة لفهم خصائص طريقة معينة أو نموذج معين لإجراء التقديرات المحاسبية، أو المخاطر المرتبطة بالتقدير المحاسبي، على سبيل المثال، المخاطر المرتبطة بالطريقة أو تقنية المعلومات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية؛ أو
- يتمتعون بالمهارات والمعرفة اللازمة لفهم ما إذا كانت الإدارة قد أجرت التقديرات المحاسبية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ أو
- يُعدون مستقلين عن الإدارة، وتتوفر لديهم المعلومات اللازمة للقيام في الوقت المناسب بتقويم كيفية إجراء الإدارة للتقديرات المحاسبية، ويتمتعون بسلطة التحقيق في تصرفات الإدارة عندما تبدو تلك التصرفات غير كافية أو غير مناسبة؛ أو
- يشرفون على آلية الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية، بما في ذلك استخدامها للنماذج؛ أو
- يشرفون على أنشطة المتابعة التي تنفذها الإدارة. وقد يشتمل ذلك على إجراءات إشراف ومراجعة تهدف إلى اكتشاف وتصحيح أي أوجه قصور في تصميم أدوات الرقابة المطبقة على التقديرات المحاسبية أو في الفاعلية التشغيلية لهذه الأدوات.

أ٣٠. قد يكون التوصل إلى فهم لأعمال المراقبة والإشراف التي يضطلع بها المكلفون بالحوكمة مهماً عندما تكون هناك تقديرات محاسبية:

- تتطلب اجتهادات مهمة من جانب الإدارة لعلاج عدم الموضوعية؛ أو
- تنطوي على عدم تأكد مرتفع في التقدير؛ أو
- تنطوي على تعقيد عند إجرائها، على سبيل المثال، بسبب الاستخدام الواسع لتقنية المعلومات أو كبر حجم البيانات أو استخدام مصادر بيانات متعددة أو افتراضات توجد فيما بينها علاقات معقدة؛ أو
- طرأ عليها، أو يُفترض أن يكون قد طرأ عليها، تغيير في الطريقة أو الافتراضات أو البيانات مقارنة بالفترات السابقة؛ أو
- تنطوي على افتراضات مهمة.

استخدام الإدارة للمهارات أو المعرفة المتخصصة، بما في ذلك استعانتها بالخبراء (راجع: الفقرة ١٣(و))

أ٣١. قد ينظر المراجع فيما إذا كانت الظروف الآتية تزيد من احتمالية حاجة الإدارة إلى إشراك خبير:[٣٥]

---

[٣٤] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢١(أ)

[٣٥] معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة ٨

- الطبيعة المتخصصة للأمر الذي يتطلب إجراء تقدير، على سبيل المثال، قد ينطوي التقدير المحاسبي على قياس احتياطيات من المواد المعدنية أو الهيدروكربونية في الصناعات الاستخراجية أو تقويم النتيجة المرجحة لتطبيق شروط تعاقدية معقدة.
- الطبيعة المعقدة للنماذج اللازمة لتطبيق المتطلبات ذات الصلة في إطار التقرير المالي المنطبق، كما هو الحال في قياسات معينة، مثل قياسات القيمة العادلة من المستوى الثالث.[٣٦]
- الطبيعة غير المعتادة أو غير المتكررة للحالة أو المعاملة أو الحدث الذي يتطلب تقديراً محاسبياً.

آلية المنشأة لتقييم المخاطر (راجع: الفقرة ١٣(ز))

أ٣٢. إن فهم الكيفية التي تتعرف بها آليةُ تقييم المخاطر الخاصة بالمنشأة على المخاطر المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، وكيفية معالجتها لها، يمكن أن تساعد المراجع عند النظر في التغييرات الطارئة على:

- متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية؛
- تَوَفُّر أو طبيعة مصادر البيانات الملائمة لإجراء التقديرات المحاسبية أو التي يمكن أن تؤثر على إمكانية الاعتماد على البيانات المستخدمة؛
- نظام المعلومات أو بيئة تقنية المعلومات في المنشأة؛
- كبار الموظفين.

أ٣٣. من بين الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند توصله إلى فهم للكيفية التي حددت وعالجت بها الإدارة قابلية التعرض للتحريف بسبب التحيز أو الغش من جانب الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية، ما إذا كانت الإدارة تقوم بالأمور الآتية، وكيفية قيامها بها:

- إيلاء اهتمام خاص لاختيار أو تطبيق الطرق والافتراضات والبيانات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية.
- متابعة مؤشرات الأداء الرئيسية التي قد تشير إلى أداء غير متوقع أو غير متسق مقارنة بالأداء السابق أو المتوقع أو مقارنة بالعوامل المعروفة الأخرى.
- تحديد الحوافز المالية أو غيرها التي قد تشكل دافعاً للتحيز.
- متابعة الحاجة إلى تغيير الطرق أو الافتراضات المهمة أو البيانات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية.
- إخضاع النماذج المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية لإجراءات المراقبة والمراجعة المناسبة.
- المطالبة بتوثيق المبررات المنطقية للاجتهادات المهمة الممارسة عند إجراء التقديرات المحاسبية، أو المطالبة بإجراء مراجعة مستقلة لهذه الاجتهادات.

نظام معلومات المنشأة الذي يتعلق بالتقديرات المحاسبية (راجع: الفقرة ١٣(ح)(١))

أ٣٤. فئات المعاملات والأحداث والحالات المهمة الواقعة ضمن نطاق الفقرة ١٣(ح) هي نفس فئات المعاملات والأحداث والحالات المهمة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات التي تخضع للفقرة ٢٥(أ) من معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩). وعند التوصل إلى فهم لنظام معلومات المنشأة الذي يتعلق بالتقديرات المحاسبية، قد يأخذ المراجع في الحسبان ما يلي:

- ما إذا كانت التقديرات المحاسبية ناشئة عن تسجيل معاملات روتينية ومتكررة أو ما إذا كانت ناشئة عن معاملات غير معتادة أو غير متكررة.
- كيفية معالجة نظم المعلومات لاكتمال التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات، ولاسيّما التقديرات المحاسبية المتعلقة بالالتزامات.

[٣٦] انظر، على سبيل المثال، المعيار الدولي للتقرير المالي (١٣) "قياس القيمة العادلة"

أ٣٥. قد يحدد المراجع خلال المراجعة فئات معاملات أو أحداث أو حالات تنشأ عنها الحاجة إلى إجراء تقديرات محاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات لكن الإدارة فشلت في التعرف عليها. ويتناول معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) الظروف التي يتعرف فيها المراجع على مخاطر للتحريف الجوهري فشلت الإدارة في التعرف عليها، بما في ذلك النظر في الآثار المترتبة على ذلك التي تلحق تقويم المراجع لآلية المنشأة الخاصة بتقييم المخاطر.[٣٧]

تحديد الإدارة للطرق والافتراضات ومصادر البيانات ذات الصلة (راجع: الفقرة ١٣(ح)(٢)(أ))

أ٣٦. إذا قامت الإدارة بتغيير طريقة إجراء تقدير محاسبي، فقد تشمل الاعتبارات ذات الصلة ما إذا كانت الطريقة الجديدة، على سبيل المثال، أنسب، أو كانت هي في حد ذاتها استجابة لتغيرات في البيئة أو الظروف التي تؤثر على المنشأة، أو استجابة لتغييرات في متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق أو البيئة التنظيمية، أو ما إذا كانت الإدارة لديها سبب آخر وجيه.

أ٣٧. إذا لم تقم الإدارة بتغيير طريقة إجراء تقدير محاسبي، فقد تشمل الاعتبارات ذات الصلة ما إذا كان الاستمرار في استخدام الطرق والافتراضات والبيانات السابقة يُعد مناسباً في ضوء البيئة أو الظروف الحالية.

الطرق (راجع: الفقرة ١٣(ح)(٢)(أ)(١))

أ٣٨. قد يفرض إطار التقرير المالي المنطبق الطريقة التي سيتم استخدامها في إجراء تقدير محاسبي. ولكن في العديد من الحالات، لا يفرض إطار التقرير المالي المنطبق طريقة واحدة، أو إن أساس القياس المطلوب يفرض، أو يسمح باستخدام طرق بديلة.

النماذج

أ٣٩. قد تصمم وتطبق الإدارة أدوات رقابة خاصة على النماذج التي يتم استخدامها لإجراء التقديرات المحاسبية، سواءً كانت نماذج للإدارة ذاتها أو نماذج خارجية. وعندما ينطوي النموذج نفسه على مستوى مرتفع من التعقيد أو عدم الموضوعية، مثل استخدام نموذج لتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة أو نموذج لتقدير القيمة العادلة باستخدام مدخلات من المستوى الثالث، فإن أدوات الرقابة التي تواجه هذه الحالة من التعقيد أو عدم الموضوعية قد تزيد احتمالية التعرف عليها باعتبارها ذات صلة بالمراجعة. وعند وجود تعقيد فيما يتعلق بالنماذج، تزيد أيضاً احتمالية أن تكون أدوات الرقابة المطبقة على سلامة البيانات من أدوات الرقابة التي يتم التعرف عليها وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩). وتشمل العوامل التي قد يكون من المناسب للمراجع النظر فيها عند التوصل إلى فهم للنموذج وأدوات الرقابة المتعلقة به التي يتم التعرف عليها ما يلي:

- كيفية تحديد الإدارة لمدى ملاءمة ودقة النموذج؛
- التحقق من صحة النموذج أو إعادة اختباره، بما في ذلك ما إذا كان النموذج يتم التحقق من صحته قبل الاستخدام ويُعاد التحقق من صحته على فترات منتظمة لتحديد ما إذا كان لا يزال صالحاً للقصد من استخدامه. وقد تشمل آلية التحقق من النموذج التي تقوم بها المنشأة تقويم ما يلي:
  - الصحة النظرية للنموذج؛
  - السلامة الرياضية للنموذج؛
  - دقة واكتمال البيانات ومناسبة البيانات والافتراضات المستخدمة في النموذج؛
- كيفية تغيير أو تعديل النموذج في الوقت المناسب تبعاً للتغيرات في السوق أو غيرها من الحالات وما إذا كانت هناك سياسات مناسبة للرقابة على التغييرات مطبقة على النموذج؛
- ما إذا كانت هناك تعديلات، ويُشار إليها أيضاً بلفظ التعديلات المركبة في صناعات معينة، قد تم إدخالها على مخرجات النموذج وما إذا كانت مثل هذه التعديلات تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. وعندما تكون التعديلات غير مناسبة، فقد تكون هذه التعديلات مؤشراً على احتمال تحيز الإدارة؛

[٣٧] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٢(ب)

- ما إذا كان النموذج موثقاً بشكلٍ كافٍ، بما في ذلك توثيق استخداماته المقصودة وقيوده ومؤشراته القياسية الرئيسية وبياناته وافتراضاته المطلوبة ونتائج أية عملية طُبقت عليه للتحقق من صحته وطبيعة أي تعديلات أُدخلت على مخرجاته وأساس هذه التعديلات.

الافتراضات (راجع: الفقرة ١٣(ح)(٢)(أ)(٢))

أ٤٠. تشمل الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم لكيفية اختيار الإدارة للافتراضات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية، على سبيل المثال، ما يلي:

- أساس اختيار الإدارة للافتراض والتوثيق الداعم لهذا الاختيار. وقد يوفر إطار التقرير المالي المنطبق ضوابط أو إرشادات ليتم استخدامها عند اختيار الافتراضات.
- كيفية تقييم الإدارة لما إذا كانت الافتراضات ملائمة ومكتملة.
- عند الاقتضاء، كيفية قيام الإدارة بتحديد أن الافتراضات تُعد متّسقة مع بعضها، أو مع الافتراضات المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى أو مجالات أنشطة عمل المنشأة، أو مع الأمور الأخرى الواقعة:
  - داخل نطاق سيطرة الإدارة (على سبيل المثال، الافتراضات حول برامج الصيانة التي قد تؤثر على تقدير العمر الإنتاجي لأصل من الأصول)، وما إذا كانت الافتراضات متسقة مع خطط عمل المنشأة والبيئة الخارجية؛
  - خارج نطاق سيطرة الإدارة (على سبيل المثال، الافتراضات حول معدلات الفائدة أو معدلات الوفيات أو الدعاوى القضائية أو الإجراءات التنظيمية المحتملة).
- متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق المتعلقة بالإفصاح عن الافتراضات.

أ٤١. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، فإن الافتراضات تتباين من حيث مصادر البيانات وأساس الاجتهادات الممارسة لدعمها، حسب ما يلي:

(أ) تلك التي تعكس ما سيستخدمه المشاركون في السوق في تسعير أصل أو التزام، والتي تم وضعها استناداً إلى بيانات السوق التي تم الحصول عليها من مصادر مستقلة عن المنشأة المعدة للتقرير.

(ب) تلك التي تعكس الاجتهادات الخاصة بالمنشأة بشأن الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق في تسعير أصل أو التزام، والتي تم وضعها استناداً إلى أفضل البيانات المتاحة في ظل الظروف القائمة.

لكن في الواقع العملي، قد لا يكون التفريق بين تقديرات البند (أ) وتقديرات البند (ب) واضحاً دائماً ويعتمد التمييز فيما بينها على فهم مصادر البيانات وأساس الاجتهادات الداعمة للافتراض. وعلاوة على ذلك، قد يكون من الضروري للإدارة أن تختار من بين عدد من الافتراضات المختلفة المستخدمة من قبل مختلف المشاركين في السوق.

أ٤٢. يُشار إلى الافتراضات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي على أنها افتراضات مهمة إذا كان وجود تباين معقول في الافتراض من شأنه أن يؤثر بشكل جوهري على قياس التقدير المحاسبي. ويمكن أن يكون إجراء تحليل الحساسية مفيداً في توضيح درجة تباين القياس بناءً على افتراض واحد أو أكثر من الافتراضات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي.

الأسواق غير النشطة أو غير السائلة

أ٤٣. عندما تكون الأسواق غير نشطة أو غير سائلة، فإن فهم المراجع لكيفية اختيار الإدارة للافتراضات قد يشمل التوصل إلى فهم لما إذا كانت الإدارة لديها:

- سياسات مناسبة مُطبقة لتكييف تطبيق الطريقة في ظل هذه الظروف. وقد يشتمل هذا التكييف على إجراء تعديلات في النماذج أو وضع نماذج جديدة تكون مناسبة في ظل الظروف القائمة؛

- المهارات أو المعرفة اللازمة لتكييف أو تطوير نموذج ما، إذا كان ضرورياً بشكل عاجل، بما في ذلك اختيار أسلوب التقويم المناسب في مثل هذه الظروف؛
- الموارد اللازمة لتحديد مدى النواتج، في ضوء حالات عدم التأكد القائمة، على سبيل المثال عن طريق إجراء تحليل للحساسية؛
- وسائل تقييم الكيفية التي أثر بها التدهور في أحوال السوق، إن حدث، على عمليات المنشأة وبيئتها ومخاطر الأعمال ذات الصلة وما ترتب على ذلك من آثار على التقديرات المحاسبية للمنشأة، في مثل هذه الظروف؛
- فهم مناسب للكيفية التي يمكن أن تتابين بها بيانات الأسعار التي تم الحصول عليها من مصادر خارجية معينة للمعلومات، ومدى ملاءمة هذه البيانات، في مثل هذه الظروف.

البيانات (راجع: الفقرة ١٣(ح)(٢)(أ)(٣))

أ٤٤. تشمل الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم لكيفية اختيار الإدارة للبيانات التي تستند إليها التقديرات المحاسبية، ما يلي:

- طبيعة ومصدر البيانات، بما في ذلك المعلومات المتحصل عليها من مصدر خارجي للمعلومات.
- كيفية تقويم الإدارة لما إذا كانت البيانات مناسبة.
- دقة البيانات واكتمالها.
- اتساق البيانات المستخدمة مع البيانات المستخدمة في الفترات السابقة.
- مدى التعقيد في تطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى لبيئة تقنية المعلومات في المنشأة التي يتم استخدامها للحصول على البيانات ومعالجتها، بما في ذلك عندما ينطوي ذلك على التعامل مع قدر كبير من البيانات.
- كيفية الحصول على البيانات وإرسالها ومعالجتها وكيفية الحفاظ على سلامتها.

كيفية فهم الإدارة لحالة عدم تأكد التقدير وكيفية معالجتها لها (راجع: الفقرتين ١٣(ح)(٢)(ب)–١٣(ح)(٢)(ج))

أ٤٥. تشمل الأمور التي قد يكون من المناسب للمراجع أخذها في الحسبان فيما يتعلق بما إذا كانت الإدارة تفهم درجة عدم تأكد التقدير، وكيفية فهمها لها، على سبيل المثال، ما يلي:

- ما إذا كانت الإدارة قد حددت طرقاً أو افتراضات مهمة أو مصادر بيانات بديلة تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، وإذا كان الأمر كذلك، فكيف قامت الإدارة بهذا التحديد.
- ما إذا كانت الإدارة قد أخذت في الحسبان النواتج البديلة عن طريق القيام، على سبيل المثال، بإجراء تحليل حساسية لتحديد تأثير التغييرات في الافتراضات المهمة أو البيانات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي، وإذا كان الأمر كذلك، فكيف أخذت الإدارة في الحسبان هذه النواتج البديلة.

أ٤٦. قد تحدد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق المنهج الخاص باختيار الإدارة للمبلغ المقدر من بين نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة. وقد تنص أُطُر التقرير المالي على أن المبلغ المناسب هو مبلغ يتم اختياره بشكل مناسب من بين نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة، وفي بعض الحالات، قد تشير إلى أن المبلغ الأكثر ملاءمة ربما يكون هو المبلغ الواقع في وسط ذلك النطاق.

أ٤٧. على سبيل المثال، فيما يتعلق بتقديرات القيمة العادلة، يشير المعيار الدولي للتقرير المالي (١٣)[٣٨] إلى أنه في حالة استخدام أساليب تقويم متعددة لقياس القيمة العادلة، فإن النتائج (بعبارة أخرى، المؤشرات على القيمة العادلة) يجب تقويمها مع الأخذ في الحسبان معقولية مدى القيم التي تشير إليها تلك النتائج. ويُعد قياس القيمة العادلة هو قياس أفضل نقطة ضمن ذلك المدى تمثل القيمة العادلة في ظل الظروف

[٣٨] المعيار الدولي للتقرير المالي (١٣) "قياس القيمة العادلة، الفقرة ٦٣

القائمة. وفي حالات أخرى، قد يحدد إطار التقرير المالي المنطبق استخدام المتوسط الذي ترجحه الاحتمالات لنواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة، أو مبلغ القياس الأرجح أو الأكثر ترجيحاً على الإطلاق.

أ٤٨. قد يفرض إطار التقرير المالي المنطبق إفصاحات أو أهدافاً للإفصاحات فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، وقد تختار بعض المنشآت الإفصاح عن معلومات إضافية. وقد تتناول هذه الإفصاحات أو أهداف الإفصاحات، على سبيل المثال، ما يلي:

- طريقة التقدير المستخدمة، بما في ذلك أي نموذج منطبق وأساس اختياره.
- المعلومات التي تم الحصول عليها من نماذج أو من عمليات حسابية أخرى مستخدمة لتحديد التقديرات المثبتة أو المفصح عنها في القوائم المالية، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بالبيانات والافتراضات الأساسية المستخدمة في تلك النماذج، مثل:
  - الافتراضات المعدة داخلياً؛ أو
  - البيانات، مثل معدلات الفائدة، التي تتأثر بعوامل خارجة عن سيطرة المنشأة.
- تأثير أي تغييرات على طريقة التقدير عن الفترة السابقة.
- مصادر عدم تأكد التقدير.
- معلومات القيمة العادلة.
- معلومات عن تحليلات الحساسية، مستنبطة من النماذج المالية، وتدل على أن الإدارة قد أخذت في الحسبان الافتراضات البديلة.

أ٤٩. في بعض الحالات، قد يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق إفصاحات محددة بشأن عدم تأكد التقدير، على سبيل المثال:

- الإفصاح عن المعلومات التي تتعلق بالافتراضات الموضوعة بشأن المستقبل والمصادر الرئيسية الأخرى لعدم تأكد التقدير التي ينشأ عنها ارتفاع في احتمالية أو حجم التعديلات الجوهرية على المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات بعد نهاية الفترة. وقد يتم وصف تلك المتطلبات باستخدام مصطلحات مثل "المصادر الرئيسية لعدم تأكد التقدير" أو "التقديرات المحاسبية المهمة". وقد تتعلق تلك الإفصاحات بالتقديرات المحاسبية التي تتطلب الاجتهادات الأكثر صعوبة أو عدم موضوعية أو الأكثر تعقيداً من جانب الإدارة. وقد يزيد خضوع هذه الاجتهادات لحالة عدم الموضوعية أو قد تكون أكثر تعقيداً، مما يترتب عليه زيادة احتمالية إدخال تعديل جوهري على المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات، تبعاً لعدد بنود البيانات والافتراضات المؤثرة على الحل المستقبلي المحتمل لحالة عدم تأكد التقدير. ومن بين المعلومات التي قد يتم الإفصاح عنها:
  - طبيعة الافتراض أو المصادر الأخرى لحالة عدم تأكد التقدير؛
  - حساسية المبالغ الدفترية للطرق والافتراضات المستخدمة، بما في ذلك أسباب الحساسية؛
  - الحل المتوقع لحالة عدم التأكد ومدى النواتج المحتملة بدرجة معقولة فيما يتعلق بالمبالغ الدفترية للأصول والالتزامات المتأثرة؛
  - تفسير للتغييرات التي تم إجراؤها على الافتراضات السابقة المتعلقة بتلك الأصول والالتزامات، إذا ظلت حالة عدم التأكد دون حل.
- الإفصاح عن مدى النواتج المحتملة والافتراضات المستخدمة في تحديد المدى.
- الإفصاح عن معلومات محددة، مثل:
  - المعلومات التي تتعلق بما تمثله التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة من أهمية للمركز المالي للمنشأة وأدائها؛
  - الإفصاحات التي تتعلق بعدم نشاط السوق أو عدم سيولته.
- إفصاحات نوعية مثل التعرض للخطر وكيفية نشأته، وأهداف المنشأة، وسياسات وإجراءات إدارة المخاطر، والطرق المستخدمة لقياس الخطر، وأي تغييرات عن الفترة السابقة في هذه المفاهيم النوعية.

- إفصاحات كمّية مثل مدى تعرض المنشأة للخطر، استناداً إلى المعلومات المقدمة داخلياً لموظفي الإدارة الرئيسيين في المنشأة، بما في ذلك خطر الائتمان وخطر السيولة وخطر السوق.

أدوات الرقابة التي يتم التعرف عليها المطبقة على آلية الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية (راجع: الفقرة ١٣(ط))

أ٥٠. إن حكم المراجع عند التعرف على أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة، وبالتالي الحاجة إلى تقويم تصميم تلك الأدوات وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها، يتعلق بآلية الإدارة الموضحة في الفقرة ١٣(ح)(٢). وقد لا يتعرف المراجع على أدوات رقابة ذات صلة فيما يتعلق بجميع جوانب الفقرة ١٣(ح)(٢).

أ٥١. في إطار التعرف على أدوات الرقابة وتقويم تصميمها وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها، قد ينظر المراجع فيما يلي:

- كيفية تحديد الإدارة لمناسبة البيانات المستخدمة في وضع التقديرات المحاسبية، بما في ذلك عندما تستخدم الإدارة مصدراً خارجياً للمعلومات أو بيانات من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.
- فحص التقديرات المحاسبية، بما في ذلك الافتراضات أو البيانات المستخدمة في وضعها، واعتمادها من المستويات الإدارية المناسبة ومن المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال.
- الفصل في الواجبات بين المسؤولين عن إجراء التقديرات المحاسبية ومن يُلزِمون المنشأة بالمعاملات المتعلقة بها، بما في ذلك ما إذا كان تحديد المسؤوليات يأخذ في الحسبان بشكل مناسب طبيعة المنشأة وما تقدمه من منتجات أو خدمات. فعلى سبيل المثال، في حالة المؤسسات المالية الكبرى، قد يتألف الفصل الملائم في الواجبات من إنشاء قسم مستقل مسؤول عن تقدير أسعار القيم العادلة والتحقق من صحتها للمنتجات المالية الخاصة بالمنشأة وتزويد هذا القسم بأفراد لا تكون أجورهم مرتبطة بمثل هذه المنتجات.
- فاعلية تصميم أدوات الرقابة. بصفة عامة، قد تواجه الإدارة صعوبة في تصميم أدوات الرقابة التي تعالج حالة عدم الموضوعية أو عدم تأكد التقدير بطريقة تمنع، أو تكتشف وتصحح، على نحو فعال، التحريفات الجوهرية أكبر مما تواجهه في تصميم أدوات الرقابة التي تعالج التعقيد. وقد يلزم أن تحتوي أدوات الرقابة التي تعالج عدم الموضوعية أو عدم تأكد التقدير على المزيد من العناصر اليدوية، التي قد تكون أقل في إمكانية الاعتماد عليها من أدوات الرقابة الآلية لأنه يمكن تخطيها أو تجاهلها أو تجاوزها بشكل أكثر سهولة من جانب الإدارة. وقد تتباين درجة فاعلية تصميم أدوات الرقابة التي تعالج حالة التعقيد بناءً على سبب التعقيد وطبيعته. فعلى سبيل المثال، قد يكون من الأيسر تصميم أدوات رقابة أكثر فاعلية فيما يتعلق بإحدى الطرق المستخدمة بشكل روتيني أو المطبقة على سلامة البيانات.

أ٥٢. عندما تستخدم الإدارة تقنية المعلومات بشكل مكثّف في إجراء التقديرات المحاسبية، فمن المرجح أن تشتمل أدوات الرقابة التي يتم التعرف عليها في مكون أنشطة الرقابة على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات وأدوات الرقابة على معالجة المعلومات. وقد تواجه مثل هذه الأدوات مخاطر تتعلق بما يلي:

- ما إذا كانت تطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات لديها القدرة على معالجة قدر كبير من البيانات ومُهيّأة على نحوٍ مناسب للقيام بذلك؛
- العمليات الحسابية المعقدة في تطبيق طريقة التقدير. وعندما يتطلب الأمر استخدام تطبيقات تقنية معلومات متنوعة لمعالجة المعاملات المعقدة، تتم عندئذ عمليات مطابقة منتظمة بين تطبيقات تقنية المعلومات، ولاسيّما عندما لا يكون هناك تواصل آلي بين هذه التطبيقات أو عندما يكون من المحتمل أن تخضع لتدخل يدوي؛
- ما إذا كان تصميم النماذج ومعايرتها يتم تقويمه بشكل دوري؛
- اكتمال البيانات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية ودقة استخراجها من سجلات المنشأة أو من المصادر الخارجية للمعلومات؛
- البيانات، بما في ذلك اكتمال البيانات ودقة تدفقها خلال نظام معلومات المنشأة، ومناسبة أي تعديل على البيانات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية، والحفاظ على سلامة البيانات وأمنها.
- المخاطر المرتبطة بمعالجة البيانات أو تسجيلها، عند استخدام مصادر خارجية للمعلومات؛

- ما إذا كانت الإدارة لديها أدوات رقابة على الوصول إلى كل نموذج وتغييره وصونه، من أجل الاحتفاظ بمسار مراجعة قوي لإصدارات النماذج المعتمدة ومنع الوصول إلى تلك النماذج أو تعديلها دون تصريح بذلك؛
- ما إذا كانت هناك أدوات رقابة مناسبة مطبقة على نقل المعلومات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية إلى دفتر الاستاذ العام، بما في ذلك أدوات رقابة مناسبة على قيود اليومية.

أ٥٣. في بعض القطاعات، مثل البنوك أو التأمين، قد يُستخدم لفظ الحوكمة لوصف الأنشطة المطبقة في بيئة الرقابة وآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية والمكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية، كما هو موضح في معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩).[٣٩]

أ٥٤. بالنسبة للمنشآت التي تحتوي على وظيفة للمراجعة الداخلية، فإن عمل هذه الوظيفة قد يكون مفيداً جداً للمراجع في التوصل إلى فهم لما يلي:

- طبيعة ومدى استخدام الإدارة للتقديرات المحاسبية؛
- تصميم وتطبيق أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر المرتبطة بالبيانات والافتراضات والنماذج المستخدمة لإجراء التقديرات المحاسبية؛
- الجوانب الخاصة بنظام معلومات المنشأة التي تولد البيانات التي تستند إليها التقديرات المحاسبية؛
- كيفية التعرف على المخاطر الجديدة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وتقييمها وإدارتها.

فحص ناتج التقديرات المحاسبية السابقة أو فحص إعادة تقديرها (راجع: الفقرة ١٤)

أ٥٥. يساعد إجراء فحص لناتج التقديرات المحاسبية السابقة أو فحص لإعادة تقديرها (الفحص بأثر رجعي) في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها عندما يكون للتقديرات المحاسبية السابقة ناتجٌ في الفترة الحالية من خلال نقل أو تحقق أصل أو التزام، أو عندما يُعاد تقديرها لغرض الفترة الحالية. ومن خلال إجراء فحص بأثر رجعي، يمكن أن يحصل المراجع على ما يلي:

- معلومات عن مدى فاعلية آلية التقدير السابقة الخاصة بالإدارة، ويمكن أن يحصل المراجع من هذه المعلومات على أدلة مراجعة عن الفاعلية المحتملة لآلية الإدارة في الفترة الحالية.
- أدلة مراجعة عن أمور، مثل أسباب التغييرات التي قد يتطلب الأمر الإفصاح عنها في القوائم المالية.
- معلومات عن حالة التعقيد أو عدم تأكد التقدير المتعلقة بالتقديرات المحاسبية.
- معلومات عن قابلية تعرض التقديرات المحاسبية لتحيز محتمل من جانب الإدارة، أو معلومات يمكن أن تكون مؤشراً على وجود هذا التحيز. وتساعد نزعة الشك المهني للمراجع في التعرف على مثل هذه الظروف أو الحالات وفي تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.

أ٥٦. قد يوفر الفحص بأثر رجعي أدلة مراجعة تدعم التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في الفترة الحالية. ويمكن تطبيق مثل هذا الفحص الذي يتم بأثر رجعي على التقديرات المحاسبية التي أُجريت للقوائم المالية الخاصة بالفترات السابقة، أو يمكن تطبيقه على فترات عديدة أو على فترة أقصر (مثل نصف سنة أو ربع سنة). وفي بعض الحالات، قد يكون من المناسب إجراء فحص بأثر رجعي لفترات عديدة وذلك عندما يتم التوصل إلى ناتج أحد التقديرات المحاسبية على مدار فترة أطول.

أ٥٧. يتطلب معيار المراجعة (٢٤٠) إجراء فحص بأثر رجعي لاجتهادات وافتراضات الإدارة التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية المهمة.[٤٠] ومن الناحية العملية، قد يتم فحص التقديرات المحاسبية السابقة كإجراء لتقييم المخاطر وفقاً لهذا المعيار بالتزامن مع الفحص الذي يتطلبه معيار المراجعة (٢٤٠).

أ٥٨. بناءً على التقييم السابق الذي أجراه المراجع لمخاطر التحريف الجوهري، فقد يرى المراجع أنه من الضروري إجراء فحص أكثر تفصيلاً بأثر رجعي، على سبيل المثال، إذا تم تقييم خطر ملازم على أنه خطر مرتفع لواحد أو أكثر من مخاطر التحريف الجوهري. وفي إطار الفحص التفصيلي الذي يتم بأثر رجعي، قد يولي المراجع اهتماماً خاصاً، إن أمكن من الناحية العملية، لتأثير البيانات والافتراضات المهمة المستخدمة

[٣٩] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الملحق الثالث

[٤٠] معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٣٣(ب)(٢)

في إجراء التقديرات المحاسبية السابقة. ومن ناحية أخرى، وعلى سبيل المثال فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية الناشئة عن تسجيل معاملات روتينية ومتكررة، قد يرى المراجع أن تطبيق الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم المخاطر هو أمر كافٍ لأغراض الفحص.

أ٥٩. تبعاً للظروف القائمة في تاريخ القياس، فإن الهدف من قياس التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والتقديرات المحاسبية الأخرى يتناول تصورات حول القيمة في لحظة زمنية معينة، والتي قد تتغير بشكل كبير وسريع، تبعاً لتغير البيئة التي تعمل فيها المنشأة. ولذلك، قد يركز المراجع في عملية الفحص على الحصول على المعلومات التي قد تكون ذات صلة بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. فعلى سبيل المثال، وفي بعض الحالات، قد لا يكون من المرجح أن يؤدي التوصل إلى فهم للتغييرات في افتراضات المشاركين في السوق التي أثرت على ناتج التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في فترة سابقة، إلى توفير أدلة مراجعة ملائمة. وفي هذه الحالة، يمكن الحصول على أدلة المراجعة عن طريق فهم نواتج الافتراضات (مثل توقعات التدفقات النقدية) وفهم مدى فاعلية آلية التقدير السابقة الخاصة بالإدارة التي تدعم التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في الفترة الحالية.

أ٦٠. إن وجود اختلاف بين ناتج التقدير المحاسبي والمبلغ المثبت في القوائم المالية للفترة السابقة لا يمثل بالضرورة تحريفاً في القوائم المالية للفترة السابقة. إلا أن مثل هذا الاختلاف قد يمثل تحريفاً، على سبيل المثال، إذا كان الاختلاف ناشئاً عن معلومات كانت متاحة للإدارة عندما تم الانتهاء من إعداد القوائم المالية للفترة السابقة، أو معلومات يمكن بشكل معقول توقع أنها قد تم الحصول عليها وأخذها في الحسبان في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.[٤١] وقد يدعو مثل هذا الاختلاف إلى إثارة الشكوك حول الآلية التي تتبعها الإدارة لأخذ المعلومات في الحسبان عند إجراء التقدير المحاسبي. ونتيجة لذلك، قد يقوم المراجع بإعادة تقييم أي خطط لاختبار أدوات الرقابة ذات العلاقة والتقييم ذي العلاقة لخطر الرقابة أو قد يقرر أنه من الضروري الحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً بشأن الأمر. وتحتوي العديد من أطر التقرير المالي على إرشادات بشأن التمييز بين التغييرات التي حدثت في التقديرات المحاسبية والتي تشكل تحريفات والتغييرات التي لا تُعد كذلك، والمعالجة المحاسبية المطلوب اتباعها في كل حالة.

المهارات أو المعرفة المتخصصة (راجع: الفقرة ١٥)

أ٦١. من بين الأمور التي قد تؤثر على تحديد المراجع لما إذا كان فريق الارتباط بحاجة إلى مهارات أو معرفة متخصصة، على سبيل المثال، ما يلي:[٤٢]

- طبيعة التقديرات المحاسبية لعمل أو صناعة معينة (على سبيل المثال، الرواسب المعدنية، الأصول الزراعية، الأدوات المالية المعقدة، التزامات عقود التأمين).
- درجة عدم تأكد التقدير.
- مدى تعقيد الطريقة أو النموذج المستخدم.
- مدى تعقيد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك ما إذا كانت هناك مجالات من المعروف أنها تخضع لتفسيرات أو ممارسات مختلفة أو مجالات يوجد فيها أوجه عدم اتساق في كيفية إجراء التقديرات المحاسبية.
- الإجراءات التي ينوي المراجع القيام بها استجابةً لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة.
- الحاجة إلى ممارسة الاجتهاد بشأن أمور غير محددة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.
- درجة الاجتهاد المطلوبة لاختيار البيانات والافتراضات.
- تعقيد تقنية المعلومات ومدى استخدام المنشأة لها في إجراء التقديرات المحاسبية.

ويمكن أن تتباين طبيعة إشراك الأفراد الذين يتمتعون بمهارات ومعرفة متخصصة، وكذلك توقيت هذا الإشراك ومداه، على مدار عملية المراجعة.

---

[٤١] معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"، الفقرة ١٤

[٤٢] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرتان ٢٥ و٢٦، ومعيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٨(هـ)

أ٦٢. قد لا يملك المراجع المهارات أو المعرفة المتخصصة اللازمة عندما يكون الأمر المعني في مجال آخر بخلاف المحاسبة أو المراجعة (على سبيل المثال، مهارات التقويم) وربما يحتاج إلى الاستعانة بأحد الخبراء.[٤٣]

أ٦٣. لا يتطلب العديد من التقديرات المحاسبية استخدام مهارات أو معرفة متخصصة. فعلى سبيل المثال، قد لا تكون هناك حاجة إلى مهارات أو معرفة متخصصة لإجراء احتساب بسيط لتقادم المخزون. ولكن من المرجح أن يخلص المراجع إلى ضرورة استخدام مهارات أو معرفة متخصصة، على سبيل المثال، لتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة لمؤسسة مصرفية أو التزامات عقود التأمين لمنشأة تأمينية.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها (راجع: الفقرتين ٤، ١٦)

أ٦٤. يُعد التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى الإقرارات فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية أمراً مهماً لجميع التقديرات المحاسبية، ولا يقتصر ذلك على التقديرات المثبتة في القوائم المالية، وإنما يمتد أيضاً إلى التقديرات المدرجة في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

أ٦٥. وتنص الفقرة أ٤٤ من معيار المراجعة (٢٠٠) على أن معايير المراجعة تشير عادةً إلى "مخاطر التحريف الجوهري" بدلاً من الإشارة إلى الخطر الملازم وخطر الرقابة بشكل منفصل. ويتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) إجراء تقييم منفصل للخطر الملازم وخطر الرقابة من أجل توفير أساس لتصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات،[٤٤] بما في ذلك المخاطر المهمة، وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠).

أ٦٦. عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييم الخطر الملازم فيما يخص التقديرات المحاسبية وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،[٤٥] يتعين على المراجع أن يأخذ في الحسبان عوامل الخطر الملازم التي تؤثر على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف، وكيفية ذلك التأثير. وقد يوفر أيضاً نظر المراجع في عوامل الخطر الملازم معلومات ليتم استخدامها فيما يلي:

- تقييم احتمالية حدوث التحريف وحجمه (أي درجة تقييم الخطر الملازم على نطاق الخطر الملازم)؛
- تحديد أسباب التقييم الممنوح لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات، وأن إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع وفقاً للفقرة ١٨ تستجيب لتلك الأسباب.

ويحتوي الملحق الأول على شرح أكثر تفصيلاً للعلاقات المتبادلة بين عوامل الخطر الملازم.

أ٦٧. قد تكون أسباب تقييم المراجع للخطر الملازم على مستوى الإقرارات ناتجة عن واحد أو أكثر من عوامل الخطر الملازم المتمثلة في عدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى. فعلى سبيل المثال:

(أ) من المرجح أن تكون التقديرات المحاسبية للخسائر الائتمانية المتوقعة معقدة لأنه لا يمكن رصد هذه الخسائر بشكل مباشر وقد تتطلب استخدام نموذج معقد. وقد يستخدم النموذج مجموعة معقدة من البيانات التاريخية والافتراضات المتعلقة بالتطورات المستقبلية في مجموعة متنوعة من السيناريوهات الخاصة بالمنشأة والتي قد يكون من الصعب التنبؤ بها. ومن المرجح أن تكون التقديرات المحاسبية للخسائر الائتمانية المتوقعة خاضعة أيضاً لدرجة مرتفعة من عدم تأكد التقدير ومستوى كبير من عدم الموضوعية في إجراء الاجتهادات المتعلقة بالأحداث أو الحالات المستقبلية. وتنطبق اعتبارات مماثلة أيضاً على التزامات عقود التأمين.

(ب) قد يتطلب إجراء تقدير محاسبي لمخصص التقادم في منشأة تمتلك مجموعة كبيرة من مختلف أنواع المخزون نُظُماً وآليات معقدة، لكنه قد ينطوي على قدر منخفض من عدم الموضوعية وقد تكون درجة عدم تأكد التقدير منخفضة، وذلك بناءً على طبيعة المخزون.

(ج) قد توجد تقديرات محاسبية أخرى غير معقدة في إجرائها لكنها قد تنطوي على درجة مرتفعة من عدم تأكد التقدير وقد تتطلب أحكاماً واجتهادات مهمة، ومثال ذلك، إجراء تقدير محاسبي يتطلب اجتهاداً واحداً بالغ الأهمية بشأن التزام يتوقف مبلغه على نتيجة دعوى قضائية.

---

[٤٣] معيار المراجعة (٦٢٠) "استخدام عمل خبير المراجع"

[٤٤] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرتان ٣١ و٣٤

[٤٥] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣١(أ)

أ٦٨. قد تتباين مدى صلة وأهمية عوامل الخطر الملازم من تقدير لآخر. وبالتالي، قد تؤثر عوامل الخطر الملازم، سواءً كل منها على حدة أو مع بعضها، على التقديرات المحاسبية البسيطة بدرجة أقل وقد يتعرف المراجع على مخاطر أقل أو قد يقيِّم الخطر الملازم قرب الطرف الأسفل لنطاق الخطر الملازم.

أ٦٩. وعلى النقيض، قد تؤثر عوامل الخطر الملازم، سواءً كل منها على حدة أو مع بعضها، على التقديرات المحاسبية المعقدة بدرجة أكبر، وقد تقود المراجع إلى تقييم الخطر الملازم عند الحد الأعلى لنطاق الخطر الملازم. وفيما يخص هذه التقديرات المحاسبية، من المرجح أن يؤثر نظر المراجع في تأثيرات عوامل الخطر الملازم تأثيراً مباشراً على عدد وطبيعة مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها وعلى تقييم هذه المخاطر، وفي نهاية المطاف، على درجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها أدلة المراجعة استجابةً للمخاطر المقيَّمة. وقد يكون تطبيق المراجع لنزعة الشك المهني مهماً أيضاً بصفة خاصة فيما يتعلق بهذه التقديرات المحاسبية.

أ٧٠. قد توفر الأحداث الواقعة بعد تاريخ القوائم المالية معلومات إضافية ذات صلة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات. وعلى سبيل المثال، قد يصبح ناتج أحد التقديرات المحاسبية معروفاً أثناء المراجعة. وفي مثل هذه الحالات، قد يقوم المراجع بتقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات، أو إعادة النظر في تقييمها،[٤٦] بغض النظر عن كيفية تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف فيما يتعلق بالتقدير المحاسبي. وقد تؤثر الأحداث الواقعة بعد تاريخ القوائم المالية أيضاً على اختيار المراجع لمنهج اختبار التقدير المحاسبي وفقاً للفقرة ١٨. وعلى سبيل المثال، فيما يخص استحقاق العلاوات البسيطة اعتماداً على نسبة مئوية واضحة من الأجور لموظفين محددين، قد يخلص المراجع إلى وجود درجة منخفضة نسبياً من التعقيد أو عدم الموضوعية في إجراء التقدير المحاسبي، ومن ثمّ، قد يقيِّم الخطر الملازم على مستوى الإقرارات قرب الطرف الأسفل لنطاق الخطر الملازم. وقد يوفر دفع العلاوات بعد نهاية الفترة ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مخاطر التحريف الجوهري المُقيَّمة على مستوى الإقرارات.

أ٧١. يمكن أن يتم تقييم المراجع لخطر الرقابة بطرق مختلفة بناءً على أساليب أو منهجيات المراجعة المفضلة. ويمكن التعبير عن تقييم خطر الرقابة باستخدام فئات نوعية (على سبيل المثال، تقييم خطر الرقابة بأنه مرتفع، متوسط، منخفض) أو من حيث توقع المراجع لمدى فاعلية أدوات الرقابة في مواجهة الخطر الذي تم التعرف عليه، وبعبارة أخرى، الاعتماد المقرر على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. فعلى سبيل المثال، في حالة تقييم خطر الرقابة بأنه مرتفع، يتوقع المراجع عدم الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وفي حالة تقييم خطر الرقابة بأقل من مرتفع، يتوقع المراجع أن يعتمد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

عدم تأكد التقدير (راجع: الفقرة ١٦(أ))

أ٧٢. مع الأخذ في الحسبان درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكد التقدير، يمكن أن ينظر المراجع فيما يلي:

- ما إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق يتطلب:
  - استخدام طريقة ما لإجراء التقدير المحاسبي الذي ينطوي بطبيعته على مستوى مرتفع من عدم تأكد التقدير. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب إطار التقرير المالي استخدام مدخلات غير قابلة للرصد.
  - استخدام افتراضات تنطوي بطبيعتها على مستوى مرتفع من عدم تأكد التقدير، مثل الافتراضات التي لها أمد تنبؤ طويل، أو الافتراضات التي تستند إلى بيانات غير قابلة للرصد وبالتالي يصعب على الإدارة إعدادها، أو استخدام افتراضات متنوعة غير مرتبطة ببعضها.
  - إفصاحات عن عدم تأكد التقدير.
- بيئة العمل. فقد تكون المنشأة تعمل في سوق يشهد تقلباً أو اضطراباً محتملاً (على سبيل المثال، بسبب الحركات الكبيرة في سعر العملة أو بسبب الأسواق غير النشطة) وقد يعتمد التقدير المحاسبي بسبب ذلك على بيانات غير قابلة للرصد بسهولة.
- ما إذا كان من المحتمل (أو من الممكن عملياً، طالما كان ذلك مسموحاً به بموجب إطار التقرير المالي المنطبق) للإدارة:

[٤٦] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٧

- أن تصل إلى توقع دقيق ويمكن الاعتماد عليه بشأن التحقق المستقبلي لمعاملة تمت في الماضي (على سبيل المثال، المبلغ الذي سيتم دفعه بموجب حكم تعاقدي مشروط)، أو بشأن حدوث أو أثر أحداث أو حالات مستقبلية (على سبيل المثال، مبلغ خسارة ائتمانية مستقبلية أو المبلغ الذي سيتم تسوية مطالبة تأمينية به في وقت التسوية)؛ أو
- أن تحصل على معلومات دقيقة ومكتملة عن حالة راهنة (على سبيل المثال، معلومات عن خصائص التقويم التي يمكن أن تعكس وجهة نظر المشاركين في السوق في تاريخ القوائم المالية، لوضع تقدير للقيمة العادلة).

أ٧٣. لا يُعد حجم المبلغ المثبت أو المفصح عنه في القوائم المالية لتقدير محاسبي، في حد ذاته، مؤشراً على قابلية تعرضه للتحريف لأن التقدير المحاسبي قد يكون، على سبيل المثال، قد جرى تهوينه.

أ٧٤. في بعض الظروف، قد يكون عدم تأكد التقدير مرتفعاً جداً بحيث لا يمكن إجراء تقدير محاسبي معقول. وقد يمنع إطار التقرير المالي المنطبق إثبات البند في القوائم المالية، أو قياسه بالقيمة العادلة. وفي مثل هذه الحالات، قد تكون هناك مخاطر تحريف جوهري لا ترتبط فقط بما إذا كان ينبغي إثبات التقدير المحاسبي، أو ما إذا كان ينبغي قياسه بالقيمة العادلة، وإنما أيضاً بمدى معقولية الإفصاح. وفيما يتعلق بتلك التقديرات المحاسبية، قد يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق الإفصاح عن التقديرات المحاسبية وعدم تأكد التقدير المصاحب لها (انظر الفقرات أ١١٢–أ١١٣، أ١٤٣-أ١٤٤).

أ٧٥. في بعض الحالات، قد يثير عدم تأكد التقدير المتعلق بتقدير محاسبي شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويحدد معيار المراجعة (٥٧٠)[٤٧] متطلبات ويقدم إرشادات في مثل هذه الظروف.

التعقيد أو عدم الموضوعية (راجع: الفقرة ١٦(ب))

درجة تأثير التعقيد على اختيار الطريقة وتطبيقها

أ٧٦. عند الأخذ في الحسبان درجة تأثير التعقيد على اختيار الطريقة المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي وتطبيقها، قد ينظر المراجع فيما يلي:

- حاجة الإدارة إلى المهارات أو المعرفة المتخصصة مما قد يشير إلى أن الطريقة المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي معقدةٌ بطبيعتها ومن ثمّ قد يكون التقدير المحاسبي معرضاً بدرجة أكبر للتحريف الجوهري. وقد ترتفع قابلية التعرض للتحريف الجوهري عندما تكون الإدارة قد قامت بوضع النموذج داخلياً مع تمتعها بخبرة قليلة نسبياً في القيام بذلك، أو عندما تستخدم نموذجاً يطبق طريقة غير مستقرة أو غير شائعة الاستخدام في صناعة أو بيئة معينة.
- طبيعة أساس القياس المطلوب بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، التي قد تؤدي إلى ضرورة استخدام نموذج معقد يتطلب الاستعانة بمصادر متعددة للحصول على البيانات أو الافتراضات التاريخية أو المستشرفة للمستقبل، مع تعدد العلاقات المتبادلة فيما بينها. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب تقدير مخصص خسارة ائتمانية متوقعة اجتهادات بشأن المبالغ الائتمانية المسددة في المستقبل والتدفقات النقدية الأخرى، بناءً على النظر في بيانات التجارب التاريخية وتطبيق الافتراضات المستشرفة للمستقبل. وبالمثل، قد يتطلب تقويم أحد التزامات عقود التأمين اجتهادات بشأن مدفوعات عقود التأمين المستقبلية التي يتم توقعها بناءً على التجارب السابقة والاتجاهات الحالية والمستقبلية المفترضة.

درجة تأثير التعقيد على اختيار البيانات وتطبيقها

أ٧٧. عند الأخذ في الحسبان درجة تأثير التعقيد على اختيار البيانات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي وتطبيقها، قد ينظر المراجع فيما يلي:

- تعقيد الآلية المستخدمة لاستنباط البيانات، مع الأخذ في الحسبان مدى ملاءمة مصدر البيانات وإمكانية الاعتماد عليه. وقد تكون البيانات المتحصل عليها من مصادر معينة أفضل في إمكانية الاعتماد عليها من بيانات أخرى. وأيضاً لأسباب السرية أو حقوق الملكية، لن تفصح بعض المصادر الخارجية للمعلومات (أو لن تفصح بشكل كامل) عن المعلومات التي قد تكون ذات صلة بالنظر في إمكانية الاعتماد على البيانات التي تقدمها، مثل مصادر البيانات الأساسية التي استخدمتها أو كيفية جمعها ومعالجتها.

[٤٧] معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

- التعقيد الملازم للحفاظ على سلامة البيانات. فعندما يوجد هناك قدر كبير من البيانات ومصادر بيانات متعددة، فقد يوجد تعقيد ملازم للحفاظ على سلامة البيانات المستخدمة لإجراء تقدير محاسبي.
- الحاجة إلى تفسير الشروط التعاقدية المعقدة. فعلى سبيل المثال، قد يعتمد تحديد التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة الناتجة عن حسومات تجارية لموردين أو عملاء على شروط تعاقدية معقدة للغاية تتطلب خبرة أو كفاءة خاصة لفهمها أو تفسيرها.

درجة تأثير عدم الموضوعية على اختيار الطريقة أو الافتراضات أو البيانات وتطبيقها

أ٧٨. عند الأخذ في الحسبان درجة تأثير عدم الموضوعية على اختيار الطريقة أو الافتراضات أو البيانات وتطبيقها، قد ينظر المراجع فيما يلي:

- درجة عدم تحديد إطار التقرير المالي المنطبق لمناهج التقويم ومفاهيمه وأساليبه وعوامله التي سيتم استخدامها في طريقة التقدير.
- عدم التأكد بشأن المبلغ أو التوقيت، بما في ذلك طول فترة التنبؤ. يُعد المبلغ والتوقيت مصدراً لعدم التأكد الملازم للتقدير، وتنشأ عنهما الحاجة إلى اجتهاد الإدارة في اختيار المبلغ المقدر، مما يخلق بدوره فرصة لتحيز الإدارة. فعلى سبيل المثال، قد ينطوي التقدير المحاسبي الذي يحتوي على افتراضات مستشرفة للمستقبل على درجة مرتفعة من عدم الموضوعية التي قد تكون عرضة لتحيز الإدارة.

عوامل الخطر الملازم الأخرى (راجع: الفقرة ١٦(ب))

أ٧٩. تؤثر درجة عدم الموضوعية المرتبطة بالتقدير المحاسبي على قابلية تعرض التقدير المحاسبي للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر الملازم. وعلى سبيل المثال، عندما يكون التقدير المحاسبي خاضعاً لدرجة مرتفعة من عدم الموضوعية، يُرجح عندئذ أن تزيد قابلية تعرض التقدير المحاسبي للتحريف بسبب التحيز أو الغش من جانب الإدارة وقد يؤدي ذلك إلى مجموعة واسعة من نواتج القياس المحتملة. وقد تختار الإدارة من بين ذلك المدى مبلغاً غير مناسب في ظل الظروف القائمة، أو متأثراً على نحو غير ملائم بتحيز غير متعمد أو متعمد من جانب الإدارة، وبالتالي يُعد مبلغاً محرّفاً. وفيما يتعلق بعمليات المراجعة المستمرة، فإن المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، التي تم التعرف عليها أثناء المراجعة في الفترات السابقة، قد تؤثر على التخطيط وعلى إجراءات تقييم المخاطر في الفترة الحالية.

المخاطر المهمة (راجع: الفقرة ١٧)

أ٨٠. إن تقييم المراجع للخطر الملازم، الذي يأخذ في الحسبان درجة خضوع التقدير المحاسبي لحالة عدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى أو درجة تأثره بهذه الأمور، يساعده في تحديد ما إذا كان أي من مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها وتم وتقييمها يُعد خطراً مهماً.

الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة

إجراءات المراجعة الإضافية الخاصة بالمراجع (راجع: الفقرة ١٨)

أ٨١. عند تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها، قد يستخدم المراجع أياً من مناهج الاختبار الثلاثة (بمفرده أو مع أحدها الآخر) المذكورة في الفقرة ١٨. فعلى سبيل المثال، عند استخدام افتراضات عديدة لإجراء تقدير محاسبي، قد يقرر المراجع استخدام منهج اختبار مختلف لكل افتراض يتم اختباره.

الحصول على أدلة مراجعة ملائمة سواءً كانت مؤيِّدة أو مناقضة

أ٨٢. تشمل أدلة المراجعة كلاً من المعلومات التي تدعم وتؤيد إقرارات الإدارة، وأي معلومات تتناقض مع هذه الإقرارات.[٤٨] وقد يستلزم الحصول على أدلة المراجعة بطريقة غير منحازة الحصول على الأدلة من مصادر متعددة من داخل المنشأة وخارجها. غير أن المراجع ليس مطالباً بتنفيذ بحث شامل لتحديد جميع مصادر أدلة المراجعة الممكنة.

[٤٨] معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة أ٥

أ٨٣. يتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) أن يحصل المراجع على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المراجع للخطر.[٤٩] ولذلك، قد يكون النظر في طبيعة أدلة المراجعة أو حجمها أكثر أهمية عندما تكون المخاطر الملازمة فيما يتعلق بتقدير محاسبي مُقيَّم عند الحد الأعلى لنطاق الخطر الملازم.

التدرج

أ٨٤. تتأثر طبيعة إجراءات المراجعة الإضافية وتوقيتها ومداها بأمور منها على سبيل المثال:

- مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة، التي تؤثر في درجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها أدلة المراجعة وفي المنهج الذي يختاره المراجع لمراجعة التقدير المحاسبي. فعلى سبيل المثال، قد تقل مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة فيما يتعلق بإقرارات الوجود أو التقويم فيما يخص استحقاق واضح من العلاوات التي تُدفع للموظفين بعد نهاية الفترة بمدة قصيرة. وفي هذا الوضع، قد يكون من العملي بدرجة أكبر للمراجع أن يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن طريق تقويم الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع، وليس من خلال مناهج الاختبار الأخرى.
- أسباب مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة.

عندما ينوي المراجع الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة (راجع: الفقرة ١٩)

أ٨٥. قد يكون اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة مناسباً عندما يتم تقييم الخطر الملازم بأنه مرتفع على نطاق الخطر الملازم، بما في ذلك فيما يخص المخاطر المهمة. وقد يكون هذا هو الحال عندما يخضع أو يتأثر التقدير المحاسبي بدرجة مرتفعة من التعقيد. وعندما يكون التقدير المحاسبي متأثراً بدرجة مرتفعة من عدم الموضوعية، ومن ثمّ، يتطلب اجتهاداً مهماً من جانب الإدارة، فإن المحدودية الملازمة في فاعلية تصميم أدوات الرقابة قد تجعل المراجع يركز على الإجراءات الأساس أكثر من اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

أ٨٦. عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، قد يأخذ المراجع في الحسبان عوامل مثل:

- طبيعة المعاملات ومدى تكرارها وحجمها؛
- فاعلية تصميم أدوات الرقابة، بما في ذلك ما إذا كانت أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب للاستجابة للخطر الملازم المقيَّم، وقوة الحوكمة؛
- الأهمية التي تمثلها أدوات رقابة معينة لأهداف الرقابة العامة والآليات المطبقة في المنشأة، بما في ذلك مدى تطور نظم المعلومات لدعم المعاملات؛
- متابعة أدوات الرقابة وأوجه القصور التي تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية؛
- طبيعة المخاطر التي تهدف أدوات الرقابة إلى مواجهتها، ومثال ذلك أدوات الرقابة المتعلقة بممارسة الاجتهاد مقارنة بأدوات الرقابة على البيانات الداعمة؛
- كفاءة المشاركين في أنشطة الرقابة؛
- معدل تنفيذ أنشطة الرقابة؛
- الأدلة على تنفيذ أنشطة الرقابة.

الإجراءات الأساس لا تستطيع أن توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة

أ٨٧. في بعض القطاعات، مثل قطاع الخدمات المالية، تستخدم الإدارة بكثافة تقنية المعلومات لمزاولة الأعمال. ولذلك، ربما تزيد احتمالية وجود مخاطر تتعلق بتقديرات محاسبية معينة لا تستطيع أن توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

[٤٩] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ٧(ب) وأ١٩

أ٨٨. من بين الظروف التي قد توجد فيها مخاطر لا تستطيع أن توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات، ما يلي:

- عندما تكون أدوات الرقابة ضرورية للتخفيف من أثر المخاطر المتعلقة بإنشاء أو تسجيل أو معالجة أو التقرير عن المعلومات المتحصل عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.
- عندما تكون المعلومات الداعمة لإقرار واحد أو أكثر قد تم إنشاؤها أو تسجيلها أو معالجتها أو التقرير عنها بشكل إلكتروني. ومن المرجح أن يكون هذا هو الحال عندما يوجد قدر كبير من المعاملات أو البيانات، أو عند استخدام نموذج معقد، مما يتطلب استخدام واسع لتقنية المعلومات لضمان دقة المعلومات واكتمالها. وقد تحتاج مؤسسة مالية أو منشأة مرافق عامة إلى تحديد مخصص معقد لخسارة ائتمانية متوقعة. فعلى سبيل المثال، في حالة منشأة المرافق العامة، قد تتألف البيانات المستخدمة في تحديد مخصص الخسارة الائتمانية المتوقعة من العديد من الأرصدة الصغيرة الناتجة عن قدر كبير من المعاملات. وفي هذه الظروف، قد يخلص المراجع إلى أنه لا يمكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بدون اختبار أدوات الرقابة المتعلقة بالنموذج المستخدم لتحديد مخصص الخسارة الائتمانية المتوقعة.

وفي مثل هذه الحالات، قد يعتمد مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة على فاعلية أدوات الرقابة المطبقة على دقة المعلومات واكتمالها.

أ٨٩. في إطار مراجعة القوائم المالية لمنشآت معينة (مثل بنك أو شركة تأمين)، قد يكون المراجع مطالباً أيضاً بموجب الأنظمة أو اللوائح بتنفيذ المزيد من الإجراءات فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، أو بتقديم استنتاج يحتوي على تأكيد بشأن الرقابة الداخلية. وفي هذه الظروف وغيرها من الظروف المماثلة، قد يستطيع المراجع استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها عند تنفيذ هذه الإجراءات كأدلة مراجعة، شريطة تحديد ما إذا كانت هناك تغيرات لاحقة قد حدثت يمكن أن تؤثر على ملاءمة هذه المعلومات لعملية المراجعة.

المخاطر المهمة (راجع: الفقرة ٢٠)

أ٩٠. عندما تتألف إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع استجابة لخطر مهم من الإجراءات الأساس فقط، فإن معيار المراجعة (٣٣٠)[٥٠] يتطلب أن تشتمل تلك الإجراءات على اختبارات للتفاصيل. ويمكن تصميم هذه الاختبارات وتنفيذها في كل منهج من المناهج الموضحة في الفقرة ١٨ من هذا المعيار بناءً على الحكم المهني للمراجع في ظل الظروف القائمة. ومن أمثلة اختبارات التفاصيل التي يتم إجراؤها للمخاطر المهمة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية:

- التحقق، على سبيل المثال، التحقق من العقود لتأييد شروط أو افتراضات.
- إعادة الاحتساب، على سبيل المثال، التحقق من الدقة الرياضية لنموذج.
- توافق الافتراضات المستخدمة مع المستندات المؤيدة، مثل المعلومات المنشورة من طرف ثالث.

الحصول على أدلة مراجعة من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة ٢١)

أ٩١. في بعض الظروف، قد يوفر الحصول على أدلة المراجعة من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري. فعلى سبيل المثال، قد يوفر بيع المخزون الكامل من منتج غير دائم بعد نهاية الفترة بوقت قصير ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بتقدير صافي قيمته القابلة للتحقق في نهاية الفترة. وفي حالات أخرى، قد يكون من الضروري استخدام هذا المنهج من الاختبارات فيما يتصل بمنهج آخر من المناهج الواردة في الفقرة ١٨.

أ٩٢. فيما يتعلق ببعض التقديرات المحاسبية، من غير المرجح أن توفر الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن التقدير المحاسبي. فعلى سبيل المثال، لا تتطور الحالات أو الأحداث المتعلقة ببعض التقديرات المحاسبية إلا على مدار فترة زمنية ممتدة. وبالإضافة إلى ذلك، وبسبب الهدف من قياس التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، فإن المعلومات التي يتم الحصول عليها بعد نهاية الفترة قد لا تعكس الأحداث أو الحالات القائمة في تاريخ قائمة المركز المالي، ومن ثمّ فإنها قد لا تكون ملائمة لقياس التقدير المحاسبي للقيمة العادلة.

[٥٠] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٢١

أ٩٣. حتى وإن قرر المراجع عدم تنفيذ هذا المنهج من الاختبارات فيما يتعلق بتقديرات محاسبية معينة، فإنه يُعد مطالباً بالالتزام بمعيار المراجعة (٥٦٠). ويتطلب معيار المراجعة (٥٦٠) أن يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات مراجعة مصممة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تثبت أن جميع الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع والتي تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية قد تم تحديدها[٥١] وأنها قد انعكست في القوائم المالية بشكل مناسب.[٥٢] ولأن قياس العديد من التقديرات المحاسبية، بخلاف التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، يعتمد عادةً على نتيجة حالات أو معاملات أو أحداث مستقبلية، فإن عمل المراجع بموجب معيار المراجعة (٥٦٠) له أهمية خاصة.

اختبار كيفية إجراء الإدارة للتقدير المحاسبي (راجع: الفقرة ٢٢)

أ٩٤. قد يكون اختبار كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير المحاسبي منهجاً مناسباً، على سبيل المثال، في الحالات الآتية:

- عندما يوحي فحص المراجع للتقديرات المحاسبية المماثلة التي تم إجراؤها في القوائم المالية للفترة السابقة بأن الآلية المتبعة من قبل الإدارة في الفترة الحالية غير مناسبة.
- عندما يكون التقدير المحاسبي مستنداً إلى مجتمع عينة كبير من بنود ذات طبيعة متماثلة، لا توجد أهمية لكل منها على حدة.
- عندما يحدد إطار التقرير المالي المنطبق الكيفية التي يُتوقع أن تنفذ بها الإدارة التقدير المحاسبي. فعلى سبيل المثال، قد يكون هذا هو الحال لتقدير مخصص خسارة ائتمانية متوقعة.
- عندما يكون التقدير المحاسبي مشتقاً من المعالجة الروتينية للبيانات.

قد يكون اختبار كيفية إجراء الإدارة للتقدير المحاسبي منهجاً مناسباً أيضاً عندما لا يكون من العملي تنفيذ أي من مناهج الاختبار الأخرى، أو قد يكون منهجاً مناسباً بالاقتران مع أحد مناهج الاختبار الأخرى.

التغييرات في الطرق والافتراضات المهمة والبيانات عن الفترات السابقة (راجع: الفقرات ٢٣(أ)، ٢٤(أ)، ٢٥(أ))

أ٩٥. عندما يكون تغيير ما عن الفترات السابقة في إحدى الطرق أو الافتراضات المهمة أو في البيانات غير مستند إلى ظروف جديدة أو معلومات جديدة، أو عندما تكون الافتراضات المهمة غير متّسقة مع بعضها ومع تلك المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى، أو مع الافتراضات ذات الصلة المستخدمة في المجالات الأخرى لأنشطة عمل المنشأة، فقد يحتاج المراجع إلى إجراء المزيد من النقاشات مع الإدارة حول الظروف، وعند القيام بذلك، إلى مناقشة الإدارة بجدية حول مناسبة الافتراضات المستخدمة.

المؤشرات على تحيز الإدارة (راجع: الفقرات ٢٣(ب)، ٢٤(ب)، ٢٥(ب))

أ٩٦. عندما يحدد المراجع مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، فإنه قد يحتاج إلى إجراء المزيد من النقاشات مع الإدارة وقد يحتاج إلى إعادة النظر فيما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تثبت أن الطريقة والافتراضات والبيانات المستخدمة كانت مناسبة ومحتملة في ظل الظروف القائمة. ومن أمثلة المؤشرات على تحيز الإدارة في إجراء تقدير محاسبي معين ما يكون عندما تحدد الإدارة مدى مناسباً لافتراضات عديدة مختلفة، وفي كل مرة يكون الافتراض المستخدم من طرف المدى الذي يؤدي إلى ناتج القياس الأفضل تحقيقاً للمصلحة.

الطرق

اختيار الطريقة (راجع: الفقرة ٢٣(أ))

أ٩٧. قد تشتمل اعتبارات المراجع ذات الصلة بشأن مدى مناسبة الطريقة المختارة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، ومدى مناسبة التغييرات، إن وجدت، عن الفترة السابقة، على ما يلي:

- ما إذا كان مبرر الإدارة للطريقة المختارة يُعد مناسباً؛

[٥١] معيار المراجعة (٥٦٠)، الفقرة ٦

[٥٢] معيار المراجعة (٥٦٠)، الفقرة ٨

- ما إذا كانت الطريقة تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة في ضوء طبيعة التقدير المحاسبي ومتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق ومفاهيم أو أساليب التقويم الأخرى المتاحة والمتطلبات التنظيمية والنشاط التجاري والصناعة والبيئة التي تعمل فيها المنشأة؛
- عندما تحدد الإدارة أن الطرق المختلفة تؤدي إلى مدى من التقديرات المختلفة بشكل كبير، كيفية دراسة الإدارة لأسباب هذه الاختلافات؛
- ما إذا كان التغيير قائماً على ظروف جديدة أو معلومات جديدة. وعندما يكون الحال خلافاً لذلك، فإن التغيير قد لا يكون معقولاً أو متوافقاً مع إطار التقرير المالي المنطبق. وتؤدي التغييرات العشوائية إلى عدم اتساق القوائم المالية على مدار الوقت وقد ينشأ عنها تحريفات في القوائم المالية أو قد تُعد مؤشراً على تحيز محتمل من جانب الإدارة. (انظر أيضاً الفقرات أ١٣٣–أ١٣٦)

وهذه الأمور مهمة عندما لا يفرض إطار التقرير المالي المنطبق طريقة القياس أو عندما يسمح بأكثر من طريقة.

وضع النماذج المعقدة (راجع: الفقرة ٢٣(د))

أ٩٨. من الأرجح أن يكون النموذج والطريقة المتعلقة به معقدين في الحالات الآتية:

- عندما يتطلب فهم الطريقة وتطبيقها، بما في ذلك تصميم النموذج واختيار البيانات والافتراضات المناسبة واستخدامها، مهارات أو معرفة متخصصة؛ أو
- عندما يكون من الصعب الحصول على البيانات اللازمة للاستخدام في النموذج بسبب وجود قيود على توفر البيانات أو قابليتها للرصد أو إمكانية الوصول إليها؛ أو
- عندما يكون من الصعب الحفاظ على سلامة البيانات والافتراضات (على سبيل المثال، دقتها أو اتساقها أو اكتمالها) عند استخدام النموذج بسبب تعدد خصائص التقويم أو تعدد العلاقات فيما بينها أو تعدد العمليات الحسابية المتكررة.

أ٩٩. من بين الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عندما تستخدم الإدارة نموذجاً معقداً، على سبيل المثال، ما يلي:

- ما إذا كان قد تم التحقق من صحة النموذج قبل الاستخدام أو عندما يكون هناك تغيير قد طرأ عليه، مع إجراء مراجعات دورية له لضمان أنه لا يزال مناسباً للغرض المعد له. وقد تشمل آلية التحقق التي تقوم بها المنشأة تقويم ما يلي:
  - الصحة النظرية للنموذج؛
  - السلامة الرياضية للنموذج؛
  - دقة واكتمال بيانات النموذج وافتراضاته؛
  - مخرجات النموذج مقارنة بالمعاملات الفعلية.
- ما إذا كانت هناك سياسات وإجراءات مناسبة موجودة للرقابة على التغييرات.
- ما إذا كانت الإدارة تستخدم مهارات ومعرفة مناسبة عند استخدام النموذج.

وقد تكون هذه الاعتبارات مفيدة أيضاً للطرق التي لا تنطوي على وضع نماذج معقدة.

أ١٠٠. يمكن أن تقوم الإدارة بإجراء تعديلات على مخرجات النموذج للوفاء بمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. وفي بعض الصناعات، يُشار إلى هذه التعديلات بلفظ التعديلات المركبة. وفي حالة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، قد يكون من الملائم النظر فيما إذا كانت التعديلات على مخرجات النموذج، إن وجدت، تعكس الافتراضات التي قد يستخدمها المشاركون في السوق في ظروف مماثلة.

الحفاظ على سلامة الافتراضات المهمة والبيانات المستخدمة عند تطبيق الطريقة (راجع: الفقرة ٢٣(هـ))

أ١٠١. يشير الحفاظ على سلامة الافتراضات المهمة والبيانات عند تطبيق الطريقة إلى الحفاظ على دقة البيانات واكتمالها خلال جميع مراحل معالجة المعلومات. وقد يؤدي الإخفاق في الحفاظ على هذه السلامة إلى فساد البيانات والافتراضات وقد تنشأ عنه تحريفات. وفي هذا الشأن، قد تشمل

اعتبارات المراجع ذات الصلة ما إذا كانت البيانات والافتراضات تخضع لجميع التغييرات المقصودة من جانب الإدارة، ولا تخضع لأي تغييرات غير مقصودة، أثناء الأنشطة مثل الإدخال أو التخزين أو الاسترداد أو الإرسال أو المعالجة.

الافتراضات المهمة (راجع: الفقرة ٢٤)

أ١٠٢. قد تشتمل اعتبارات المراجع ذات الصلة بشأن مدى مناسبة الافتراضات المهمة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، ومدى مناسبة التغييرات، إن وجدت، عن الفترة السابقة، على ما يلي:

- مبرر الإدارة لاختيار الافتراض؛
- ما إذا كان الافتراض يُعد مناسباً في ظل الظروف القائمة في ضوء طبيعة التقدير المحاسبي ومتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق والنشاط التجاري والصناعة والبيئة التي تعمل فيها المنشأة؛
- ما إذا كان التغيير عن الفترات السابقة في اختيار افتراض ما قائماً على ظروف جديدة أو معلومات جديدة. وعندما يكون الحال خلافاً لذلك، فإن التغيير قد لا يكون معقولاً ولا متوافقاً مع إطار التقرير المالي المنطبق. وقد تنشأ عن التغييرات العشوائية في التقدير المحاسبي تحريفات جوهرية في القوائم المالية أو قد تُعد هذه التغييرات مؤشراً على تحيز محتمل من جانب الإدارة. (انظر الفقرات أ١٣٣–أ١٣٦).

أ١٠٣. قد تقوم الإدارة بتقويم الافتراضات أو النواتج البديلة للتقديرات المحاسبية، ويمكن أن يتم ذلك من خلال عدة مناهج بناءً على الظروف. ويتمثل أحد هذه المناهج الممكنة في إجراء تحليل الحساسية. وقد ينطوي ذلك على تحديد كيفية تفاوت المبلغ النقدي لتقدير محاسبي معين تبعاً لاختلاف الافتراضات. وحتى بالنسبة للتقديرات المحاسبية المُقاسة بالقيمة العادلة، يمكن أن يوجد تفاوت لأن مختلف المشاركين في السوق سيستخدمون افتراضات مختلفة. وقد يؤدي تحليل الحساسية إلى وضع عدد من السيناريوهات للنواتج، توصف أحياناً بأنها مدى النواتج المقدرة من الإدارة، وأيضاً بالسيناريوهات "المتشائمة" و"المتفائلة".

أ١٠٤. من خلال المعرفة المكتسبة أثناء تنفيذ المراجعة، قد يصبح المراجع على علم بالافتراضات المستخدمة في المجالات الأخرى لعمل المنشأة، أو قد يتوصل إلى فهم لها. وقد تشمل هذه الأمور، على سبيل المثال، الآفاق التجارية والافتراضات المستخدمة في إعداد مستندات الاستراتيجية والتدفقات النقدية المستقبلية. وأيضاً إذا كان الشريك المسؤول عن الارتباط قد نفذ ارتباطات أخرى للمنشأة، فإن معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)[٥٣] يتطلب أن ينظر الشريك المسؤول عن الارتباط فيما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من تلك الارتباطات الأخرى تُعد ملائمة للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري. وقد تكون مراعاة هذه المعلومات مفيدة أيضاً عند تناول ما إذا كانت الافتراضات المهمة تُعد متسقة مع بعضها ومع تلك المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى.

أ١٠٥. قد يعتمد مدى مناسبة الافتراضات المهمة في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق على نية الإدارة وقدرتها على تنفيذ تصرفات معينة. وغالباً ما توثق الإدارة الخطط والنوايا ذات الصلة بأصول أو التزامات معينة، وقد يتطلب منها إطار التقرير المالي المنطبق أن تقوم بذلك. وتُعد طبيعة أدلة المراجعة التي سيتم الحصول عليها بشأن نية الإدارة وقدرتها، ومدى هذه الأدلة، أمراً خاضعاً للحكم المهني. وعند الاقتضاء، قد تتضمن إجراءات المراجع ما يلي:

- مراجعة تاريخ الإدارة في تنفيذ نواياها المعلنة.
- الفحص المادي للخطط المكتوبة والوثائق الأخرى، بما في ذلك، عند الاقتضاء، الموازنات المعتمدة رسمياً أو التفويضات أو محاضر الاجتماعات.
- الاستفسار من الإدارة عن أسباب اتباع تصرف معين.
- استعراض الأحداث الواقعة بعد تاريخ القوائم المالية وحتى تاريخ تقرير المراجع.
- تقويم قدرة المنشأة على تنفيذ تصرّف معين في ظل الظروف الاقتصادية للمنشأة، بما في ذلك الآثار المترتبة على تعهداتها القائمة والقيود النظامية أو التنظيمية أو التعاقدية التي يمكن أن تؤثر على جدوى تصرفات الإدارة.

[٥٣] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٥(ب)

- النظر فيما إذا كانت الإدارة قد التزمت بمتطلبات التوثيق المنطبقة، إن وجدت، المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطبق.

ومع ذلك، قد لا تسمح أطر تقرير مالي معينة بأخذ نوايا وخطط الإدارة في الحسبان عند إجراء التقدير المحاسبي. وغالباً ما يكون ذلك في حالة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، لأن الهدف من قياسها يقضي بأن تعكس الافتراضات المهمة تلك الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق.

البيانات (راجع: الفقرة ٢٥(أ))

أ١٠٦. قد تشتمل اعتبارات المراجع ذات الصلة بشأن مدى مناسبة البيانات المختارة للاستخدام في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، ومدى مناسبة التغييرات، إن وجدت، عن الفترة السابقة، على ما يلي:

- مبرر الإدارة لاختيار البيانات؛
- ما إذا كانت البيانات تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة في ضوء طبيعة التقدير المحاسبي ومتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق والنشاط التجاري والصناعة والبيئة التي تعمل فيها المنشأة؛
- ما إذا كان التغيير عن الفترات السابقة في مصادر أو بنود البيانات المختارة أو في البيانات المختارة، قائماً على ظروف جديدة أو معلومات جديدة. وعندما يكون الحال خلافاً لذلك، فمن غير المرجح أن يكون التغيير معقولاً أو متوافقاً مع إطار التقرير المالي المنطبق. وتؤدي التغييرات العشوائية في التقدير المحاسبي إلى عدم اتساق القوائم المالية على مدار الوقت وقد تنشأ عنها تحريفات في القوائم المالية أو قد تُعد مؤشراً على تحيز محتمل من جانب الإدارة (انظر الفقرات أ١٣٣-أ١٣٦).

ملاءمة البيانات وإمكانية الاعتماد عليها (راجع: الفقرة ٢٥(ج))

أ١٠٧. عند استخدام معلومات من إعداد المنشأة، يتطلب معيار المراجعة (٥٠٠) أن يقوم المراجع بتقويم ما إذا كانت المعلومات يمكن الاعتماد عليها بشكل كافٍ لتحقيق أغراض المراجع، بما في ذلك وبحسب ما تستدعيه الظروف، الحصول على أدلة مراجعة بشأن دقة واكتمال المعلومات وتقويم ما إذا كانت المعلومات تُعد دقيقة ومفصلة بشكل كافٍ لأغراض المراجع.[٥٤]

الشروط القانونية أو التعاقدية المعقدة (راجع: الفقرة ٢٥(د))

أ١٠٨. تشمل الإجراءات التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عندما يكون التقدير المحاسبي قائماً على شروط قانونية أو تعاقدية معقدة ما يلي:

- النظر فيما إذا كانت المهارات أو المعرفة المتخصصة ضرورية لفهم العقد أو تفسيره؛
- الاستفسار من المستشار القانوني للمنشأة عن الشروط القانونية أو التعاقدية؛
- الفحص المادي للعقود الأساسية من أجل:
  - تقويم الغرض التجاري الأساسي من المعاملة أو الاتفاقية؛
  - النظر فيما إذا كانت شروط العقود تُعد متسقة مع تفسيرات الإدارة.

اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير

الخطوات التي اتخذتها الإدارة لفهم عدم تأكد التقدير وعلاجه (راجع: الفقرة ٢٦(أ))

أ١٠٩. قد يكون من بين الاعتبارات ذات الصلة بشأن ما إذا كانت الإدارة قد اتخذت خطوات مناسبة لفهم عدم تأكد التقدير وعلاجه ما إذا كانت الإدارة قد قامت بما يلي:

(أ) فهم عدم تأكد التقدير، من خلال تحديد مصادره وتقييم درجة التباين الملازمة لنواتج القياس والمدى الناتج عن نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة؛

[٥٤] معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة ٩

(ب) تحديد درجة تأثير التعقيد أو عدم الموضوعية أثناء آلية القياس على خطر التحريف الجوهري، ومعالجة ما ينتج عن ذلك من احتمال وقوع تحريف، وذلك من خلال تطبيق:

(١) المهارات والمعرفة المتخصصة في إجراء التقديرات المحاسبية؛

(٢) الاجتهاد المهني، بما في ذلك عن طريق تحديد ومعالجة قابلية التعرض لتحيز الإدارة؛

(ج) علاج حالة عدم تأكد التقدير من خلال القيام بشكل مناسب باختيار المبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات تصف حالة عدم تأكد التقدير.

اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير (راجع: الفقرة ٢٦(ب))

أ١١٠. من بين الأمور التي قد تكون ذات صلة بشأن اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وإعداد ما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير ما يلي:

- ما إذا كانت الطرق والبيانات المستخدمة تم اختيارها بشكل مناسب، بما في ذلك عندما تتوفر طرق بديلة لإجراء التقدير المحاسبي ومصادر بديلة للحصول على البيانات.
- ما إذا كانت خصائص التقويم المستخدمة مناسبة ومكتملة.
- ما إذا كانت الافتراضات المستخدمة قد تم اختيارها من بين مدى من المبالغ المحتملة بدرجة معقولة وكانت تدعمها بيانات مناسبة تُعد ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها.
- ما إذا كانت البيانات المستخدمة مناسبة وذات صلة ويمكن الاعتماد عليها وما إذا كان قد تم الحفاظ على سلامة تلك البيانات.
- ما إذا كانت العمليات الحسابية مطبقة وفقاً للطريقة ودقيقة حسابياً؛
- ما إذا كان المبلغ الذي قدرته الإدارة مختاراً بشكل مناسب من بين نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة.
- ما إذا كانت الإفصاحات ذات الصلة تصف المبلغ على نحو مناسب بأنه تقدير وتوضح طبيعة وقيود آلية التقدير، بما في ذلك التباين في نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة.

أ١١١. قد تشمل اعتبارات المراجع ذات الصلة بشأن مدى مناسبة المبلغ الذي قدرته الإدارة، ما يلي:

- ما إذا كانت الإدارة قد اتبعت متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق عندما تحدد متطلبات ذلك الإطار المبلغَ المقدر الذي يلزم استخدامه بعد النظر في النواتج والافتراضات البديلة، أو عندما تحدد طريقة قياس محددة.
- ما إذا كانت الإدارة قد مارست الاجتهاد، أخذاً في الحسبان متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، عندما لا يحدد إطار التقرير المالي المنطبق كيفية اختيار مبلغ معين من بين نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة.

أ١١٢. تشمل اعتبارات المراجع ذات الصلة بشأن إفصاحات الإدارة عن عدم تأكد التقدير متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، التي قد تتطلب إفصاحات:

- تصف المبلغ بأنه تقدير وتوضح طبيعة وقيود آلية إجراء التقدير، بما في ذلك التباين في نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة. وقد يتطلب الإطار أيضاً إفصاحات إضافية لتحقيق أحد أهداف الإفصاح.[٥٥]
- عن السياسات المحاسبية المهمة التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية. وبناءً على الظروف، قد تشمل السياسات المحاسبية ذات الصلة مسائل مثل المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات الخاصة المطبقة في إعداد التقديرات المحاسبية وعرضها في القوائم المالية.
- عن الاجتهادات المهمة أو الحساسة (على سبيل المثال، تلك التي كان لها التأثير الأكبر على المبالغ المثبتة في القوائم المالية) وأيضاً عن الافتراضات المهمة المستشرفة للمستقبل أو مصادر عدم تأكد التقدير الأخرى.

[٥٥] المعيار الدولي للتقرير المالي (١٣) "قياس القيمة العادلة، الفقرة ٩٢

وفي ظروف خاصة، قد يلزم تقديم إفصاحات إضافية بخلاف تلك المطلوبة صراحة بموجب إطار التقرير المالي من أجل تحقيق العرض العادل، أو في حالة وجود إطار التزام، فحتى لا تكون القوائم المالية مضللة.

أ١١٣. كلما زادت درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكد التقدير، زادت احتمالية تقييم مخاطر التحريف الجوهري على أنها مخاطر مرتفعة ومن ثمّ زادت درجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها أدلة المراجعة للقيام -وفقاً للفقرة ٣٥- بتحديد ما إذا كان المبلغ الذي قدرته الإدارة وما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير يُعدان معقولين في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، أم أنهما محرفان.

أ١١٤. إذا كان نظر المراجع في عدم تأكد التقدير المرتبط بتقدير محاسبي، وما يتعلق به من إفصاحات، أمراً تطلب اهتماماً كبيراً من جانب المراجع، فإن ذلك قد يمثل أحد الأمور الرئيسة للمراجعة.[٥٦]

عندما لا تكون الإدارة قد قامت باتخاذ خطوات مناسبة لفهم عدم تأكد التقدير وعلاجه (راجع: الفقرة ٢٧)

أ١١٥. عندما يقرر المراجع أن الإدارة لم تتخذ خطوات مناسبة لفهم عدم تأكد التقدير وعلاجه، فإن الإجراءات الزائدة التي قد يطلب المراجع من الإدارة تنفيذها لفهم عدم تأكد التقدير قد تشتمل، على سبيل المثال، على النظر في الافتراضات البديلة أو إجراء تحليل حساسية.

أ١١٦. عند النظر فيما إذا كان من الممكن عملياً تقدير مبلغ واحد أو مدى من المبالغ، فمن بين الأمور التي قد يحتاج المراجع إلى أخذها في الحسبان ما إذا كان يستطيع القيام بذلك دون المساس بمتطلبات الاستقلال. وقد يشمل ذلك المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تتناول المحظورات المفروضة على تولي المسؤوليات الإدارية.

أ١١٧. إذا قرر المراجع بعد نظره في استجابة الإدارة أنه من غير الممكن عملياً أن يقوم بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ، فإنه يكون مطالباً بتقويم ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة أو على رأيه في القوائم المالية وفقاً للفقرة ٣٤.

تقدير المراجع لمبلغ أو استخدامه لمدى مقدر من المبالغ (راجع: الفقرتين ٢٨، ٢٩)

أ١١٨. يمكن أن يكون تقدير المراجع لمبلغ أو مدى من المبالغ أو تقويمه للمبلغ الذي قدرته الإدارة وما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير منهجاً مناسباً في الحالات الآتية، على سبيل المثال:

- عندما يوحي فحص المراجع للتقديرات المحاسبية المماثلة التي تم إجراؤها في القوائم المالية للفترة السابقة بأن الآلية المتبعة في الفترة الحالية من قبل الإدارة من غير المتوقع أن تكون فعّالة.
- عندما لا تكون أدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة والمطبقة على آلية الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية مصممة بشكل جيد أو مطبقة بشكل سليم.
- عندما لا تكون الأحداث أو المعاملات الواقعة بين نهاية الفترة وتاريخ تقرير المراجع قد تم أخذها في الحسبان على الوجه الصحيح، عندما يكون من المناسب للإدارة القيام بذلك، وتبدو هذه الأحداث أو المعاملات متناقضة مع المبلغ الذي قدرته الإدارة.
- عندما توجد بدائل مناسبة للافتراضات أو مصادر البيانات ذات الصلة، يمكن استخدامها في تقدير المراجع لمبلغ أو مدى من المبالغ.
- عندما لا تكون الإدارة قد اتخذت خطوات مناسبة لفهم عدم تأكد التقدير أو علاجه (انظر الفقرة ٢٧).

أ١١٩. قد يتأثر أيضاً القرار بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ بإطار التقرير المالي المنطبق، الذي قد يفرض المبلغ المقدر الذي سيتم استخدامه بعد الأخذ في الحسبان النواتج والافتراضات البديلة، أو قد يفرض طريقة قياس معينة (على سبيل المثال، استخدام قيمة متوقعة مخصومة ترجحها الاحتمالات، أو الناتج الأكثر ترجيحاً).

أ١٢٠. قد يعتمد قرار المراجع فيما إذا كان سيقوم بتقدير مبلغ وليس مدى من المبالغ على طبيعة التقدير وعلى حكم المراجع في ظل الظروف القائمة. فعلى سبيل المثال، قد يكون من طبيعة التقدير توقع وجود تباين أقل في النواتج المحتملة بدرجة معقولة. وفي هذه الظروف، يمكن أن يكون تقدير مبلغ واحد منهجاً فعالاً، ولاسيّما عندما يمكن تقديره بدرجة عالية من الدقة.

أ١٢١. قد يقوم المراجع بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ بعدة طرق من بينها، على سبيل المثال:

[٥٦] معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

- استخدام نموذج مختلف عن النموذج المستخدم من قبل الإدارة، على سبيل المثال، أحد النماذج المتاحة تجارياً للاستخدام في قطاع أو صناعة معينة، أو نموذج خاص أو من تطوير المراجع.
- استخدام نموذج الإدارة لكن مع وضع افتراضات أو مصادر بيانات بديلة لتلك التي استخدمتها الإدارة.
- استخدام الطريقة الخاصة بالمراجع لكن مع وضع افتراضات بديلة لتلك التي استخدمتها الإدارة.
- توظيف شخص ذي خبرة متخصصة أو التعاقد معه لوضع أو تنفيذ نموذج أو لتقديم افتراضات ذات صلة.
- النظر في الحالات أو المعاملات أو الأحداث الأخرى أو في الأسواق الأخرى، إذا كانت ذات صلة، القابلة للمقارنة فيما يتعلق بالأصول أو الالتزامات القابلة للمقارنة.

أ١٢٢. يمكن أن يقوم المراجع أيضاً بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ لجزء فقط من التقدير المحاسبي (على سبيل المثال، لافتراض معين، أو عندما ينشأ خطر التحريف الجوهري عن جزء معين من التقدير المحاسبي).

أ١٢٣. عند استخدام الطرق أو الافتراضات أو البيانات الخاصة بالمراجع أو تقدير مبلغ أو مدى من المبالغ، قد يحصل المراجع على أدلة بشأن مدى مناسبة الطرق أو الافتراضات أو البيانات الخاصة بالإدارة. فعلى سبيل المثال، في حالة استخدام المراجع للافتراضات الخاصة به عند تقدير مدى من المبالغ لتقويم مدى معقولية المبلغ الذي قدرته الإدارة، قد يكوّن المراجع أيضاً رؤية حول ما إذا كانت الاجتهادات التي مارستها الإدارة عند اختيار الافتراضات المهمة المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة.

أ١٢٤. ليس المقصود من المتطلب الوارد في الفقرة ٢٩(أ) والذي يقضي بأن يحدد المراجع أن المدى يتضمن فقط المبالغ التي يدعمها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة أن المراجع يُتوقع منه الحصول على أدلة مراجعة لدعم كل ناتج محتمل ضمن المدى، كل على حدة. ولكن في المقابل، يُرجح أن يحصل المراجع على أدلة لتحديد أن النقطتين على كلا طرفي المدى تُعدان معقولتين في ظل الظروف القائمة، مما يدعم أن المبالغ الواقعة بين هاتين النقطتين تُعد معقولة أيضاً.

أ١٢٥. قد يكون حجم المدى المقدر من المراجع عبارة عن مستويات متعددة للأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، ولاسيّما عندما تكون الأهمية النسبية قائمة على النتائج التشغيلية (على سبيل المثال، الدخل قبل الزكاة والضريبة) ويكون هذا القياس صغيراً نسبياً مقارنة بالأصول أو بقياسات قائمة المركز المالي الأخرى. ومن الأرجح أن ينشأ هذا الوضع في الظروف التي يكون فيها عدم تأكد التقدير المرتبط بالتقدير المحاسبي هو نفسه مستويات متعددة للأهمية النسبية، وهو الأمر الأكثر شيوعاً لأنواع معينة من التقديرات المحاسبية أو في صناعات معينة، مثل التأمين أو البنوك، حيث يكون ارتفاع درجة عدم تأكد التقدير أمراً معهوداً بدرجة أكبر وربما توجد متطلبات محددة في إطار التقرير المالي المنطبق في ذلك الشأن. وبناءً على الإجراءات المنفَّذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، قد يخلص المراجع إلى أن وضع مدى يتألف من مستويات متعددة للأهمية النسبية، بحسب حكم المراجع، هو الإجراء المناسب في ظل الظروف القائمة. وعندما يكون هذا هو الحال، يصبح تقويم المراجع لمدى معقولية الإفصاحات عن حالة عدم تأكد التقدير مهماً بصورة متزايدة، ولاسيّما تقويمه لما إذا كانت هذه الإفصاحات تنقل بشكل مناسب ارتفاع درجة عدم تأكد التقدير ومدى النواتج المحتملة. وتحتوي الفقرات أ١٣٩–أ١٤٤ على اعتبارات إضافية قد تكون ذات صلة في هذه الظروف.

اعتبارات أخرى تتعلق بأدلة المراجعة (راجع: الفقرة ٣٠)

أ١٢٦. ربما تكون المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة، فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهري المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، قد تم إنتاجها من قبل المنشأة أو تم إعدادها باستخدام عمل أحد الخبراء الذين تستعين بهم الإدارة أو تم تقديمها من قبل مصدر خارجي للمعلومات.

المصادر الخارجية للمعلومات

أ١٢٧. وفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (٥٠٠)،[٥٧] فإن إمكانية الاعتماد على المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات تتأثر بمصدر المعلومات وطبيعتها والظروف التي تم الحصول عليها في ظلها. وبالتالي، قد تتباين طبيعة إجراءات المراجعة الإضافية الخاصة بالمراجع ومدى هذه الإجراءات التي تهدف إلى النظر في إمكانية الاعتماد على المعلومات المستخدمة في إجراء تقدير محاسبي، وذلك تبعاً لطبيعة هذه العوامل. فعلى سبيل المثال:

[٥٧] معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة أ٣٥

- عندما يتم الحصول على بيانات السوق أو الصناعة، أو الأسعار، أو البيانات المرتبطة بالتسعير من مصدر خارجي وحيد للمعلومات متخصص في مثل هذه المعلومات، فقد يطلب المراجع الحصول على سعر من مصدر آخر مستقل للمقارنة معه.
- عندما يتم الحصول على بيانات السوق أو الصناعة أو الأسعار أو البيانات المرتبطة بالتسعير من أكثر من مصدر خارجي مستقل للمعلومات وتشير هذه البيانات أو الأسعار إلى توافق في الآراء بين تلك المصادر، فقد يحتاج المراجع للحصول على قدر أقل من الأدلة بشأن إمكانية الاعتماد على البيانات المتحصل عليها من كل مصدر.
- عندما تشير المعلومات المتحصل عليها من مصادر معلومات متعددة إلى اختلاف وجهات النظر في السوق، فقد يسعى المراجع لفهم أسباب الاختلاف في الآراء. وقد يكون الاختلاف ناتجاً عن استخدام طرق أو افتراضات أو بيانات مختلفة. فعلى سبيل المثال، قد يكون أحد المصادر يستخدم الأسعار الحالية فيما يكون مصدر آخر يستخدم أسعاراً مستقبلية. وعندما يتعلق الاختلاف بحالة عدم تأكد التقدير، فإن المراجع مطالَبٌ بموجب الفقرة ٢٦(ب) بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عمّا إذا كانت الإفصاحات الواردة في القوائم المالية والتي تصف حالة عدم تأكد التقدير، في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، تُعد معقولة. وفي مثل هذه الحالات، يُعد الحكم المهني مهماً أيضاً عند النظر في المعلومات المتعلقة بالطرق أو الافتراضات أو البيانات المطبقة.
- عندما تكون المعلومات المتحصل عليها من مصدر خارجي للمعلومات قد تم إعدادها من قبل ذلك المصدر باستخدام طرقه الخاصة. وتقدم الفقرة أ٤٣ من معيار المراجعة (٥٠٠) إرشادات ذات صلة بهذا الشأن.

أ١٢٨. بالنسبة للتقديرات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة، فإن الاعتبارات الإضافية الخاصة بملاءمة المعلومات المتحصل عليها من مصادر خارجية للمعلومات، وإمكانية الاعتماد على هذه المعلومات، قد تشمل:

(أ) ما إذا كانت القيم العادلة قائمة على عمليات تداول في نفس الأداة أو على عروض أسعار في الأسواق النشطة؛

(ب) عندما تكون القيم العادلة مستندة إلى معاملات في أصول أو التزامات قابلة للمقارنة، فكيف تم تحديد تلك المعاملات ومن أي وجه تُعد قابلة للمقارنة؛

(ج) عندما لا توجد أية معاملات سواءً للأصل أو الالتزام أو الأصول أو الالتزامات القابلة للمقارنة، فكيف تم إعداد المعلومات بما في ذلك ما إذا كانت المدخلات المُعدة والمستخدمة تمثل الافتراضات التي من شأن المشاركين في السوق استخدامها عند تسعير الأصل أو الالتزام، عند الاقتضاء؛

(د) عندما يكون قياس القيمة العادلة مستنداً إلى عرض أسعار لأحد الوسطاء، ما إذا كان عرض الوسيط:

(١) هو من أحد صانعي السوق الذين يقومون بإجراء المعاملات في نفس نوع الأداة المالية؛

(٢) ملزم أو غير ملزم، مع إيلاء أهمية أكبر لعروض الأسعار القائمة على عروض ملزمة؛

(٣) يعكس أحوال السوق في تاريخ القوائم المالية، عندما يتطلب ذلك إطار التقرير المالي المنطبق.

أ١٢٩. عند استخدام معلومات متحصل عليها من مصدر خارجي للمعلومات كأدلة مراجعة، فقد يتمثل أحد اعتبارات المراجع ذات الصلة فيما إذا كان من الممكن الحصول على معلومات، أو ما إذا كنت المعلومات مفصلة على نحو كافٍ، لفهم الطرق والافتراضات والبيانات الأخرى المستخدمة من قبل المصدر الخارجي للمعلومات. وقد يكون ذلك مقيداً من بعض الجوانب مما قد يؤثر على نظر المراجع في طبيعة الإجراءات التي سيتم تنفيذها وتوقيتها ومداها. فعلى سبيل المثال، توفر خدمات التسعير غالباً معلومات عن طرقها وافتراضاتها حسب فئات الأصول وليس لكل ورقة من الأوراق المالية. ويوفر الوسطاء غالباً معلومات محدودة فقط عن مدخلاتهم وافتراضاتهم عند تقديم عروض أسعار دلالية للأوراق المالية. وتقدم الفقرة أ٤٤ من معيار المراجعة (٥٠٠) إرشادات بشأن القيود التي يفرضها المصدر الخارجي للمعلومات على تقديم المعلومات الداعمة.

الخبير الذي تستعين به الإدارة

أ١٣٠. تصبح الافتراضات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي يضعها أو يحددها الخبير الذي تستعين به الإدارة افتراضات من جانب الإدارة نفسها عندما تستخدمها الإدارة في إجراء التقدير المحاسبي. وبالتالي، يطبق المراجع المتطلبات ذات الصلة الواردة في هذا المعيار على تلك الافتراضات.

أ١٣١. إذا انطوى عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة على استخدام طرق أو مصادر بيانات فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، أو على وضع أو تقديم نتائج أو استنتاجات فيما يتعلق بمبلغ مقدر أو ما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية، فقد تساعد المتطلبات الواردة في الفقرات ٢١-٢٩ من هذا المعيار المراجع في تطبيق الفقرة ٨(ج) من معيار المراجعة (٥٠٠).

المنشآت الخدمية

أ١٣٢. يتناول معيار المراجعة (٤٠٢)[٥٨] فهم المراجع للخدمات التي تقدمها منشأة خدمية، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية فيها، وأيضاً استجابات المراجع لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة. وعندما تستخدم المنشأة خدمات منشأة خدمية في إجراء التقديرات المحاسبية، فإن المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (٤٠٢) قد تساعد المراجع في تطبيق متطلبات هذا المعيار.

المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة (راجع: الفقرة ٣٢)

أ١٣٣. قد يكون من الصعب اكتشاف تحيز الإدارة على مستوى الحسابات وقد لا يمكن للمراجع تحديده إلا عندما ينظر في مجموعات من التقديرات المحاسبية، أو في جميع التقديرات المحاسبية في مجملها، أو عند ملاحظته على مدار عدد من الفترات المحاسبية. فعلى سبيل المثال، في حالة اعتبار التقديرات المحاسبية المدرجة في القوائم المالية أنها تقديرات معقولة، عند النظر لكل منها على حدة، ولكن المبالغ التي قدرتها الإدارة تميل دائماً في اتجاه أحد طرفي المدى المقدر من المراجع للنواتج المعقولة وذلك حتى تقدم الإدارة في التقرير المالي أفضل ناتج يحقق مصلحتها، فإن مثل هذه الظروف قد تشير إلى وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة.

أ١٣٤. من أمثلة المؤشرات على وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، ما يلي:

- التغييرات في التقدير المحاسبي، أو طريقة إجرائه، عندما تكون الإدارة قد قامت بإجراء تقييم غير موضوعي يفيد بحدوث تغير في الظروف.
- اختيار أو بناء افتراضات مهمة أو بيانات تؤدي إلى تقدير مبلغ مواتٍ لأهداف الإدارة.
- اختيار مبلغ مقدر قد يشير إلى نمط من التشاؤم أو التفاؤل.

وعند التعرف على وجود مثل هذه المؤشرات، فقد يكون هناك خطر للتحريف الجوهري على مستوى الإقرارات أو على مستوى القوائم المالية. ولا تشكل المؤشرات الدالة على التحيز المحتمل من جانب الإدارة، في حد ذاتها، تحريفات لأغراض استنباط الاستنتاجات عن مدى معقولية كل تقدير محاسبي على حدة. لكن في بعض الحالات، قد تشير أدلة المراجعة إلى وجود تحريف وليس مجرد مؤشر على تحيز الإدارة.

أ١٣٥. قد تؤثر المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة على استنتاج المراجع بشأن ما إذا كان تقييم المراجع للمخاطر وما يتعلق بها من استجابات لا يزال مناسباً. وقد يحتاج المراجع أيضاً إلى النظر في الآثار المنعكسة على جوانب المراجعة الأخرى، بما في ذلك الحاجة إلى التشكيك أيضاً في مدى مناسبة اجتهادات الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية. وقد تؤثر المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة أيضاً على استنتاج المراجع بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، وفقاً لما تمت مناقشته في معيار المراجعة (٧٠٠).[٥٩]

أ١٣٦. وإضافة لذلك، فعند تطبيق معيار المراجعة (٢٤٠)، يُعد المراجع مطالباً بتقويم ما إذا كانت اجتهادات الإدارة وقراراتها في إجراء التقديرات المحاسبية المدرجة في القوائم المالية تشير إلى احتمال وجود تحيز قد يمثل تحريفاً جوهرياً بسبب الغش.[٦٠] وينتج التقرير المالي المغشوش غالباً عن تحريف متعمد في التقديرات المحاسبية، وقد يتضمن هذا التحريف القيام عن عمد بالتهوين أو المبالغة في التقديرات المحاسبية. وقد تكون المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، التي قد تكون أيضاً أحد عوامل خطر الغش، سبباً في قيام المراجع بإعادة النظر فيما إذا كانت تقييماته للمخاطر، ولاسيّما تقييم مخاطر الغش، وما يتعلق بها من استجابات لا تزال مناسبة.

---

[٥٨] معيار المراجعة ٤٠٢ "اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية"

[٥٩] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ١١

[٦٠] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٣٣(ب)

التقويم العام استناداً إلى إجراءات المراجعة المُنفَّذة (راجع: الفقرة ٣٣)

أ١٣٧. عندما يؤدي المراجع إجراءات المراجعة المخطط لها، فإن أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها قد تتسبب في قيام المراجع بتعديل طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المراجعة الأخرى المخطط لها.[٦١] وفيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، قد تنمو إلى علم المراجع أثناء تنفيذ إجراءات الحصول على أدلة المراجعة معلومات تختلف بشكل جوهري عن المعلومات التي تم على أساسها تقييم المخاطر. فعلى سبيل المثال، ربما يكون المراجع قد توصل إلى أن السبب الوحيد لأحد مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة هو عدم الموضوعية التي انطوى عليها إجراء التقدير المحاسبي. لكن أثناء تنفيذ الإجراءات استجابةً لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة، قد يكتشف المراجع أن التقدير المحاسبي أكثر تعقيداً مما تصور في البداية، مما قد يثير شكوكاً حول تقييم خطر التحريف الجوهري (على سبيل المثال، قد يلزم إعادة تقييم الخطر الملازم عند الحد الأعلى لنطاق الخطر الملازم بسبب تأثير التعقيد) وبالتالي قد يحتاج المراجع إلى تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة الإضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.[٦٢]

أ١٣٨. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية التي لم يتم إثباتها، قد يركز التقويم الذي يقوم به المراجع بصفة خاصة على ما إذا كانت ضوابط الإثبات المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطبق قد تم استيفاؤها في الواقع. وفي حالة عدم إثبات أحد التقديرات المحاسبية، وتوصل المراجع إلى أن تلك المعالجة تُعد مناسبة، فقد تتطلب بعض أُطُر التقرير المالي الإفصاح عن الظروف في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

تحديد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية معقولة أو محرَّفة (راجع: الفقرتين ٩، ٣٥)

أ١٣٩. عند القيام، بناءً على إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة المتحصل عليها، بتحديد ما إذا كان المبلغ الذي قدرته الإدارة والإفصاحات المتعلقة به يعدان معقولين أم أنهما محرفان:

- عندما تدعم أدلة المراجعة مدى معين، فقد يكون حجم المدى كبيراً وفي بعض الظروف قد يتألف من مستويات متعددة للأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (انظر أيضاً الفقرة أ١٢٥). وبالرغم من أن وجود مدى واسع قد يكون مناسباً في ظل الظروف القائمة، فإنه قد يشير إلى ضرورة قيام المراجع بإعادة النظر فيما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مدى مناسبة المبالغ الواقعة ضمن ذلك المدى.
- قد تدعم أدلة المراجعة مبلغاً مقدراً يختلف عن المبلغ الذي قدرته الإدارة. وفي مثل هذه الظروف، فإن الفرق بين المبلغ الذي قدره المراجع والمبلغ الذي قدرته الإدارة يُشكل تحريفاً.
- قد تدعم أدلة المراجعة مدى لا يتضمن المبلغ الذي قدرته الإدارة. وفي مثل هذه الظروف، يكون التحريف هو الفرق بين المبلغ الذي قدرته الإدارة وأقرب نقطة في مدى المبالغ الذي قدره المراجع.

أ١٤٠. تقدم الفقرات أ١١٠–أ١١٤ إرشادات لمساعدة المراجع في تقويم اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية.

أ١٤١. عندما تتضمن إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع إجراء اختبار للكيفية التي أجرت بها الإدارة التقدير المحاسبي أو عندما تتضمن تقدير المراجع لمبلغ أو مدى من المبالغ، يُعد المراجع مطالباً بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن الإفصاحات التي تصف حالة عدم تأكد التقدير وفقاً للفقرتين ٢٦(ب) و٢٩(ب) وعن الإفصاحات الأخرى وفقاً للفقرة ٣١. ثم ينظر المراجع في أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها بشأن الإفصاحات في إطار التقويم العام، وفقاً للفقرة ٣٥، لما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، أم أنها محرَّفة.

أ١٤٢. يقدم معيار المراجعة (٤٥٠) أيضاً إرشادات بشأن الإفصاحات النوعية[٦٣] وعندما يمكن أن تكون التحريفات في الإفصاحات مؤشراً على حدوث غش.[٦٤]

---

[٦١] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة أ٦٢

[٦٢] انظر أيضاً معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣١

[٦٣] معيار المراجعة (٤٥٠)، الفقرة أ١٧

[٦٤] معيار المراجعة (٤٥٠)، الفقرة أ٢٢

أ١٤٣. عند إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار عرض عادل، فإن تقويم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل[٦٥] يتضمن النظر في العرض العام وهيكل القوائم المالية ومحتواها، وما إذا كانت القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المرتبطة بها، تعبر عن المعاملات والأحداث بطريقة تحقق العرض العادل. فعلى سبيل المثال، عندما يخضع تقدير محاسبي لدرجة مرتفعة من عدم تأكد التقدير، فقد يقرر المراجع أنه من الضروري تقديم إفصاحات إضافية لتحقيق العرض العادل. وفي حالة عدم قيام الإدارة بإدراج مثل هذه الإفصاحات الإضافية، فقد يخلص المراجع إلى أن القوائم المالية محرَّفة بشكل جوهري.

أ١٤٤. يقدم معيار المراجعة (٧٠٥)[٦٦] إرشادات بشأن الآثار المنعكسة على رأي المراجع عندما يعتقد المراجع أن الإفصاحات المقدمة من الإدارة في القوائم المالية غير كافية أو مضللة، بما في ذلك على سبيل المثال فيما يتعلق بحالة عدم تأكد التقدير.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ٣٧)

أ١٤٥. قد تتضمن الإفادات المكتوبة المتعلقة بتقديرات محاسبية معينة إفادات:

- بأن الاجتهادات المهمة الممارسة عند إجراء التقديرات المحاسبية قد أخذت في الحسبان جميع المعلومات ذات الصلة التي كانت الإدارة على علم بها.
- عن الاتساق والمناسبة في اختيار وتطبيق الطرق والافتراضات والبيانات المستخدمة من قبل الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية.
- بأن الافتراضات تعكس بشكل مناسب نية الإدارة وقدرتها على تنفيذ تصرفات محددة بالنيابة عن المنشأة، عندما يكون لذلك صلة بالتقديرات المحاسبية والإفصاحات.
- بأن الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك الإفصاحات التي تصف حالة عدم تأكد التقدير، كاملة ومعقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.
- بأنه قد تم تطبيق المهارات أو الخبرات المتخصصة المناسبة عند إجراء التقديرات المحاسبية.
- بأنه لا يوجد أي حدث لاحق يتطلب إجراء تعديل على التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها المدرجة في القوائم المالية.
- عن مدى مناسبة قرار الإدارة بعدم استيفاء ضوابط الإثبات أو الإفصاح المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطبق، وذلك عندما توجد تقديرات محاسبية غير مُثبتة أو غير مُفصح عنها في القوائم المالية.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو الأطراف الأخرى ذات الصلة (راجع: الفقرة ٣٨)

أ١٤٦. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٦٠)، يقوم المراجع بإبلاغ المكلفين بالحوكمة بوجهات نظره بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة والتي تتعلق بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات.[٦٧] ويحتوي الملحق الثاني على أمور خاصة بالتقديرات المحاسبية، يمكن أن ينظر المراجع في أن يبلغ بها المكلفين بالحوكمة.

أ١٤٧. يتطلب معيار المراجعة (٢٦٥) أن يبلغ المراجع كتابة المكلفين بالحوكمة بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي يتم التعرف عليها أثناء المراجعة.[٦٨] ويمكن أن تتضمن أوجه القصور المهمة تلك ما يتعلق بأدوات الرقابة على:

(أ) اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المهمة، واختيار وتطبيق الطرق والافتراضات والبيانات؛

(ب) إدارة المخاطر وما يتعلق بها من نُظُم؛

(ج) سلامة البيانات، بما في ذلك عندما يتم الحصول على البيانات من مصدر خارجي للمعلومات؛

---

[٦٥] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ١٤

[٦٦] معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرتان ٢٢ و٢٣

[٦٧] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٦(أ)

[٦٨] معيار المراجعة (٢٦٥)، الفقرة ٩

(د) استخدام النماذج وتطويرها والتحقق من صحتها، بما في ذلك النماذج التي يتم الحصول عليها من مقدم خدمة خارجي، وأي تعديلات قد تكون مطلوبة.

أ١٤٨. إضافة إلى الاتصال بالمكلفين بالحوكمة، قد يُسمح للمراجع أو قد يُطلب منه أن يتصل مباشرة بالسلطات التنظيمية أو جهات الإشراف الاحترازي. وقد يكون هذا الاتصال مفيداً طوال عملية المراجعة أو في مراحل معينة، على سبيل المثال عند التخطيط للمراجعة أو عند الانتهاء من وضع تقرير المراجع. وعلى سبيل المثال، تسعى سلطات تنظيم المؤسسات المالية في بعض الدول إلى التعاون مع المراجعين لتبادل المعلومات حول عمل أدوات الرقابة وتطبيقها على أنشطة الأدوات المالية، والتحديات التي تواجه تقويم الأدوات المالية في الأسواق غير النشطة، والخسائر الائتمانية المتوقعة، واحتياطيات التأمين فيما قد تسعى سلطات تنظيمية أخرى إلى فهم وجهات نظر المراجع بشأن جوانب مهمة لعمليات المنشأة بما في ذلك تقديرات تكاليف المنشأة. وقد يفيد هذا الاتصال المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها والاستجابة لها.

التوثيق (راجع: الفقرة ٣٩)

أ١٤٩. يحتوي معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)[٦٩] ومعيار المراجعة (٣٣٠)[٧٠] على متطلبات وإرشادات بشأن توثيق فهم المراجع للمنشأة وعمليات تقييم المخاطر والاستجابات للمخاطر المقيَّمة. وتعتمد هذه الإرشادات على المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (٢٣٠).[٧١] وفي سياق مراجعة التقديرات المحاسبية، يُعد المراجع مطالباً بإعداد توثيق لأعمال المراجعة يتناول العناصر الرئيسية في فهم المراجع للمنشأة وبيئتها فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية. وإضافة لذلك، فمن المرجح أن يوفر توثيق الاتصالات مع المكلفين بالحوكمة والإدارة المزيد من الدعم لأحكام المراجع بشأن مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، واستجابات المراجع لهذه المخاطر.

أ١٥٠. عند توثيق الرابط بين إجراءات المراجعة الإضافية الخاصة بالمراجع ومخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى الإقرارات، وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، يتطلب هذا المعيار أن يأخذ المراجع في الحسبان الأسباب المحددة لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات. فتلك الأسباب قد تتعلق بعامل أو أكثر من عوامل الخطر الملازم أو بتقييم المراجع لخطر الرقابة. ومع ذلك، فإن المراجع غير مطالب بتوثيق الطريقة التي أُخذ بها كل عامل من عوامل الخطر الملازم في الحسبان عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها فيما يتصل بكل تقدير محاسبي.

أ١٥١. قد يأخذ المراجع في الحسبان أيضاً توثيق:

- ما إذا كانت اجتهادات الإدارة قد تم تطبيقها بشكل متسق، وعند الاقتضاء، ما إذا كان تصميم النموذج يحقق هدف القياس المنصوص عليه في إطار التقرير المالي المنطبق، وذلك عندما ينطوي تطبيق الإدارة للطريقة على وضع نماذج معقدة.
- أحكام المراجع عند تحديد ما إذا كان ثمة حاجة لمهارات أو معرفة متخصصة لتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، أو تصميم وتنفيذ الإجراءات المستجيبة لتلك المخاطر، أو تقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وذلك عندما يكون اختيار الطرق والافتراضات المهمة والبيانات متأثراً بالتعقيد بدرجة كبيرة. وفي هذه الظروف، قد يتضمن التوثيق أيضاً كيفية تطبيق المهارات أو المعرفة التي كانت مطلوبة.

أ١٥٢. تشير الفقرة أ٧ من معيار المراجعة (٢٣٠) إلى أنه بالرغم من عدم وجود طريقة وحيدة لتوثيق ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني، فإن توثيق أعمال المراجعة قد يوفر مع ذلك دليلاً على ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني. فعلى سبيل المثال، فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، عندما تشتمل أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها على أدلة تؤيد وتناقض إقرارات الإدارة، على السواء، فقد يحتوي التوثيق على كيفية تقويم المراجع لتلك الأدلة، بما في ذلك الأحكام المهنية المتخذة عند تكوين الاستنتاج بشأن مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. ومن أمثلة المتطلبات الأخرى الواردة في هذا المعيار والتي قد يوفر لها التوثيق دليلاً على ممارسة نزعة الشك المهني من جانب المراجع، ما يلي:

- الفقرة ١٣(د)، بشأن كيفية استخدام المراجع لفهمه عند تحديد توقعاته للتقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها المقرر إدراجها في القوائم المالية للمنشأة ومدى تتطابق ذلك التوقع مع القوائم المالية للمنشأة المعدة من قبل الإدارة؛

---

[٦٩] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرات ٣٨ وأ٢٣٧-أ٢٤١

[٧٠] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ٢٨ وأ٦٥

[٧١] معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرة ٨(ج)

- الفقرة ١٨، التي تتطلب تصميم إجراءات مراجعة إضافية وتنفيذها للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بطريقة لا تنحاز إلى الحصول على أدلة المراجعة التي قد تكون مؤيِّدة ولا إلى استبعاد أدلة المراجعة التي قد تكون مناقضة؛
- الفقرات ٢٣(ب) و٢٤(ب) و٢٥(ب) و٣٢، التي تتناول المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛
- الفقرة ٣٤، التي تتناول نظر المراجع في جميع أدلة المراجعة ذات الصلة، سواءً كانت مؤيِّدة أو مناقِضة.

الملحق الأول

(راجع: الفقرات ٢، ٤، ١٢(ج)، أ٨، أ٦٦)

عوامل الخطر الملازم

مقدمة

١. عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات لأحد التقديرات المحاسبية وما يتعلق به من إفصاحات، وتقييم هذه المخاطر والاستجابة لها، فإن هذا المعيار يتطلب من المراجع أن يأخذ في الحسبان درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكد التقدير، ودرجة تأثير التعقيد وعدم الموضوعية وعوامل الخطر الملازم الأخرى على اختيار وتطبيق الطرق والافتراضات والبيانات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي، واختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية.

٢. إن الخطر الملازم المرتبط بالتقدير المحاسبي هو قابلية تعرض الإقرار عن التقدير المحاسبي للتحريف الجوهري، وذلك قبل النظر في أدوات الرقابة. وينتج الخطر الملازم من عوامل الخطر الملازم التي تنشأ عنها تحديات في إجراء التقدير المحاسبي بشكل مناسب. ويقدم هذا الملحق شرحاً تفصيلياً عن طبيعة عوامل الخطر الملازم لحالة عدم تأكد التقدير وعدم الموضوعية والتعقيد، والعلاقات المتبادلة فيما بينهم، في سياق إجراء التقديرات المحاسبية واختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية.

أساس القياس

٣. ينشأ عن أساس القياس وطبيعة البند الوارد في القوائم المالية وحالته وظروفه، خصائص التقويم ذات الصلة. فعندما لا يكون من الممكن رصد تكلفة أو سعر البند بشكل مباشر، يتطلب الأمر إجراء تقدير محاسبي عن طريق تطبيق طريقة مناسبة واستخدام بيانات وافتراضات مناسبة. وقد تكون الطريقة محددة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، أو قد تختارها الإدارة، لتعكس أثر المعرفة المتاحة عن الطريقة التي سيكون من المتوقع أن تؤثر بها خصائص التقويم ذات الصلة على تكلفة أو سعر البند على أساس القياس.

عدم تأكد التقدير

٤. يُشار غالباً في الأطر المحاسبية إلى قابلية التعرض لنقص في دقة القياس بلفظ عدم تأكد القياس. ويعرف هذا المعيار حالة عدم تأكد التقدير بأنها قابلية التعرض لنقص ملازم في دقة القياس. وتنشأ هذه الحالة عندما لا يكون من الممكن إجراء قياس دقيق للمبلغ النقدي المطلوب لأحد بنود القوائم المالية المثبت أو المفصح عنه في القوائم المالية، من خلال الرصد المباشر للتكلفة أو السعر. وعندما يكون الرصد المباشر غير ممكن، فإن استراتيجية القياس البديلة التالية الأكثر دقة تتمثل في تطبيق طريقة تعكس أثر المعرفة المتاحة عن تكلفة أو سعر البند على أساس القياس ذي الصلة، باستخدام البيانات القابلة للرصد عن خصائص التقويم ذات الصلة.

٥. ومع ذلك، فإن القيود المفروضة على توفر مثل هذه المعرفة أو البيانات قد تحد من إمكانية التحقق من هذه المدخلات المستخدمة في آلية القياس مما يحد من دقة نواتج القياس. وعلاوة على ذلك، تقر معظم الأطر المحاسبية بوجود قيود عملية على المعلومات التي ينبغي أن تؤخذ في الحسبان، ومثال ذلك عندما يكون من المتوقع أن تفوق تكلفة الحصول على المعلومات المنافع المرجوة منها. ويُعد النقص في دقة القياس الناشئ عن هذه القيود نقصاً ملازماً لأنه لا يمكن تخليص آلية القياس منه. ولذلك، تُعد مثل هذه القيود مصادر لعدم تأكد التقدير. وثمة مصادر أخرى لحالة عدم تأكد القياس التي قد تحدث في آلية القياس تُعد، على الأقل من حيث المبدأ، قابلة للإزالة في حال تطبيق الطريقة بشكل مناسب وبالتالي تُعد مصادر لتحريف محتمل وليس لحالة عدم تأكد التقدير.

٦. عندما يتعلق عدم تأكد التقدير بتدفقات داخلة أو خارجة مستقبلية غير أكيدة لمنافع اقتصادية ستنتج في النهاية عن الأصل أو الالتزام الأساسي، فلن يكون من الممكن رصد ناتج هذه التدفقات إلا بعد تاريخ القوائم المالية. وبناءً على طبيعة أساس القياس المنطبق وطبيعة بند القوائم المالية وحالته وظروفه، فقد يكون هذا الناتج قابلاً للرصد بشكل مباشر قبل الانتهاء من وضع القوائم المالية أو قد لا يمكن رصده بشكل مباشر إلا في تاريخ لاحق. وفيما يتعلق ببعض التقديرات المحاسبية، قد لا يوجد أي ناتج على الإطلاق قابل للرصد بشكل مباشر.

٧. قد يكون من السهل نسبياً التنبؤ بدرجة عالية من الدقة ببعض النواتج غير الأكيدة لأحد البنود. فعلى سبيل المثال، قد يكون من السهل التنبؤ بالعمر الإنتاجي لإحدى الآلات الإنتاجية في حال توفر ما يكفي من المعلومات الفنية عن متوسط العمر الإنتاجي لهذه الآلة. وعندما لا يكون من

الممكن التنبؤ بدقة معقولة بأحد النواتج المستقبلية، مثل العمر المتوقع لأحد الأفراد بناءً على افتراضات اكتوارية، فقد يظل في الإمكان التنبؤ بذلك الناتج لمجموعة من الأفراد بدقة أكبر. وقد تشير أسس القياس، في بعض الحالات، إلى أحد مستويات المحافظ على أنه وحدة الحساب ذات الصلة لأغراض القياس، مما قد يحد من عدم تأكد التقدير الملازم.

التعقيد

٨. يتسبب التعقيد (بعبارة أخرى، التعقيد الملازم لآلية إجراء التقدير المحاسبي، قبل النظر في أدوات الرقابة) في ظهور الخطر الملازم. وقد ينشأ التعقيد الملازم عندما:

- توجد خصائص تقويم عديدة ذات علاقات عديدة أو غير ثابتة فيما بينها.
- يتطلب تحديد قيم مناسبة لواحدة أو أكثر من خصائص التقويم مجموعات بيانات متعددة.
- تكون هناك حاجة لمزيد من الافتراضات عند إجراء التقدير المحاسبي، أو عندما توجد علاقات مترابطة بين الافتراضات المطلوبة.
- تكون هناك صعوبة ملازمة لتحديد البيانات المستخدمة أو الحصول أو الاطلاع عليها أو فهمها.

٩. قد يكون التعقيد مرتبطاً بتعقيد الطريقة وبتعقيد الآلية الحسابية أو النموذج المستخدم في تطبيقها. فعلى سبيل المثال، قد يعكس التعقيد في النموذج الحاجة إلى تطبيق مفاهيم أو أساليب تقويم قائمة على الاحتمالات أو صيغ رياضية لتسعير عقود الخيار أو أساليب محاكاة للتنبؤ بسلوكيات افتراضية أو نواتج مستقبلية غير أكيدة. وبالمثل، قد تتطلب الآلية الحسابية بيانات يتم الحصول عليها من مصادر متعددة، أو مجموعات بيانات متعددة لدعم إجراء افتراض أو تطبيق مفاهيم رياضية أو إحصائية متطورة.

١٠. كلما زاد التعقيد، زادت احتمالية حاجة الإدارة إلى تطبيق مهارات أو معرفة متخصصة عند إجراء التقدير المحاسبي أو إلى الاستعانة بأحد الخبراء، على سبيل المثال فيما يتعلق بما يلي:

- مفاهيم وأساليب التقويم التي من الممكن استخدامها في سياق أساس القياس وأهدافه أو في سياق المتطلبات الأخرى لإطار التقرير المالي المنطبق وكيفية تطبيق تلك المفاهيم أو الأساليب؛
- خصائص التقويم الأساسية التي قد تكون ذات صلة في ضوء طبيعة أساس القياس وطبيعة وحالة وظروف بنود القوائم المالية التي يتم إجراء التقديرات المحاسبية لها؛ أو
- تحديد مصادر البيانات المناسبة من بين المصادر الداخلية (بما في ذلك من مصادر من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة) أو المصادر الخارجية للمعلومات، أو تقرير كيفية مواجهة الصعوبات المحتملة عند الحصول على البيانات من هذه المصادر أو عند الحفاظ على سلامتها عند تطبيق الطريقة، أو فهم مدى ملاءمة تلك البيانات وإمكانية الاعتماد عليها.

١١. قد ينشأ التعقيد المتعلق بالبيانات، على سبيل المثال، في الظروف الآتية:

(أ) عندما يكون من الصعب الحصول على البيانات أو عندما تتعلق بمعاملات لا يمكن الاطلاع عليها في العادة. وحتى عندما يكون من الممكن الاطلاع على هذه البيانات، على سبيل المثال، من خلال مصدر خارجي للمعلومات، فقد يكون من الصعب النظر في مدى ملاءمة البيانات وإمكانية الاعتماد عليها، ما لم يفصح المصدر الخارجي للمعلومات عن معلومات كافية عن مصادر البيانات الأساسية التي استخدمها وعن أية معالجة للبيانات تم إجراؤها.

(ب) عندما يكون من الصعب فهم البيانات التي تعكس وجهات نظر مصدر خارجي للمعلومات عن حالات أو أحداث مستقبلية، قد تكون ذات صلة عند تقديم الدعم لأحد الافتراضات، بدون وجود شفافية حول المبررات والمعلومات التي تم أخذها في الحسبان عند تكوين وجهات النظر تلك.

(ج) عندما توجد صعوبة ملازمة لفهم أنواع معينة من البيانات لأنها تستدعي فهماً لمفاهيم تجارية أو قانونية معقدة من الناحية الفنية، مثل ما قد يكون مطلوباً لتحقيق فهم سليم للبيانات التي تتألف منها شروط الاتفاقيات القانونية عن المعاملات التي تنطوي على أدوات مالية أو منتجات تأمين معقدة.

عدم الموضوعية

١٢. يعكس عدم الموضوعية (بعبارة أخرى، عدم الموضوعية الملازم لآلية إجراء التقدير المحاسبي، قبل النظر في أدوات الرقابة) المحدودية الملازمة في المعرفة أو البيانات المتوفرة بشكل معقول عن خصائص التقويم. وعند وجود مثل هذه المحدودية، قد يحد إطار التقرير المالي المنطبق من درجة عدم الموضوعية عن طريق توفير أساس ضروري لإجراء اجتهادات معينة. وقد تضع هذه المتطلبات، على سبيل المثال، أهدافاً صريحة أو ضمنية فيما يتعلق بالقياس أو الإفصاح أو وحدة الحساب أو تطبيق أحد قيود التكلفة. وقد يسلط إطار التقرير المالي المنطبق الضوء أيضاً على أهمية هذه الاجتهادات من خلال وضع متطلبات للإفصاحات المتعلقة بتلك الاجتهادات.

١٣. تحتاج الإدارة عموماً إلى ممارسة الاجتهاد عند تحديد بعض أو كل الأمور الآتية التي تنطوي غالباً على درجة من عدم الموضوعية:

- مناهج التقويم ومفاهيمه وأساليبه وعوامله التي سيتم استخدامها في طريقة التقدير، مع الأخذ في الحسبان المعرفة المتاحة، في حالة عدم تحديد هذه الأمور بموجب متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق؛
- مصادر البيانات المناسبة التي سيتم استخدامها، طالما كانت خصائص التقويم قابلة للرصد في حال وجود العديد من مصادر البيانات المحتملة؛
- الافتراضات أو مدى الافتراضات المناسبة التي سيتم وضعها، إذا كانت خصائص التقويم غير قابلة للرصد، مع الأخذ في الحسبان أفضل البيانات المتوفرة، على سبيل المثال، وجهات النظر في السوق؛
- مدى النواتج المحتملة بدرجة معقولة الذي سيُختار من بينه المبلغ المقدر، والاحتمالية النسبية لاتساق مبالغ معينة ضمن ذلك المدى مع ما يهدف إليه أساس القياس المطلوب بموجب إطار التقرير المالي المنطبق؛
- اختيار الإدارة للمبلغ المقدر، والإفصاحات المتعلقة به التي سيتم تقديمها، في القوائم المالية.

١٤. ينطوي وضع افتراضات عن أحداث أو حالات مستقبلية على استخدام الحكم والاجتهاد، وتتباين صعوبة القيام بذلك تبعاً لدرجة عدم تأكد تلك الأحداث أو الحالات. وتعتمد الدقة التي من الممكن أن تُتوقع بها أحداث أو حالات مستقبلية غير أكيدة على درجة إمكانية تحديد تلك الأحداث أو الحالات بناءً على المعرفة، بما في ذلك المعرفة بالحالات والأحداث الماضية والنواتج المتعلقة بها. كما يسهم الافتقار إلى الدقة في حالة عدم تأكد التقدير، كما هو موضح أعلاه.

١٥. وفيما يتعلق بالنواتج المستقبلية، فلن تكون هناك حاجة لوضع افتراضات إلا لتلك الجوانب غير الأكيدة في الناتج. فعلى سبيل المثال، عند النظر في قياس هبوط محتمل في قيمة مبلغ مستحق التحصيل لإحدى صفقات بيع المنتجات في تاريخ قائمة المركز المالي، قد يكون المبلغ مستحق التحصيل محدداً بصورة لا لبس فيها وقابلاً للرصد بشكل مباشر في مستندات المعاملة ذات الصلة. والجانب الذي قد يكون غير أكيد هو مبلغ الخسارة، إن وجد، بسبب الهبوط في القيمة. وفي هذه الحالة، قد لا تكون الافتراضات ضرورية إلا فيما يتعلق باحتمالية الخسارة ومبلغ وتوقيت أية خسارة من ذلك القبيل.

١٦. ومع ذلك، ففي حالات أخرى، قد تكون مبالغ التدفقات النقدية المُجسَّدة في الحقوق المتعلقة بأصل من الأصول غير أكيدة. وفي تلك الحالات، قد يكون من الضروري وضع افتراضات حول كل من مبالغ الحقوق الأساسية في التدفقات النقدية والخسائر المحتملة بسبب الهبوط في القيمة.

١٧. قد يكون من الضروري أن تأخذ الإدارة في الحسبان المعلومات المتعلقة بالحالات والأحداث الماضية، جنباً إلى جنب مع الاتجاهات والتوقعات الحالية بشأن التطورات المستقبلية. فالحالات والأحداث الماضية توفر معلومات تاريخية يمكن أن توضح أنماطاً تاريخية متكررة يمكن القياس عليها عند تقويم النواتج المستقبلية. وقد تشير هذه المعلومات التاريخية أيضاً إلى أنماط متغيرة في هذا السلوك على مدار الوقت (الدورات أو الاتجاهات). وقد يشير ذلك إلى أن أنماط السلوك التاريخية الأساسية كانت تتغير بطرق يمكن التنبؤ بها نوعاً ما ويمكن أن يُقاس عليها أيضاً عند تقويم النواتج المستقبلية. وقد تتوفر أيضاً أنواع أخرى من المعلومات تشير إلى احتمال حدوث تغيرات في الأنماط التاريخية لهذا السلوك أو في الدورات أو الاتجاهات المتعلقة به. وقد تكون هناك حاجة إلى ممارسة اجتهادات وأحكام صعبة بشأن القيمة التنبؤية لهذه المعلومات.

١٨. قد يترتب على مدى وطبيعة الاجتهادات (بما في ذلك درجة عدم الموضوعية التي تنطوي عليها) الممارسة عند إجراء التقديرات المحاسبية فرصة لتحيز الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتصرف الذي يُعد، وفقاً للإدارة، مناسباً في إجراء التقدير المحاسبي. وعندما يوجد أيضاً مستوى مرتفع من التعقيد أو مستوى مرتفع من عدم تأكد التقدير، أو كلا الأمرين معاً، فقد يرتفع أيضاً خطر التحيز أو الغش من جانب الإدارة، وفرصة حدوث ذلك.

علاقة عدم تأكد التقدير بعدم الموضوعية والتعقيد

١٩. ينشأ عن حالة عدم تأكد التقدير تباين ملازم في الطرق ومصادر البيانات والافتراضات المحتملة التي قد يتم استخدامها لإجراء التقدير المحاسبي. وينشأ عن هذا عدم موضوعية، ومن ثم، الحاجة إلى استخدام الاجتهاد أو الحكم في إجراء التقدير المحاسبي. وتكون هذه الاجتهادات أو الأحكام ضرورية عند اختيار الطرق ومصادر البيانات المناسبة ووضع الافتراضات واختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية. وتُمارس هذه الاجتهادات والأحكام في سياق متطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطبق. ولكن نظراً لوجود قيود على توفر، وعلى إمكانية الوصول إلى، المعرفة أو المعلومات اللازمة لدعم هذه الاجتهادات والأحكام، فإنها تكون غير موضوعية بطبيعتها.

٢٠. تخلق حالة عدم الموضوعية التي تنطوي عليها هذه الاجتهادات فرصة لوقوع تحيز غير متعمد أو متعمد من جانب الإدارة في إجرائها. وتتطلب العديد من الأُطُر المحاسبية أن تكون المعلومات المُعدَّة لغرض الإدراج في القوائم المالية معلومات محايدة (بعبارة أخرى، ينبغي أن تكون غير منحازة). ونظراً لأن هذا التحيز يمكن، على الأقل من حيث المبدأ، إزالته من آلية التقدير، فإن مصادر التحيز المحتمل في الاجتهادات الممارسة لعلاج عدم الموضوعية تُعد مصادر تحريف محتمل وليس مصادر لعدم تأكد التقدير.

٢١. ينشأ أيضاً عن التباين الملازم في الطرق ومصادر البيانات والافتراضات المحتملة التي قد يتم استخدامها لإجراء تقدير محاسبي (انظر الفقرة ١٩) تباين في نواتج القياس المحتملة. ويتوقف حجم مدى نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة على درجة عدم تأكد التقدير، ويُشار إليه غالباً بلفظ حساسية التقدير المحاسبي. وإضافة إلى تحديد نواتج القياس، تنطوي آلية التقدير أيضاً على إجراء تحليل لتأثير التباين الملازم في الطرق ومصادر البيانات والافتراضات المحتملة على مدى نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة (يُشار إليه بلفظ تحليل الحساسية).

٢٢. إن إعداد عرض في القوائم المالية يحقق التعبير الصادق عن أحد التقديرات المحاسبية (بعبارة أخرى، تعبيراً كاملاً ومحايداً وخالياً من الخطأ)، عندما يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق ذلك، يشتمل على إجراء اجتهادات مناسبة عند اختيار الإدارة للمبلغ المقدر الذي يتم اختياره بشكل مناسب من مدى نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة، والإفصاحات المتعلقة به التي تصف على نحو مناسب حالة عدم تأكد التقدير. وقد تنطوي هذه الاجتهادات نفسها على عدم موضوعية، بناءً على طبيعة المتطلبات الواردة في إطار التقرير المالي المنطبق التي تتناول هذه الأمور. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق استخدام أساس محدد (مثل متوسط ترجحه الاحتمالات أو أفضل تقدير) لاختيار الإدارة للمبلغ المقدر. وبالمثل، قد يتطلب الإطار تقديم إفصاحات محددة أو إفصاحات تحقق أهداف الإفصاح المحددة أو إفصاحات إضافية لازمة لتحقيق العرض العادل في ظل الظروف القائمة.

٢٣. رغم أن التقدير المحاسبي الذي يخضع لدرجة مرتفعة من عدم تأكد التقدير قد يكون قابلاً للقياس بدقة أقل من التقدير المحاسبي الذي يخضع لدرجة منخفضة من عدم تأكد التقدير، فإن التقدير المحاسبي قد يظل على قدرٍ كاف من الأهمية لمستخدمي القوائم المالية ليتم إثباته في هذه القوائم إذا كان من الممكن تحقيق تعبير صادق عن البند عندما يتطلب ذلك إطار التقرير المالي المنطبق. وفي بعض الحالات، قد يكون عدم تأكد التقدير كبيراً جداً بحيث لا يتم الوفاء بضوابط الإثبات الواردة في إطار التقرير المالي المنطبق ولا يمكن إثبات التقدير المحاسبي في القوائم المالية. وحتى في هذه الظروف، قد تظل هناك متطلبات إفصاح ذات صلة، على سبيل المثال الإفصاح عن المبلغ الواحد المقدر أو مدى نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة والمعلومات التي تصف حالة عدم تأكد التقدير والقيود التي ينطوي عليها إثبات البند. وقد تكون متطلبات إطار التقرير المالي المنطبقة في هذه الظروف محددة بدرجات متفاوتة. وبالتالي، قد توجد في هذه الظروف اجتهادات وأحكام إضافية يلزم ممارستها، تنطوي على درجة من عدم موضوعية.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة أ١٤٦)

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

من بين الأمور التي قد يأخذ المراجع في الحسبان إبلاغها للمكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بوجهات نظره بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة والتي تتعلق بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات:

(أ) كيفية قيام الإدارة بتحديد المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي قد تنشأ عنها الحاجة إلى إثبات تقديرات محاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات، أو الحاجة إلى إجراء تغييرات فيها.

(ب) مخاطر التحريف الجوهري.

(ج) الأهمية النسبية التي تمثلها التقديرات المحاسبية للقوائم المالية ككل.

(د) فهم الإدارة (أو عدم فهمها) لطبيعة التقديرات المحاسبية ومداها والمخاطر المرتبطة بها.

(هـ) ما إذا كانت الإدارة قد طبقت المهارات أو المعرفة المتخصصة المناسبة أو استعانت بالخبراء المناسبين.

(و) وجهات نظر المراجع حول الاختلافات بين المبلغ أو مدى المبالغ الذي قدره والمبلغ الذي قدرته الإدارة.

(ز) وجهات نظر المراجع حول مدى مناسبة اختيار السياسات المحاسبية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وعرضها في القوائم المالية.

(ح) المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة.

(ط) ما إذا كان هناك تغيير، أو كان ينبغي أن يكون هناك تغيير، عن الفترة السابقة في الطرق المستخدمة لإجراء التقديرات المحاسبية.

(ي) المواضع التي كان فيها تغيير عن الفترة السابقة في طرق إجراء التقدير المحاسبي، وأسباب ذلك التغيير، وأيضاً ناتج التقديرات المحاسبية في الفترات السابقة.

(ك) ما إذا كانت طرق الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية، بما في ذلك عندما تكون الإدارة قد استخدمت أحد النماذج، تُعد مناسبة في سياق أهداف القياس والطبيعة والظروف والحالات والمتطلبات الأخرى المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطبق.

(ل) طبيعة وآثار الافتراضات المهمة المستخدمة في التقديرات المحاسبية ودرجة عدم الموضوعية التي انطوى عليها وضع الافتراضات.

(م) ما إذا كانت الافتراضات المهمة تُعد متسقة مع بعضها ومع تلك المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى، أو مع الافتراضات المستخدمة في المجالات الأخرى لأنشطة عمل المنشأة.

(ن) ما إذا كان للإدارة نية لتنفيذ تصرفات محددة وقدرتها على القيام بها، عندما يكون لذلك صلة بمدى مناسبة الافتراضات المهمة أو التطبيق المناسب لإطار التقرير المالي المنطبق.

(س) كيف أخذت الإدارة في الحسبان الافتراضات أو النواتج البديلة ولماذا رفضتها، أو كيف عالجت الإدارة على أي نحو آخر حالة عدم تأكد التقدير عند إجراء التقدير المحاسبي.

(ع) ما إذا كانت البيانات والافتراضات المهمة المستخدمة من قبل الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.

(ف) ملاءمة المعلومات المتحصل عليها من مصدر خارجي للمعلومات وإمكانية الاعتماد عليها.

(ص) الصعوبات المهمة التي تمت مواجهتها عند الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالبيانات المتحصل عليها من مصدر خارجي للمعلومات أو عمليات التقويم التي نفذتها الإدارة أو أحد الخبراء الذين استعانت بهم.

(ق) الاختلافات المهمة في الأحكام والاجتهادات بين المراجع والإدارة أو الخبير الذي استعانت به الإدارة فيما يتعلق بعمليات التقويم.

(ر) التأثيرات المحتملة على القوائم المالية للمنشأة بسبب المخاطر الجوهرية وأشكال التعرض التي يلزم الإفصاح عنها في القوائم المالية، بما في ذلك عدم تأكد التقدير المرتبط بالتقديرات المحاسبية.

(ش) مدى معقولية الإفصاحات عن عدم تأكد التقدير في القوائم المالية.

(ت) ما إذا كانت قرارات الإدارة فيما يتعلق بالإثبات والقياس والعرض والإفصاح عن التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات في القوائم المالية قد تم اتخاذها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

معيار المراجعة (٥٥٠): الأطراف ذات العلاقة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٥٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٥٠)

الأطراف ذات العلاقة

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

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١
طبيعة العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة	٢
مسؤوليات المراجع	٣–٧
تاريخ السريان	٨
الأهداف	٩
التعريفات	١٠
المتطلبات	
إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها	١١–١٧
التعرف على مخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وتقييمها	١٨– ١٩
الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة	٢٠–٢٤
تقويم المحاسبة عن العلاقات والمعاملات المُحددة مع الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها	٢٥
الإفادات المكتوبة	٢٦
الاتصال بالمكلفين بالحوكمة	٢٧
التوثيق	٢٨
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
مسؤوليات المراجع	أ١–أ٣
تعريف الطرف ذي العلاقة	أ٤–أ٧
إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها	أ٨–أ٢٨
التعرف على مخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وتقييمها	أ٢٩–أ٣٠
الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة	أ٣١– أ٤٥
تقويم المحاسبة عن العلاقات والمعاملات المُحددة مع الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها	أ٤٦–أ٤٧
الإفادات المكتوبة	أ٥٨–أ٥٩
الاتصال بالمكلفين بالحوكمة	أ٥٠

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٥٠) *"الأطراف ذات العلاقة"* 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 مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة عند مراجعة القوائم المالية. ويستفيض هذا المعيار على وجه الخصوص في كيفية تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)[١] ومعيار المراجعة (٣٣٠)[٢] ومعيار المراجعة (٢٤٠)[٣] فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

طبيعة العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة

٢. تتم العديد من المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة خلال مسار العمل الطبيعي. وفي مثل هذه الظروف، قد لا تنطوي هذه المعاملات على خطر تحريف جوهري في القوائم المالية أعلى مما يكون في المعاملات المماثلة مع الأطراف التي ليست ذات علاقة. ومع ذلك، فقد ينشأ عن طبيعة العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، في بعض الظروف، مخاطر تحريف جوهري في القوائم المالية أعلى مما يكون في المعاملات مع الأطراف التي ليست ذات علاقة. فعلى سبيل المثال:

- قد تعمل الأطراف ذات العلاقة من خلال مدى واسع ومعقد من العلاقات والهياكل التنظيمية، مع ما يقابل ذلك من زيادة في تعقيد المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
- قد تكون نظم المعلومات غير فاعلة في تحديد أو تلخيص المعاملات والأرصدة القائمة بين المنشأة وأطرافها ذات العلاقة.
- قد لا تتم المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بموجب شروط وأحكام السوق العادية؛ فعلى سبيل المثال، قد تتم بعض المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بدون عِوَض.

مسؤوليات المراجع

٣. نظراً لأن الأطراف ذات العلاقة ليست مستقلة عن بعضها، فإن العديد من أطر التقرير المالي تضع متطلبات خاصة للمحاسبة والإفصاح عن العلاقات والمعاملات والأرصدة مع الأطراف ذات العلاقة، لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعتها وتأثيراتها الفعلية أو المحتملة على القوائم المالية. وعندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق تلك المتطلبات، يتحمل المراجع مسؤولية تنفيذ إجراءات مراجعة للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري الناتجة عن عدم قيام المنشأة بالمحاسبة أو الإفصاح عن العلاقات أو المعاملات أو الأرصدة مع الأطراف ذات العلاقة، وتقييمها والاستجابة لها بالشكل المناسب وفقاً لمتطلبات الإطار.

٤. حتى في حالة وضع إطار التقرير المالي المنطبق لأقل قدر من المتطلبات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة، أو عدم وضعه لأي متطلبات على الإطلاق، فإن المراجع يحتاج رغم ذلك إلى التوصل إلى فهم لعلاقات ومعاملات المنشأة مع الأطراف ذات العلاقة، بما يكفي لتمكينه من استنتاج ما إذا كانت القوائم المالية: (راجع: الفقرة أ١)

(أ) تحقق العرض العادل (لأطر العرض العادل)؛ أو (راجع: الفقرة أ٢)

(ب) غير مضللة (لأطر الالتزام)، (راجع: الفقرة أ٣)

وذلك إذا كانت هذه القوائم تتأثر بتلك العلاقات والمعاملات.

٥. بالإضافة لذلك، فإن فهم العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، يُعد ذا صلة بتقويم المراجع لما إذا كان واحد أو أكثر من عوامل خطر الغش موجوداً، وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة (٢٤٠)،[٤] لأن الغش قد يتم ارتكابه بشكلٍ أسهل من خلال الأطراف ذات العلاقة.

٦. بسبب القيود الملازمة لعملية المراجعة، يوجد خطر لا يمكن تفاديه يتمثل في أن بعض التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد لا يتم

---

[١] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"

[٢] معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيَّمة"

[٣] معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"

[٤] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٢٥

اكتشافها، على الرغم من التخطيط لعملية المراجعة وتنفيذها بشكل سليم وفقاً لمعايير المراجعة.[٥] وفي سياق الأطراف ذات العلاقة، تكون التأثيرات المحتملة للقيود الملازمة للمراجعة على قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية أكبر لأسباب مثل ما يلي:

- احتمال عدم علم الإدارة بوجود جميع العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، خاصةً إذا لم يحدد إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة.
- احتمال أن تنشأ عن العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة فرصة أكبر للتواطؤ أو الإخفاء أو التلاعب من قبل الإدارة.

٧. وبناءً على ذلك، فإن التخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة (٢٠٠)[٦] يُعد ذا أهمية خاصة في هذا السياق، نظراً لإمكانية وجود علاقات ومعاملات غير مفصح عنها مع الأطراف ذات العلاقة. وتهدف المتطلبات الواردة في هذا المعيار إلى مساعدة المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وتقييم تلك المخاطر، وفي تصميم إجراءات مراجعة تستجيب للمخاطر المقيَّمة.

تاريخ السريان

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

الأهداف

٩. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) التوصل إلى فهم للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، بغض النظر عمّا إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق يحدد متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة، وبما يكفي لتمكين المراجع من:

(١) إدراك عوامل خطر الغش، إن وجدت، الناتجة عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، والتي تعد ذات صلة بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها؛

(٢) استنتاج ما إذا كانت القوائم المالية، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وبقدر تأثر هذه القوائم بتلك العلاقات والمعاملات:

أ. تحقق العرض العادل (لأطر العرض العادل)؛ أو

ب. غير مضللة (لأطر الالتزام)؛

(ب) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تم تحديدها والمحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، وذلك عندما يضع هذا الإطار متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة.

التعريفات

١٠. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة أدناه:

(أ) معاملة على أساس تجاري: معاملة تبرم طبقاً لشروط وأحكام بين مشترٍ وبائع تتوفر لديهما الرغبة في التعامل ولا تربطهما أية علاقة، ويتصرفان بشكل مستقل عن بعضهما ويسعيان لتحقيق مصالحهما على أفضل وجه.

(ب) طرف ذو علاقة: طرف إما أن يكون: (راجع: الفقرات أ٤–أ٧)

(١) طرفاً ذا علاقة حسب التعريف الوارد في إطار التقرير المالي المنطبق؛ أو

---

[٥] معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرتان أ٥٦ وأ٥٧

[٦] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٥

(٢) عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق أقل قدر من المتطلبات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة أو لا يضع أي متطلبات على الإطلاق، فإن الطرف ذي العلاقة يكون:

أ. شخصاً أو منشأة أخرى لها على المنشأة معدة التقرير سيطرة أو نفوذ مهم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر؛ أو

ب. منشأة أخرى عليها من المنشأة معدة التقرير سيطرة أو نفوذ مهم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر؛ أو

ج. منشأة أخرى تكون تحت نفس السيطرة مع المنشأة معدة التقرير من خلال:

١. سيطرة واحدة على ملكيتهما؛ أو

٢. ملاكهما الذين يمثلون أفراد أسرة مقربين؛ أو

٣. خضوعهما لنفس الإدارة.

ومع ذلك، لا تعد المنشآت الخاضعة لسيطرة واحدة من جانب الدولة (بعبارة أخرى، حكومة وطنية أو إقليمية أو محلية) ذات علاقة، ما لم ترتبط بمعاملات مهمة أو تشترك في الموارد إلى حد كبير مع بعضها.

المتطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

١١. كجزء من إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها، التي يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) ومعيار المراجعة (٢٤٠) من المراجع تنفيذها أثناء المراجعة،[٧] يجب على المراجع أن ينفذ إجراءات المراجعة والأنشطة المتعلقة بها الموضحة في الفقرات ١٢-١٧، للحصول على معلومات ملائمة للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. (راجع: الفقرة أ٨)

فهم العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة

١٢. يجب أن يتضمن النقاش الذي يجريه فريق الارتباط والذي يتطلبه معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) ومعيار المراجعة (٢٤٠)[٨] النظر بشكل خاص في مدى قابلية تعرض القوائم المالية لتحريف جوهري بسبب غش أو خطأ، قد ينتج عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة. (راجع: الفقرتين أ٩، أ١٠)

١٣. يجب أن يستفسر المراجع من الإدارة عن:

(أ) هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، بما في ذلك ما طرأ عليها من تغييرات عن الفترة السابقة؛ (راجع: الفقرات أ١١–أ١٤)

(ب) طبيعة العلاقات بين المنشأة وهذه الأطراف ذات العلاقة؛

(ج) ما إذا كانت المنشأة قد دخلت في أية معاملات مع هذه الأطراف ذات العلاقة خلال الفترة، ونوع المعاملات والغرض منها في حال حدوثها.

١٤. يجب على المراجع أن يستفسر من الإدارة ومن غيرها من العاملين داخل المنشأة، وأن ينفِّذ إجراءات تقييم المخاطر الأخرى التي يراها مناسبة، للتوصل إلى فهم لأدوات الرقابة، إن وجدت، التي وضعتها الإدارة من أجل: (راجع: الفقرات أ١٥–أ٢٠)

(أ) تحديد العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والمحاسبة والإفصاح عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛

(ب) التصريح بالمعاملات والترتيبات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة واعتمادها؛ (راجع: الفقرة أ٢١)

---

[٧] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٣؛ ومعيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ١٧

[٨] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٧؛ ومعيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ١٦

(ج) التصريح بالمعاملات والترتيبات المهمة التي تقع خارج مسار العمل الطبيعي واعتمادها.

الانتباه الدائم للمعلومات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة عند فحص السجلات أو المستندات

١٥. يجب أن يظل المراجع منتبهاً أثناء المراجعة، عند الفحص المادي للسجلات أو المستندات، للترتيبات أو المعلومات الأخرى التي قد تشير إلى وجود علاقات أو معاملات تمت مع أطراف ذات علاقة، ولم تقم الإدارة في السابق بتحديدها أو الإفصاح عنها للمراجع. (راجع: الفقرتين أ٢٢، أ٢٣)

وعلى وجه الخصوص، يجب على المراجع أن يفحص مادياً ما يلي للبحث عمّا يشير إلى وجود علاقات أو معاملات مع أطراف ذات علاقة، لم تقم الإدارة في السابق بتحديدها أو الإفصاح عنها للمراجع:

(أ) المصادقات المصرفية والقانونية التي تم الحصول عليها أثناء إجراءات المراجع؛

(ب) محاضر اجتماعات المساهمين والمكلفين بالحوكمة؛

(ج) السجلات أو المستندات الأخرى التي يرى المراجع أنها ضرورية وفقاً لظروف المنشأة.

١٦. إذا قام المراجع بتحديد وجود معاملات مهمة خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة عند تنفيذ إجراءات المراجعة التي تتطلبها الفقرة ١٥، أو من خلال إجراءات مراجعة أخرى، فيجب عليه أن يستفسر من الإدارة عما يلي: (راجع: الفقرتين أ٢٤، أ٢٥)

(أ) طبيعة هذه المعاملات؛ (راجع: الفقرة أ٢٦)

(ب) ما إذا كانت هناك أطراف ذات علاقة يمكن أن تكون مشاركة في هذه المعاملات. (راجع: الفقرة أ٢٧)

تبادل المعلومات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة مع فريق الارتباط

١٧. يجب على المراجع أن يتبادل المعلومات ذات الصلة التي تم الحصول عليها عن الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة مع الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط. (راجع: الفقرة أ٢٨)

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وتقييمها

١٨. للوفاء بمتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، يجب على المراجع أن يتعرف على مخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، ويقيم تلك المخاطر، ويحدد ما إذا كان أي منها يعد خطراً مهماً.[٩] وعند إجراء هذا التحديد، يجب على المراجع أن يتعامل مع المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة المحدد حدوثها خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة على أنها معاملات تنشأ عنها مخاطر مهمة.

١٩. إذا تعرف المراجع على عوامل لخطر الغش (بما في ذلك، الظروف المرتبطة بوجود طرف ذي علاقة له نفوذ مُهيمن) عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها بخصوص الأطراف ذات العلاقة، فيجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان تلك المعلومات عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها، وفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠). (راجع: الفقرات أ٦، أ٢٩، أ٣٠)

الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة

٢٠. كجزء من متطلب معيار المراجعة (٣٣٠) الخاص باستجابة المراجع للمخاطر المقيَّمة،[١٠] يُصمم المراجع وينفذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة التي تكون مصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. ويجب أن تتضمن إجراءات المراجعة هذه ما تتطلبه الفقرات ٢١-٢٤. (راجع: الفقرات أ٣١–أ٣٤)

---

[٩] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٢

[١٠] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ٥، ٦

تحديد الأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة التي لم يتم تحديدها أو الإفصاح عنها في السابق

٢١. إذا حدد المراجع ترتيبات أو معلومات تشير إلى وجود علاقات أو معاملات مع أطراف ذات علاقة لم تقم الإدارة في السابق بتحديدها أو الإفصاح عنها للمراجع، فيجب على المراجع أن يحدد ما إذا كانت الظروف المحيطة تؤكد وجود تلك العلاقات أو المعاملات.

٢٢. إذا حدد المراجع أطرافاً ذات علاقة أو معاملات مهمة مع أطراف ذات علاقة لم تقم الإدارة في السابق بتحديدها أو الإفصاح عنها للمراجع، فيجب عليه:

(أ) إبلاغ أعضاء فريق الارتباط الآخرين على الفور بالمعلومات ذات الصلة؛ (راجع: الفقرة أ٣٥)

(ب) عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة:

(١) مطالبة الإدارة بتحديد جميع المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً لكي يقوم المراجع بتقويم إضافي لها؛

(٢) الاستفسار عن سبب إخفاق أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة على العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة في التمكين من تحديد العلاقات أو المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة أو الإفصاح عنها؛

(ج) تنفيذ إجراءات مراجعة أساس مناسبة فيما يتعلق بتلك الأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة، المحددة حديثاً؛ (راجع: الفقرة أ٣٦)

(د) إعادة النظر في خطر احتمال وجود أطراف ذات علاقة أخرى أو معاملات مهمة مع أطراف ذات علاقة أخرى، لم تقم الإدارة في السابق بتحديدها أو الإفصاح عنها للمراجع، وتنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة عند الضرورة؛

(هـ) تقويم الانعكاسات على المراجعة إذا تبين أن عدم الإفصاح من قبل الإدارة كان متعمداً (مما يدل على وجود خطر تحريف جوهري بسبب الغش). (راجع: الفقرة أ٣٧)

تحديد المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة

٢٣. فيما يتعلق بالمعاملات المهمة المحددة مع الأطراف ذات العلاقة، والتي تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، يجب على المراجع:

(أ) الفحص المادي للعقود أو الاتفاقيات ذات الصلة، إن وجدت، وتقويم ما يلي:

(١) ما إذا كان المبرر التجاري (أو عدمه) للمعاملات يشير إلى أنه قد تم الدخول فيها بغرض إنتاج تقرير مالي مغشوش، أو لإخفاء اختلاس للأصول؛[١١] (راجع: الفقرتين أ٣٨، أ٣٩)

(٢) ما إذا كانت شروط المعاملات تتسق مع توضيحات الإدارة؛

(٣) ما إذا كانت المعاملات قد تمت المحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛

(ب) الحصول على أدلة مراجعة بأن المعاملات قد تم التصريح بها واعتمادها بشكل مناسب. (راجع: الفقرتين أ٤٠، أ٤١)

الإقرارات بأن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة كانت تتم على أساس شروط مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري

٢٤. إذا قدمت الإدارة إقراراً في القوائم المالية يفيد بأن معاملة ما مع طرف ذي علاقة قد تم القيام بها بشروط مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري، فيجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن هذا الإقرار. (راجع: الفقرات أ٤٢–أ٤٥)

تقويم المحاسبة عن العلاقات والمعاملات المُحددة مع الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها

٢٥. عند تكوين رأي في القوائم المالية، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠)،[١٢] يجب على المراجع تقويم: (راجع: الفقرة أ٤٦)

(أ) ما إذا كانت العلاقات والمعاملات المحددة مع الأطراف ذات العلاقة قد تمت المحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ (راجع: الفقرة أ٤٧)

---

[١١] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٣٣(ج)

[١٢] معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرات ١٠-١٥.

(ب) ما إذا كانت تأثيرات العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة:

(١) تمنع القوائم المالية من تحقيق العرض العادل (لأطر العرض العادل)؛ أو

(٢) تتسبب في أن تكون القوائم المالية مضللة (لأطر الالتزام).

الإفادات المكتوبة

٢٦. عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات للأطراف ذات العلاقة، فيجب على المراجع أن يحصل على إفادات مكتوبة من الإدارة ومن المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بأنهم: (راجع: الفقرتين أ٤٨، أ٤٩)

(أ) قد أفصحوا للمراجع عن هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، وجميع العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي لديهم علم بها؛

(ب) قد قاموا بالمحاسبة والإفصاح عن تلك العلاقات والمعاملات بشكل مناسب، وفقاً لمتطلبات الإطار.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

٢٧. ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مُشاركين في إدارة المنشأة،[١٣] فيجب على المراجع أن يبلغهم بالأمور المهمة التي ظهرت أثناء المراجعة بخصوص الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة. (راجع: الفقرة أ٥٠)

التوثيق

٢٨. يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة أسماء الأطراف ذات العلاقة التي تم تحديدها وطبيعة العلاقات مع هذه الأطراف.[١٤]

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

مسؤوليات المراجع

أطر التقرير المالي التي تضع أقل قدر من المتطلبات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة (راجع: الفقرة ٤)

أ١. إطار التقرير المالي المنطبق الذي يضع أقل قدر من المتطلبات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة هو إطار يُعرِّف المقصود بالطرف ذي العلاقة ولكن هذا التعريف أضيق نطاقاً إلى حد كبير من التعريف المحدد في الفقرة ١٠(ب)(٢) من هذا المعيار، وبالتالي فإن متطلب الإطار بالإفصاح عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة سيُطبَّق على عدد أقل بكثير من العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

أطر العرض العادل (راجع: الفقرة ٤(أ))

أ٢. في سياق إطار العرض العادل،[١٥] قد تتسبب العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة في عدم تحقيق القوائم المالية للعرض العادل، على سبيل المثال، إذا لم ينعكس الجوهر الاقتصادي لمثل هذه العلاقات والمعاملات في القوائم المالية بشكل مناسب. فمثلاً، قد لا يتحقق العرض العادل إذا تمت المحاسبة عن عملية بيع عقار من قبل المنشأة لمساهم مسيطر بسعر أعلى أو أقل من القيمة السوقية العادلة، على أنها معاملة تنطوي على ربح أو خسارة للمنشأة، في حين أنها قد تشكل مساهمة أو عائداً على رأس المال أو سداداً لتوزيع أرباح.

أطر الالتزام (راجع: الفقرة ٤(ب))

أ٣. في سياق إطار الالتزام، فإن تحديد ما إذا كانت العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة تتسبب في أن تكون القوائم المالية مضللة، وفقاً لما تمت مناقشته في معيار المراجعة (٧٠٠)، يعتمد على الظروف المحيطة بالارتباط. فعلى سبيل المثال، حتى وإن كان عدم الإفصاح عن

---

[١٣] معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٣

[١٤] معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١ والفقرة أ٦

[١٥] تحدد الفقرة ١٣(أ) من معيار المراجعة (٢٠٠) معنى العرض العادل وأُطُر الالتزام.

المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة في القوائم المالية جاء وفقاً للإطار والأنظمة أو اللوائح المنطبقة، فقد تكون القوائم المالية مضللة إذا كانت نسبة كبيرة من إيرادات المنشأة قد نشأت عن معاملات مع أطراف ذات علاقة، مع عدم الإفصاح عن تلك الحقيقة. ومع ذلك فإنه من النادر جداً أن يرى المراجع أن القوائم المالية المعدة والمعروضة وفقاً لإطار التزام معين تُعتبر مضللة إذا قرر المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (٢١٠)[١٦] أن الإطار مقبول.[١٧]

تعريف الطرف ذي العلاقة (راجع: الفقرة ١٠(ب))

أ٤. تناقش العديد من أطر التقرير المالي مفاهيم السيطرة والنفوذ المهم. وعلى الرغم من أنها قد تناقش تلك المفاهيم مستخدمةً مصطلحات مختلفة، إلا أنها توضح بشكل عام ما يلي:

(أ) أن السيطرة هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة معينة من أجل الحصول على منافع من أنشطتها؛

(ب) أن النفوذ المهم (الذي يمكن اكتسابه عن طريق ملكية الأسهم أو بموجب قانون أو اتفاقية) هو القدرة على المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية لمنشأة معينة، ولكنه لا يُعدّ سيطرة على تلك السياسات.

أ٥. قد يشير وجود العلاقات الآتية إلى وجود سيطرة أو نفوذ مهم:

(أ) امتلاك حقوق ملكية مباشرة أو غير مباشرة أو مصالح مالية أخرى في المنشأة.

(ب) امتلاك المنشأة لحقوق ملكية مباشرة أو غير مباشرة أو مصالح مالية أخرى في منشآت أخرى.

(ج) العضوية مع المكلفين بالحوكمة أو في الإدارة الرئيسية (أيّ أعضاء الإدارة الذين يملكون الصلاحية والمسؤولية عن تخطيط وتوجيه أنشطة المنشأة والرقابة عليها).

(د) فرد الأسرة المقرب لأي شخص مشار إليه في الفقرة الفرعية (ج).

(هـ) وجود علاقة عمل مهمة مع أي شخص مشار إليه في الفقرة الفرعية (ج).

الأطراف ذات العلاقة التي لها نفوذ مهيمن

أ٦. قد تكون الأطراف ذات العلاقة، بحكم قدرتها على ممارسة سيطرة أو نفوذ مهم، في وضع يمكّنها من ممارسة نفوذ مُهيمن على المنشأة أو إدارتها. ويُعد النظر في مثل هذا السلوك ذا صلة عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها، كما هو موضح بشكل أكثر تفصيلاً في الفقرتين أ٢٩ وأ٣٠.

المنشآت ذات الغرض الخاص كأطراف ذات علاقة

أ٧. في بعض الظروف، قد تكون منشأة ذات غرض خاص طرفاً ذا علاقة بالمنشأة لأن المنشأة قد تكون من حيث الجوهر مسيطرة عليها بالفعل، حتى وإن كانت المنشأة تملك القليل من حقوق الملكية في المنشأة ذات الغرض الخاص، أو لا تملك أي حقوق فيها على الإطلاق.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

مخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة (راجع: الفقرة ١١)

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٨. قد تتأثر مسؤوليات المراجع في القطاع العام فيما يتعلق بالعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالتكليف الرسمي بالمراجعة، أو بالالتزامات المترتبة على منشآت القطاع العام بموجب نظام أو لائحة أو أوامر ملزمة أخرى. وبالتالي، فإن مسؤوليات المراجع في القطاع العام قد لا تقتصر على مواجهة مخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، بل قد تتضمن أيضاً مسؤولية أوسع نطاقاً لمواجهة مخاطر عدم الالتزام بنظام أو لائحة أو أمر ملزم آخر يحكم أجهزة القطاع العام ويضع متطلبات محددة بشأن ممارسة الأعمال التجارية مع الأطراف ذات العلاقة. وإضافة لذلك، قد يحتاج المراجع في القطاع العام إلى أن يأخذ في الحسبان

[١٦] معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة ٦(أ)

[١٧] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة أ١٧

متطلبات التقرير المالي للقطاع العام فيما يتعلق بالعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، التي قد تختلف عن تلك الموجودة في القطاع الخاص.

فهم العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة

النقاش بين فريق الارتباط (راجع: الفقرة ١٢)

أ٩. من بين الأمور التي قد يتم تناولها في النقاش بين فريق الارتباط ما يلي:

- طبيعة ومدى علاقات ومعاملات المنشأة مع الأطراف ذات العلاقة (باستخدام، على سبيل المثال، سجل المراجع الخاص بالأطراف ذات العلاقة التي تم تحديدها، والمُحدَّث بعد كل مراجعة).
- التركيز على أهمية الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال المراجعة، فيما يتعلق باحتمال وجود تحريف جوهري مصاحب للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
- ظروف أو أوضاع المنشأة التي قد تشير إلى وجود علاقات أو معاملات مع أطراف ذات علاقة، لم تقم الإدارة بتحديدها أو الإفصاح عنها للمراجع (على سبيل المثال، وجود هيكل تنظيمي معقد، أو استخدام منشآت ذات غرض خاص لإجراء معاملات خارج قائمة المركز المالي أو وجود نظام معلومات غير كافٍ).
- السجلات أو المستندات التي قد تشير إلى وجود علاقات أو معاملات مع أطراف ذات علاقة.
- الأهمية التي توليها الإدارة والمكلفون بالحوكمة لتحديد العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والمحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب (عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات خاصة بالأطراف ذات علاقة)، وما يرتبط بذلك من خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.

أ١٠. إضافة لذلك، قد يتضمن النقاش في سياق الغش اعتبارات محددة عن كيفية تورط الأطراف ذات العلاقة في الغش. فعلى سبيل المثال:

- كيف يمكن استخدام المنشآت ذات الغرض الخاص التي تسيطر عليها الإدارة في تسهيل إدارة الأرباح.
- كيف يمكن ترتيب المعاملات بين المنشأة وشريك تجاري معروف لعضوٍ رئيسي في الإدارة من أجل تسهيل اختلاس أصول المنشأة.

هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة (راجع: الفقرة ١٣(أ))

أ١١. عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة، فإن المعلومات المتعلقة بهوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة من المرجح أن تكون متاحة بسهولة للإدارة، لأنه سيكون من اللازم أن تقوم نظم معلومات المنشأة بتسجيل العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، ومعالجتها وتلخيصها، لتمكين المنشأة من الوفاء بمتطلبات المحاسبة والإفصاح المنصوص عليها في الإطار. وبالتالي، فمن المرجح أن يكون لدى الإدارة قائمة شاملة بالأطراف ذات العلاقة والتغيرات التي طرأت عليها عن الفترة السابقة. وفيما يتعلق بالارتباطات المتكررة، يوفر طرح الاستفسارات أساساً لمقارنة المعلومات المقدمة من الإدارة بسجل المراجع الخاص بالأطراف ذات العلاقة التي تمت الإحاطة بها في عمليات المراجعة السابقة.

أ١٢. لكن عندما لا يضع الإطار متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة، فقد لا يتوفر لدى المنشأة مثل هذه النظم المعلوماتية. وفي ظل هذه الظروف، يمكن ألا تكون الإدارة على علم بوجود جميع الأطراف ذات العلاقة. وعلى الرغم من ذلك، فإن المتطلب الخاص بطرح الاستفسارات المحددة في الفقرة ١٣، يظل منطبقاً، لأن الإدارة قد تكون على علم بالأطراف المستوفية لشروط تعريف الطرف ذي العلاقة الموضح في هذا المعيار. ومع ذلك، وفي مثل هذه الحالة، فمن المرجح أن تشكل استفسارات المراجع المتعلقة بهوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة جزءاً من إجراءات تقييم المراجع للمخاطر والأنشطة المتعلقة بها التي يتم تنفيذها وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) للحصول على معلومات بشأن الهيكل التنظيمي للمنشأة وملكيتها وحوكمتها ونموذج عملها.

وفي الحالات الخاصة المتعلقة بعلاقات السيطرة الواحدة، ولأنه من الأرجح أن تكون الإدارة على علم بتلك العلاقات إذا كانت لها أهمية اقتصادية بالنسبة للمنشأة، فمن المرجح أن تكون استفسارات المراجع أكثر فاعلية إذا ركزت على ما إذا كانت الأطراف التي تدخل معها المنشأة في معاملات مهمة، أو تشترك معها في الموارد بدرجة كبيرة، تُعد أطرافاً ذات علاقة.

أ١٣. في سياق مراجعة المجموعات، يتطلب معيار المراجعة (٦٠٠) أن يوفر فريق ارتباط المجموعة لكل مراجع مكون من مكونات المجموعة قائمةً بالأطراف ذات العلاقة مُعدَّة من قبل إدارة المجموعة وأي أطراف أخرى ذات علاقة يكون فريق ارتباط المجموعة على علم بها.[١٨] وعندما تكون المنشأة مكوِّناً داخل مجموعة، فإن هذه المعلومات توفر أساساً مفيداً لاستفسارات المراجع من الإدارة عن هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة.

أ١٤. قد يحصل المراجع أيضاً على بعض المعلومات المتعلقة بهوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة من خلال الاستفسارات من الإدارة أثناء عملية قبول الارتباط أو الاستمرار فيه.

أدوات رقابة المنشأة على العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة (راجع: الفقرة ١٤)

أ١٥. الآخرون داخل المنشأة هم الذين يعرفون على الأرجح العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، وأدوات رقابة المنشأة على مثل هذه العلاقات والمعاملات. وقد يشمل هؤلاء الأشخاص التاليين، طالما أنهم لا يشكلون جزءاً من الإدارة:

- المكلفين بالحوكمة؛
- الموظفين الذين يشغلون منصباً يقومون من خلاله بإنشاء أو معالجة أو تسجيل المعاملات، التي تكون مهمة وتقع خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، وأولئك الذين يشرفون على هؤلاء الموظفين أو يراقبونهم؛
- وظيفة المراجعة الداخلية؛
- المستشار القانوني الداخلي؛
- مسؤول الالتزام بالسلوك الأخلاقي أو من في حكمه.

أ١٦. تتم المراجعة على افتراض أساس بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقرّوا وفهموا أنهم يتحملون المسؤولية عن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عرضها العادل، عند الاقتضاء، وعن الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.[١٩] وبناءً عليه، وعندما يضع الإطار متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة، فإن إعداد القوائم المالية يتطلب أن تقوم الإدارة، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، بتصميم أدوات رقابة كافية على العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وتطبيق هذه الأدوات وصونها، بحيث يتم تحديد هذه العلاقات والمعاملات والمحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب وفقاً لهذا الإطار. وعند أدائهم لدورهم الإشرافي، يقوم المكلفون بالحوكمة بمتابعة كيفية قيام الإدارة بالوفاء بمسؤولياتها عن تلك الأدوات الرقابية. وبغض النظر عن أي متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة قد يضعها الإطار، فإن المكلفين بالحوكمة، وعند أدائهم لدورهم الإشرافي، قد يحصلون على معلومات من الإدارة تمكّنهم من فهم الطبيعة والمبرر التجاري للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة.

أ١٧. للوفاء بمتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) بشأن التوصل إلى فهم لبيئة الرقابة،[٢٠] قد يأخذ المراجع في الحسبان سمات بيئة الرقابة ذات الصلة بتخفيف مخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، مثل:

- قواعد السلوك الأخلاقي الداخلية، التي يتم إبلاغها إلى موظفي المنشأة وفرضها بشكل مناسب، والتي تحكم الظروف التي قد تُجري فيها المنشأة أنواعاً محددة من المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
- السياسات والإجراءات للإفصاح الصريح وفي الوقت المناسب عن مصالح الإدارة والمكلفين بالحوكمة في المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
- تحديد المسؤوليات داخل المنشأة عن تحديد المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة وتسجيلها وتلخيصها والإفصاح عنها.

---

[١٨] معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"، الفقرة ٤٠(هـ).

[١٩] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة أ٤

[٢٠] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢١

- الإفصاح والنقاش في الوقت المناسب بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة، بشأن المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، بما في ذلك ما إذا كان المكلفون بالحوكمة قد شككوا بشكل مناسب في المبرر التجاري لتلك المعاملات (على سبيل المثال، عن طريق استشارة مستشارين مهنيين خارجيين).
- وضوح الإرشادات المتعلقة باعتماد المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي تنطوي على تضاربات فعلية أو متصورة في المصالح، مثل الاعتماد من لجنة فرعية من المكلفين بالحوكمة مكوَّنة من أفراد مستقلين عن الإدارة.
- عمليات الفحص الدوري من قبل وظيفة المراجعة الداخلية، عند الاقتضاء.
- التصرف الاستباقي الذي تتخذه الإدارة من أجل حل قضايا الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة، عن طريق القيام على سبيل المثال باستشارة المراجع أو المستشار القانوني الخارجي.
- وجود سياسات وإجراءات تتعلق بالكشف عن المخالفات، عند الاقتضاء.

أ١٨. قد تكون أدوات الرقابة على العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة داخل بعض المنشآت قاصرة أو غير موجودة لعدة أسباب، مثل:

- انخفاض الأهمية التي تولها الإدارة لتحديد العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها.
- غياب الإشراف المناسب من قبل المكلفين بالحوكمة.
- التجاهل المتعمد لأدوات الرقابة بسبب أن الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة قد تكشف عن معلومات ترى الإدارة أنها حساسة، على سبيل المثال، وجود معاملات يشترك فيها أفراد من عائلات الإدارة.
- عدم كفاية فهم الإدارة للمتطلبات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة التي يفرضها إطار التقرير المالي المنطبق.
- غياب متطلبات الإفصاح بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.

وفي حالة عدم فاعلية أدوات الرقابة أو عدم وجودها، قد لا يكون بمقدور المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. وإذا كان هذا هو الحال، فقد يأخذ المراجع في الحسبان، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)،[٢١] ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة، بما في ذلك على الرأي الوارد في تقرير المراجع.

أ١٩. غالباً ما ينطوي التقرير المالي المغشوش على تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة التي قد تبدو في حالات أخرى أنها تعمل بفاعلية.[٢٢] ويزيد خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة إذا كانت للإدارة علاقات تنطوي على سيطرة أو نفوذ مهم مع الأطراف التي تتعامل معها المنشأة، لأن هذه العلاقات قد توفر للإدارة دوافع وفرصاً أكبر لارتكاب الغش. فعلى سبيل المثال، قد توفر المصالح المالية للإدارة في أطراف معينة ذات علاقة دوافع تشجع الإدارة على تجاوز أدوات الرقابة عن طريق: (أ) توجيه المنشأة، بشكل يتضارب مع مصالحها، بإبرام معاملات لصالح هذه الأطراف، أو (ب) التواطؤ مع هذه الأطراف أو التحكم في تصرفاتها. ومن أمثلة الغش المحتمل:

- وضع شروط وهمية للمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، بهدف تقديم صورة مغلوطة عن حقيقة المبرر التجاري لهذه المعاملات.
- التنظيم المنطوي على غش لنقل الأصول من أو إلى الإدارة أو أشخاص آخرين بمبالغ أعلى أو أقل بكثير من القيمة السوقية.
- الدخول في معاملات مُعقَّدة مع الأطراف ذات العلاقة، مثل المنشآت ذات الغرض الخاص، وتنظيم هذه المعاملات على نحو يهدف إلى تقديم صورة مغلوطة عن حقيقة المركز المالي أو الأداء المالي للمنشأة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ٢٠. من المرجح أن تكون أدوات الرقابة في المنشآت الأصغر أقل رسمية، وقد لا يكون في تلك المنشآت آليات موثقة للتعامل مع العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. وقد يخفف المدير المالك من بعض المخاطر الناشئة عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، أو من المحتمل أن يزيد من تلك المخاطر، من خلال المشاركة النشطة في جميع الجوانب الرئيسية للمعاملات. وفيما يتعلق بتلك المنشآت، قد يتوصل المراجع

[٢١] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

[٢٢] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرتان ٣٢ وأ٤

إلى فهم للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وأية أدوات رقابة قد تكون مطبقة عليها، من خلال الاستفسار من الإدارة إضافة إلى اتخاذ إجراءات أخرى، مثل ملاحظة إشراف الإدارة على الأنشطة ومراجعتها لها، والفحص المادي للوثائق ذات الصلة المتاحة.

التصريح بالمعاملات والترتيبات المهمة واعتمادها (راجع: الفقرة ١٤(ب))

أ٢١. ينطوي التصريح على منح إذن من طرف أو أطراف يتمتعون بالسلطة المناسبة (سواءً من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو مساهمي المنشأة) للمنشأة لتدخل في معاملات محددة وفقاً لضوابط محددة مسبقاً، سواءً كانت قائمة على اجتهاد أم لا. وينطوي الاعتماد على قبول تلك الأطراف بالمعاملات التي دخلت فيها المنشأة، بعد التأكد من استيفاء الضوابط التي مُنح التصريح بناءً عليها. ومن أمثلة أدوات الرقابة التي ربما تكون المنشأة قد وضعتها للتصريح بالمعاملات والترتيبات مع الأطراف ذات العلاقة، أو المعاملات والترتيبات المهمة التي تقع خارج مسار العمل الطبيعي، واعتماد هذه المعاملات والترتيبات:

- متابعة أدوات الرقابة لتحديد المعاملات والترتيبات التي تحتاج للتصريح والاعتماد.
- اعتماد أحكام وشروط المعاملات والترتيبات من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو من المساهمين، حسب مقتضى الحال.

الانتباه الدائم للمعلومات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة عند فحص السجلات أو المستندات

السجلات أو المستندات التي قد يقوم المراجع بفحصها مادياً (راجع: الفقرة ١٥)

أ٢٢. قد يقوم المراجع أثناء المراجعة بإجراء فحص مادي للسجلات أو المستندات التي قد توفر معلومات عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، ومثال ذلك:

- المصادقات التي يحصل عليها المراجع من أطراف ثالثة (بالإضافة إلى المصادقات المصرفية والقانونية).
- الإقرارات الزكوية والضريبية الخاصة بالمنشأة.
- المعلومات التي تزود المنشأة السلطات التنظيمية بها.
- سجلات المساهمين للتعرف على المساهمين الرئيسيين في المنشأة.
- بيانات تضارب المصالح المقدمة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة.
- سجلات استثمارات المنشأة وتلك المتعلقة بخططها لمعاشات التقاعد.
- العقود والاتفاقيات المبرمة مع الإدارة الرئيسية أو المكلفين بالحوكمة.
- العقود والاتفاقيات المهمة التي لا تقع في مسار العمل الطبيعي للمنشأة.
- فواتير ومراسلات محددة من المستشارين المهنيين للمنشأة.
- وثائق التأمين على الحياة التي في حوزة المنشأة.
- العقود المهمة التي أُعيد التفاوض عليها من قبل المنشأة خلال الفترة.
- تقارير وظيفة المراجعة الداخلية.
- المستندات المرتبطة بإيداعات المنشأة لدى السلطة المنظمة للأوراق المالية (مثل نشرات الإصدار).

الترتيبات التي قد تشير إلى وجود علاقات أو معاملات تمت مع أطراف ذات علاقة ولم يتم تحديدها أو الإفصاح عنها في السابق (راجع: الفقرة ١٥)

أ٢٣. هو ترتيب يتضمن اتفاقاً رسمياً أو غير رسمي بين المنشأة وطرف آخر واحدٍ أو أكثر لأغراض مثل:

- إنشاء علاقة عمل من خلال وسائط أو هياكل تنظيمية مناسبة.
- القيام بأنواع معينة من المعاملات بموجب شروط وأحكام محددة.
- توفير خدمات معينة أو دعم مالي.

ومن أمثلة الترتيبات التي قد تشير إلى وجود علاقات أو معاملات مع أطراف ذات علاقة لم تحددها أو تفصح عنها الإدارة للمراجع في السابق:

- المشاركة في شركات تضامن غير مسجلة مع أطراف أخرى.
- إبرام اتفاقيات لتوفير خدمات لأطراف معينة بموجب شروط وأحكام خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة.
- الضمانات والعلاقات مع الضامنين.

تحديد وجود معاملات مهمة خارج مسار العمل الطبيعي (راجع: الفقرة ١٦)

أ٢٤. يُمكِّن الحصول على معلومات إضافية بشأن المعاملات المهمة التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة المراجع من تقويم وجود عوامل خطر الغش، إن وجدت، ومن التعرف على مخاطر التحريف الجوهري عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق متطلبات خاصة بالأطراف ذات العلاقة.

أ٢٥. قد تتضمن أمثلة المعاملات التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة:

- معاملات حقوق الملكية المعقدة، مثل عمليات إعادة هيكلة الشركات أو عمليات الاستحواذ.
- المعاملات مع المنشآت التي تقع في الخارج في دول ذات أنظمة شركات ضعيفة.
- تأجير أماكن العمل أو تقديم الخدمات الإدارية من قبل المنشأة لطرف آخر دون أن وجود عِوَض لذلك.
- معاملات البيع التي تنطوي على خصومات أو عائدات كبيرة بشكل غير معتاد.
- المعاملات التي تتسم بترتيبات دوّارة، على سبيل المثال، البيع مع التعهد بإعادة الشراء.
- المعاملات التي تتم بموجب عقود يتم تغيير شروطها قبل انتهاء مدتها.

فهم طبيعة المعاملات المهمة التي تقع خارج مسار العمل الطبيعي (راجع: الفقرة ١٦(أ))

أ٢٦. يشمل الاستفسار عن طبيعة المعاملات المهمة التي تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، التوصل إلى فهم للمبرر التجاري للمعاملات، والشروط والأحكام التي تمت بموجبها.

الاستفسار عمّا إذا كانت الأطراف ذات العلاقة يمكن أن تكون مشاركة (راجع: الفقرة ١٦(ب))

أ٢٧. يمكن أن يشارك طرف ذو علاقة في معاملة مهمة خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة ليس فقط عن طريق التأثير بشكل مباشر على المعاملة من خلال كونه طرفاً فيها، وإنما أيضاً عن طريق التأثير بشكل غير مباشر من خلال وسيط. وقد يشير مثل هذا التأثير إلى وجود عامل من عوامل خطر الغش.

تبادل المعلومات عن الأطراف ذات العلاقة مع فريق الارتباط (راجع: الفقرة ١٧)

أ٢٨. تتضمن المعلومات ذات الصلة عن الأطراف ذات العلاقة التي يمكن تبادلها مع أعضاء فريق الارتباط، على سبيل المثال:

- هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة.
- طبيعة العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
- العلاقات أو المعاملات المهمة أو المعقدة مع الأطراف ذات العلاقة، التي قد يُحدَّد أنها مخاطر مهمة، وعلى وجه الخصوص المعاملات التي تشارك فيها الإدارة أو المكلفون بالحوكمة مشاركة مالية.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وتقييمها

عوامل خطر الغش المصاحبة لطرف ذي علاقة له نفوذ مُهيمن (راجع: الفقرة ١٩)

أ٢٩. تعد الهيمنة على الإدارة من جانب شخص واحد أو مجموعة صغيرة من الأشخاص دون تطبيق أدوات رقابة تعوِّض عن ذلك، عاملاً من عوامل خطر الغش.[٢٣] ومن بين المؤشرات الدالة على وجود نفوذ مهيمن يمارسه طرف ذو علاقة:

- نقض الطرف ذي العلاقة لقرارات عمل مهمة اتخذتها الإدارة أو المكلفون بالحوكمة.
- الرجوع للطرف ذي العلاقة في الاعتماد النهائي للمعاملات المهمة.
- محدودية النقاش، أو غيابه التام، بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة حول المقترحات التجارية المقدمة من الطرف ذي العلاقة.
- ندرة الفحص والاعتماد المستقل للمعاملات التي يشترك فيها الطرف ذو العلاقة (أو أحد أفراد أسرته المقربين).

وقد يوجد أيضاً النفوذ المهيمن في بعض الحالات، إذا كان الطرف ذو العلاقة قد أدى دوراً قيادياً في تأسيس المنشأة، ولا يزال مستمراً في أداء هذا الدور في إدارتها.

أ٣٠. عند وجود عوامل خطر أخرى، قد يشير وجود طرف ذي علاقة له نفوذ مُهيمن إلى وجود مخاطر تحريف جوهري مهمة بسبب الغش. فعلى سبيل المثال:

- قد يشير معدل الدوران المرتفع بشكل غير معتاد في الإدارة العليا أو المستشارين المهنيين إلى ممارسات مغشوشة أو غير أخلاقية تخدم أغراض الطرف ذي العلاقة.
- قد يشير استخدام وسطاء تجاريين في معاملات مهمة دون وجود مبرر تجاري واضح لذلك، إلى أن الطرف ذا العلاقة يمكن أن تكون له مصلحة في تلك المعاملات من خلال السيطرة على هؤلاء الوسطاء لأغراض احتيالية.
- قد تشير الأدلة على المشاركة المفرطة من قبل الطرف ذي العلاقة في اختيار السياسات المحاسبية أو انشغاله الكامل بذلك، أو بتحديد التقديرات المهمة إلى احتمال إعداد تقرير مالي مغشوش.

الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة (راجع: الفقرة ٢٠)

أ٣١. تعتمد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية التي قد يختارها المراجع كاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة على طبيعة تلك المخاطر وظروف المنشأة.[٢٤]

أ٣٢. من أمثلة إجراءات المراجعة الأساس التي قد ينفذها المراجع عند تقييمه لخطر مهم بأن الإدارة لم تُحاسِب أو تُفصِح بشكل مناسب عن معاملات معينة مع أطراف ذات علاقة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق (سواء بسبب غش أو خطأ):

- المصادقة على جوانب محددة للمعاملات التي يتم إجراؤها مع وسطاء أو مناقشتها معهم، مثل البنوك أو مكاتب المحاماة أو الضامنين أو الوكلاء، متى كان ذلك عملياً وغير محظورٍ بموجب الأنظمة أو اللوائح أو القواعد الأخلاقية.
- المصادقة على أغراض المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة أو شروطها المحددة أو مبالغها (قد يكون إجراء المراجعة هذا أقل فاعلية عندما يرى المراجع أن المنشأة من المرجح أن تؤثر على الأطراف ذات العلاقة في ردودها على المراجع).
- القيام عند الاقتضاء بقراءة القوائم المالية أو المعلومات المالية الأخرى ذات الصلة، في حال توفرها، الخاصة بالأطراف ذات العلاقة للبحث عن أدلة بشأن المحاسبة عن المعاملات الواردة في السجلات المحاسبية للأطراف ذات العلاقة.

أ٣٣. في حالة تقييم المراجع لخطر تحريف جوهري مهم بسبب الغش نتيجةً لوجود طرف ذي علاقة له نفوذ مهيمن، فقد يقوم المراجع، بالإضافة إلى المتطلبات العامة للمعيار (٢٤٠)، بتنفيذ إجراءات مراجعة للتوصل إلى فهم بشأن العلاقات التجارية التي ربما يكون الطرف ذو العلاقة

---

[٢٣] الملحق الأول لمعيار المراجعة (٢٤٠)

[٢٤] يقدم معيار المراجعة (٣٣٠) المزيد من الإرشادات بشأن النظر في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية. ويضع معيار المراجعة (٢٤٠) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن الاستجابات المناسبة للمخاطر المقيَّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش.

قد أقامها بشكل مباشر أو غير مباشر مع المنشأة ولتحديد الحاجة إلى تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية أساس مناسبة. ومن أمثلة تلك الإجراءات ما يلي:

- الاستفسارات من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وإجراء مناقشات معهم.
- الاستفسارات من الطرف ذي العلاقة.
- الفحص المادي للعقود المهمة المبرمة مع الطرف ذي العلاقة.
- إجراء بحث أساسي مناسب، على سبيل المثال من خلال شبكة الإنترنت أو من خلال قواعد معلومات تجارية خارجية خاصة.
- فحص تقارير الكشف عن المخالفات التي يقدمها الموظفون متى كان يتم الاحتفاظ بها.

أ٣٤. بناءً على نتائج إجراءات تقييم المخاطر التي يقوم بها المراجع، قد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على أدلة المراجعة دون اختبار أدوات الرقابة المُطبَّقة في المنشأة على العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. ومع ذلك، وفي بعض الظروف، قد يكون من غير الممكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من خلال إجراءات المراجعة الأساس وحدها فيما يخص مخاطر التحريف الجوهري المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. فعلى سبيل المثال، عندما تكون المعاملات داخل المجموعة بين المنشأة ومكوناتها كثيرة ويكون هناك قدر كبير من المعلومات عن هذه المعاملات قد تم إنشاؤه أو تسجيله أو معالجته أو التقرير عنه بشكل إلكتروني ضمن نظام متكامل، فقد يرى المراجع أنه من غير الممكن تصميم إجراءات مراجعة أساس فعّالة من شأنها أن تقلل في حد ذاتها من مخاطر التحريف الجوهري المصاحبة لهذه المعاملات إلى مستوى منخفضٍ بدرجة يمكن قبولها. وفي مثل هذه الحالة، وللوفاء بمتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) الذي يقضي بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة،[٢٥] فإن المراجع مطالب باختبار أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة على اكتمال ودقة تسجيل العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

تحديد الأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة التي لم يتم تحديدها أو الإفصاح عنها في السابق

إبلاغ فريق الارتباط بالمعلومات عن الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً (راجع: الفقرة ٢٢(أ))

أ٣٥. إن الإبلاغ الفوري عن أي أطراف ذات علاقة يتم تحديدها حديثاً إلى الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط يساعدهم في تحديد ما إذا كانت هذه المعلومات تؤثر على نتائج إجراءات تقييم المخاطر التي تم تنفيذها بالفعل، والاستنتاجات المستنبطة منها، بما في ذلك ما إذا كانت مخاطر التحريف الجوهري بحاجة إلى إعادة تقييم.

الإجراءات الأساس فيما يتعلق بالأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً (راجع: الفقرة ٢٢(ج))

أ٣٦. تتضمن الأمثلة على إجراءات المراجعة الأساس التي قد ينفذها المراجع فيما يتعلق بالأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً:

- القيام باستفسارات عن طبيعة علاقات المنشأة مع الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً، بما في ذلك (متى كان ذلك مناسباً وغير محظور بموجب نظام أو لائحة أو قواعد أخلاقية) الاستفسار من أطراف خارج المنشأة يُفترض أن لديها معرفة كبيرة بالمنشأة وأعمالها، مثل المستشار القانوني أو الوكلاء الأساسين أو الممثلين الرئيسين أو الاستشاريين أو الضامنين أو شركاء العمل المقربين الآخرين.
- إجراء تحليل للسجلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً. وقد يكون من السهل إجراء مثل هذا التحليل باستخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب.
- التحقق من شروط وأحكام المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً، وتقويم ما إذا كانت المعاملات قد تمت المحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

[٢٥] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٨(ب)

عدم الإفصاح المتعمد من قبل الإدارة (راجع: الفقرة ٢٢(هـ))

أ٣٧. تُعد المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (٢٤٠) بشأن مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية، ذات صلة عندما يتضح أن الإدارة قد قامت عن عمد بعدم الإفصاح للمراجع عن الأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة. وقد يأخذ المراجع أيضاً في الحسبان ما إذا كان من الضروري إعادة تقويم إمكانية الاعتماد على ردود الإدارة على استفسارات المراجع وإفادات الإدارة المقدمة للمراجع.

تحديد المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة

تقويم المبرر التجاري للمعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة (راجع: الفقرة ٢٣)

أ٣٨. عند تقويم المبرر التجاري لمعاملة مهمة مع طرف ذي علاقة تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، قد يأخذ المراجع في الحسبان ما يلي:

- ما إذا كانت المعاملة:
  - معقدة للغاية (على سبيل المثال، قد تشتمل المعاملة على عدة أطراف ذات علاقة داخل مجموعة موحدة).
  - تحتوي على شروط تجارية غير معتادة، مثل أسعار ومعدلات فائدة وضمانات وشروط سداد غير معتادة.
  - تفتقر إلى سبب منطقي تجاري واضح لحدوثها.
  - تتضمن أطرافاً ذات علاقة لم يتم تحديدها في السابق.
  - مُعالجة بطريقة غير معتادة.
- ما إذا كانت الإدارة قد ناقشت طبيعة تلك المعاملات والمحاسبة عنها مع المكلفين بالحوكمة.
- ما إذا كانت الإدارة تركز بشكل أكبر على معالجة محاسبية معينة بدلاً من بذل العناية الواجبة للأبعاد الاقتصادية الأساسية للمعاملة.

وإذا كانت توضيحات الإدارة غير متّسقة بشكل جوهري مع شروط المعاملة مع الطرف ذي العلاقة، فإن المراجع مطالب وفقاً لمعيار المراجعة (٥٠٠)[٢٦] بأن ينظر في إمكانية الاعتماد على توضيحات وإفادات الإدارة بشأن الأمور الأخرى المهمة.

أ٣٩. قد يسعى المراجع أيضاً إلى فهم المبرر التجاري لمثل هذه المعاملة من منظور الطرف ذي العلاقة، إذ قد يساعد ذلك المراجع في تحصيل فهم أفضل للحقيقة الاقتصادية للمعاملة وأسباب تنفيذها. وقد يشكِّل المبرر التجاري من منظور الطرف ذي العلاقة والذي يبدو غير متسق مع طبيعة عمل ذلك الطرف عاملاً من عوامل خطر الغش.

التصريح بالمعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة واعتمادها (راجع: الفقرة ٢٣(ب))

أ٤٠. إن التصريح والاعتماد من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، أو حسب مقتضى الحال، من المساهمين فيما يخص المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة قد يوفر أدلة مراجعة بأن هذه المعاملات قد نالت العناية الواجبة من قبل المستويات المناسبة داخل المنشأة، وأن شروطها وأحكامها قد انعكست في القوائم المالية بشكل مناسب. وقد يشير وجود معاملات بهذه الطبيعة لم تخضع لمثل هذا التصريح والاعتماد، مع غياب التفسيرات المنطقية المستندة إلى النقاش مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، إلى وجود مخاطر تحريف جوهري بسبب غش أو خطأ. وفي هذه الظروف، قد يحتاج المراجع إلى أن يكون منتبهاً للمعاملات الأخرى التي لها طبيعة مماثلة. ومع ذلك، فقد يكون التصريح والاعتماد، وحدهما، غير كافيين لاستنتاج ما إذا كانت مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش غير موجودة، لأن التصريح والاعتماد قد يكونان غير فعالين في حالة وجود تواطؤ بين الأطراف ذات العلاقة أو في حالة خضوع المنشأة لنفوذ مهيمن من جانب طرف ذي علاقة.

[٢٦] معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"، الفقرة ١١

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ٤١. قد لا تملك المنشأة الأصغر نفس أدوات الرقابة التي يوفرها اختلاف مستويات السلطة والاعتماد التي قد توجد في منشأة أكبر. وبناءً عليه، فقد يعتمد المراجع عند مراجعة منشأة أصغر بدرجة أقل على التصريح والاعتماد من أجل الحصول على أدلة المراجعة المتعلقة بصحة المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة. وبدلاً من ذلك، قد يأخذ المراجع في الحسبان تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى، مثل الفحص المادي للمستندات ذات الصلة، أو طلب المصادقة على جوانب معينة من المعاملات من الأطراف ذات الصلة، أو ملاحظة مشاركة المدير المالك في المعاملات.

الإقرارات بأن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تم القيام بها على أساس شروط مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري (راجع: الفقرة ٢٤)

أ٤٢. على الرغم من أنه قد يسهل الحصول على أدلة مراجعة بشأن كيفية مقارنة أسعار المعاملات التي تمت مع الأطراف ذات العلاقة بأسعار المعاملات المماثلة التي تمت على أساس تجاري، فإنه توجد عادةً صعوبات عملية تحُدّ من قدرة المراجع على الحصول على أدلة المراجعة التي تثبت أن جميع الجوانب الأخرى للمعاملة تكافئ ما يناظرها في المعاملات التي تمت على أساس تجاري. فعلى سبيل المثال، رغم أن المراجع قد يكون قادراً على التأكد من أن معاملة ما مع طرف ذي علاقة قد تم القيام بها بسعر السوق، فقد يكون من المتعذر عملياً التأكد مما إذا كانت الشروط والأحكام الأخرى للمعاملة (مثل شروط الائتمان والالتزامات المحتملة والأعباء المحددة) مكافئة لتلك التي قد يتم الاتفاق عليها عادةً بين أطراف مستقلة. وبناءً عليه، فقد يكون هناك خطر بوجود تحريف جوهري في إقرار الإدارة بإجراء معاملة مع طرف ذي علاقة بشروط مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري.

أ٤٣. يتطلب إعداد القوائم المالية من الإدارة أن تؤيد الإقرارات التي تفيد بإجراء المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بشروط مكافئة لتلك السائدة في المعاملات التي على أساس تجاري. وقد يتضمن دعم الإدارة لهذا الإقرار:

- مقارنة شروط المعاملة مع الطرف ذي العلاقة بشروط معاملة مطابقة أو مشابهة مع طرف واحد أو أكثر ليس ذا علاقة.
- تكليف خبير خارجي بتحديد القيمة السوقية، وللتأكد من شروط وأحكام السوق لتلك المعاملة.
- مقارنة شروط المعاملة بشروط السوق المعروفة للمعاملات المماثلة بوجه عام في سوق مفتوحة.

أ٤٤. قد يشمل تقويم دعم الإدارة لهذا الإقرار واحداً أو أكثر مما يلي:

- النظر في مدى مناسبة آلية الإدارة لدعم الإقرار.
- التحقق من مصدر البيانات الداخلية أو الخارجية التي تدعم الإقرار، واختبار البيانات لتحديد مدى دقتها واكتمالها وملاءمتها.
- تقويم مدى معقولية أي افتراضات مهمة استند إليها الإقرار.

أ٤٥. تتطلب بعض أطر التقرير المالي الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي لم يتم القيام بها بشروط مكافئة لتلك السائدة في معاملات على أساس تجاري. وفي هذه الظروف، إذا لم تفصح الإدارة في القوائم المالية عن معاملة مع طرف ذي علاقة، فقد يكون ذلك إقراراً ضمنياً بأن المعاملة قد تم القيام بها بشروط مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري.

تقويم المحاسبة عن العلاقات والمعاملات المُحددة مع الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها

اعتبارات الأهمية النسبية عند تقويم التحريفات (راجع: الفقرة ٢٥)

أ٤٦. يتطلب معيار المراجعة (٤٥٠) من المراجع أن يأخذ في الحسبان كلاً من حجم وطبيعة التحريف، والظروف الخاصة بحدوثه، عند تقويم ما إذا كان التحريف جوهرياً.[٢٧] وقد لا تعتمد أهمية المعاملة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية على المبلغ المسجل للمعاملة فحسب، ولكن أيضاً على عوامل معينة أخرى ذات صلة، مثل طبيعة العلاقة مع الطرف ذي العلاقة.

[٢٧] معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرة ١١(أ). وتقدم الفقرة أ٢١ من معيار المراجعة (٤٥٠) إرشادات بشأن الظروف التي قد تؤثر على تقويم التحريف.

تقويم الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة (راجع: الفقرة ٢٥(أ))

أ٤٧. يعني تقويم الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة في سياق متطلبات الإفصاح لإطار التقرير المالي المنطبق النظر فيما إذا كانت حقائق وظروف العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة قد تم تلخيصها وعرضها بشكل مناسب حتى تكون الإفصاحات مفهومة. وقد تكون الإفصاحات المتعلقة بالمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة غير مفهومة في الحالات الآتية:

(أ) إذا كان المبرر التجاري للمعاملات وتأثيراتها على القوائم المالية غير واضحة أو مُحرَّفة؛ أو

(ب) إذا لم يتم الإفصاح بشكل مناسب عن الشروط الرئيسية أو الأحكام أو العناصر المهمة الأخرى للمعاملات والتي تُعد ضرورية لفهمها.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ٢٦)

أ٤٨. تتضمن الظروف التي قد يكون من المناسب فيها الحصول على إفادات مكتوبة من المكلفين بالحوكمة ما يلي:

- ما يكون عند قيام المكلفين بالحوكمة باعتماد معاملات محددة مع أطراف ذات علاقة، (أ) تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية، أو (ب) تشترك فيها الإدارة.
- ما يكون عندما يقدم المكلفون بالحوكمة إفادات شفهية محددة للمراجع فيما يخص تفاصيل معاملات معينة مع الأطراف ذات العلاقة.
- ما يكون عندما تكون للمكلفين بالحوكمة مصالح مالية أو غيرها لدى الأطراف ذات العلاقة أو في المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

أ٤٩. قد يقرر المراجع أيضاً الحصول على إفادات مكتوبة بشأن إقرارات محددة قد تكون الإدارة قد قدمتها، مثل الإفادة بأن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة لا تشتمل على اتفاقات جانبية لم يتم الإفصاح عنها.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ٢٧)

أ٥٠. يساعد الإبلاغ عن الأمور المهمة التي تظهر أثناء المراجعة[٢٨] بخصوص الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة المراجع في وضع فهم مشترك مع المكلفين بالحوكمة لطبيعة هذه الأمور وطريقة حلها. ومن أمثلة الأمور المهمة المرتبطة بالأطراف ذات العلاقة:

- عدم إفصاح الإدارة (سواءً بشكل متعمد أو لا) للمراجع عن الأطراف ذات علاقة أو عن المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة، الأمر الذي قد يلفت انتباه المكلفين بالحوكمة إلى علاقات ومعاملات مهمة مع أطراف ذات علاقة لم يكونوا على علم بها في السابق.
- تحديد المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة، التي لم يتم التصريح بها واعتمادها بشكل مناسب، الأمر الذي قد ينشأ عنه الاشتباه في حدوث غش.
- عدم الاتفاق مع الإدارة فيما يتعلق بالمحاسبة والإفصاح عن المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
- عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح المنطبقة التي تحظر أو تقيد أنواعاً محددة من المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
- مواجهة صعوبات في تحديد الطرف الذي يسيطر في النهاية على المنشأة.

[٢٨] تقدم الفقرة أ٨ من معيار المراجعة (٢٣٠) المزيد من الإرشادات بشأن طبيعة الأمور المهمة التي تظهر أثناء المراجعة.

معيار المراجعة (٥٦٠): الأحداث اللاحقة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٦٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٦٠)

الأحداث اللاحقة

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

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١
الأحداث اللاحقة	٢
تاريخ السريان	٣
الأهداف	٤
التعريفات	٥
المتطلبات	
الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع	٦— ٩
الحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد تاريخ تقريره ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية	١٠— ١٣
الحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد إصدار القوائم المالية	١٤— ١٧
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
نطاق هذا المعيار	أ١
التعريفات	أ٢—أ٥
الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع	أ٦— أ١٠
الحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد تاريخ تقريره ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية	أ١١— أ١٧
الحقائق التي يعلم بها المراجع بعد إصدار القوائم المالية	أ١٨— أ٢٠

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٦٠) *"الأحداث اللاحقة"* 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 مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة عند مراجعة القوائم المالية. ولكنه لا يتناول الأمور المتعلقة بمسؤوليات المراجع عن المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع، وهي المعلومات التي يتناولها معيار المراجعة (٧٢٠).[١] ومع ذلك، فقد تسلط تلك المعلومات الأخرى الضوء على حدث لاحق يقع في نطاق هذا المعيار. (راجع: الفقرة أ١)

الأحداث اللاحقة

٢. قد تتأثر القوائم المالية بأحداث معينة تقع بعد تاريخ القوائم المالية. وتشير العديد من أطر التقرير المالي إلى تلك الأحداث على وجه الخصوص.[٢] وتحدد عادةً نوعين من الأحداث هما:

(أ) الأحداث التي توفر أدلة عن أوضاع كانت موجودة في تاريخ القوائم المالية؛

(ب) الأحداث التي توفر أدلة عن أوضاع نشأت بعد تاريخ القوائم المالية.

ويوضح معيار المراجعة (٧٠٠) أن تاريخ تقرير المراجع يُعلم القارئ بأن المراجع قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث والمعاملات التي علم بها المراجع والتي وقعت حتى ذلك التاريخ.[٣]

تاريخ السريان

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

الأهداف

٤. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع، التي تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية، قد انعكست بشكل مناسب في تلك القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛

(ب) الاستجابة بشكل مناسب للحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد تاريخ تقريره، والتي لو كانت معروفة له في ذلك التاريخ لربما أدت إلى قيامه بتعديل تقريره.

التعريفات

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

(أ) تاريخ القوائم المالية: تاريخ نهاية آخر فترة تغطيها القوائم المالية.

(ب) تاريخ اعتماد القوائم المالية: التاريخ الذي يتم فيه إعداد جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، والذي يقر فيه أصحاب الصلاحية بتحمل المسؤولية عن تلك القوائم المالية. (راجع: الفقرة أ٢)

(ج) تاريخ تقرير المراجع: التاريخ الذي يؤرخ فيه المراجع تقريره عن القوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠). (راجع: الفقرة أ٣)

(د) تاريخ إصدار القوائم المالية: التاريخ الذي يمكن فيه للأطراف الثالثة الاطلاع على تقرير المراجع والقوائم المالية المُراجعة. (راجع: الفقرتين أ٤، أ٥)

---

[١] معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

[٢] على سبيل المثال، يتناول المعيار الدولي للمحاسبة (١٠) "الأحداث بعد فترة التقرير" المعالجة في القوائم المالية للأحداث، المواتية وغير المواتية على السواء، التي تقع بين تاريخ القوائم المالية (المشار إليه بلفظ "نهاية فترة التقرير" في معيار المحاسبة) وتاريخ التصريح بإصدارها.

[٣] معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة أ٦٦

(هـ) الأحداث اللاحقة: الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع، والحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد تاريخ تقريره.

المتطلبات

الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع

٦. يجب على المراجع أن يُنفذ إجراءات مراجعة مُصممة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تُثبت أنه قد تم تحديد جميع الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع، التي تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية. ومع ذلك، لا يُتوقع من المراجع تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة بشأن الأمور التي وفرت لها إجراءات المراجعة المطبقة في السابق استنتاجات مُرضية. (راجع: الفقرة أ٦)

٧. يجب على المراجع تنفيذ الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ٦، بحيث تغطي الفترة من تاريخ القوائم المالية إلى تاريخ تقرير المراجع، أو أقرب تاريخ له ممكن عملياً. ويجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان تقييمه للمخاطر عند تحديد طبيعة ومدى إجراءات المراجعة تلك، التي يجب أن تتضمن ما يلي: (راجع: الفقرتين أ٧، أ٨)

(أ) التوصل إلى فهم لأي إجراءات وضعتها الإدارة لضمان تحديد الأحداث اللاحقة.

(ب) الاستفسار من الإدارة، والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عمّا إذا كانت قد وقعت أي أحداث لاحقة يمكن أن تؤثر على القوائم المالية. (راجع: الفقرة أ٩)

(ج) قراءة المحاضر، إن وجدت، الخاصة باجتماعات مالكي المنشأة والإدارة والمكلفين بالحوكمة التي عُقدت بعد تاريخ القوائم المالية، والاستفسار عن الأمور التي تمت مناقشتها في أي من تلك الاجتماعات التي ليست لها محاضر متاحة بعد. (راجع: الفقرة أ١٠)

(د) قراءة أحدث قوائم مالية أولية لاحقة للمنشأة، إن وجدت.

٨. إذا تعرّف المراجع، نتيجة للإجراءات المُنفذة بموجب الفقرتين ٦ و٧، على أحداثٍ تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كان كل حدث من ذلك القبيل قد انعكس بشكل مناسب في تلك القوائم المالية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

الإفادات المكتوبة

٩. يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، تقديم إفادة مكتوبة، وفقاً لمعيار المراجعة (٥٨٠)[٤] بأن جميع الأحداث الواقعة بعد تاريخ القوائم المالية والتي يتطلب لها إطار التقرير المالي المنطبق إجراء تعديل أو إضافة إفصاح، قد تم تعديلها أو الإفصاح عنها.

الحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد تاريخ تقريره ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية

١٠. لا يقع على المراجع أي التزام بتنفيذ أي إجراءات مراجعة فيما يتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ تقريره. ومع ذلك، فعندما يعلم المراجع بحقيقةٍ ما بعد تاريخ تقريره ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية، والتي لو كانت معروفة له في تاريخ تقرير المراجع لربما أدت إلى قيامه بتعديل تقريره، فيجب عليه: (راجع: الفقرتين أ١١، أ١٢)

(أ) مناقشة الأمر مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال؛

(ب) تحديد ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة إلى تعديل؛ وإذا كان الأمر كذلك:

(ج) الاستفسار عن الكيفية التي تعتزم بها الإدارة معالجة الأمر في القوائم المالية.

١١. إذا عدّلت الإدارة القوائم المالية، فيجب على المراجع:

(أ) تنفيذ إجراءات المراجعة اللازمة في هذه الظروف على التعديل.

---

[٤] معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة"

(ب) ما لم تنطبق الظروف الواردة في الفقرة ١٢:

(١) تمديد إجراءات المراجعة المشار إليها في الفقرتين ٦ و٧ حتى تاريخ التقرير الجديد للمراجع؛

(٢) تقديم المراجع لتقرير جديد بشأن القوائم المالية المعدلة. ويجب ألا يكون التقرير الجديد للمراجع مؤرخاً بتاريخ يسبق تاريخ اعتماد القوائم المالية المعدلة.

١٢. عندما لا يحظر نظام أو لائحة أو إطار التقرير المالي على الإدارة قصر تعديل القوائم المالية على تأثيرات الحدث أو الأحداث اللاحقة المسببة لذلك التعديل، وعندما لا يُحظَر على المسؤولين عن اعتماد القوائم المالية قصر اعتمادهم على ذلك التعديل، فإنه يُسمَح للمراجع بأن يقصُر إجراءات المراجعة المطبقة على الأحداث اللاحقة وفقاً لمتطلبات الفقرة ١١(ب)(١) على ذلك التعديل. وفي مثل هذه الحالات، يجب على المراجع إما أن:

(أ) يُعدل تقريره ليتضمن تاريخاً إضافياً يقتصر على ذلك التعديل، ويشير بموجبه إلى أن إجراءات المراجع بشأن الأحداث اللاحقة تقتصر فقط على تعديل القوائم المالية الموضح في الإيضاح ذي الصلة المرفق بالقوائم المالية؛ أو (راجع: الفقرة أ١٣)

(ب) يقدم تقريراً جديداً أو معدلاً يتضمن بياناً في فقرة لفت الانتباه[٥] أو في فقرة أمر آخر يشير إلى أن إجراءات المراجع بشأن الأحداث اللاحقة تقتصر فقط على تعديل القوائم المالية الموضح في الإيضاح ذي الصلة المرفق بالقوائم المالية.

١٣. في بعض الدول، قد لا يكون مطلوباً من الإدارة بموجب الأنظمة أو اللوائح أو إطار التقرير المالي إصدار قوائم مالية معدلة، وبالتالي، لا يحتاج المراجع إلى تقديم تقرير معدل أو تقرير جديد. ولكن إذا لم تعدل الإدارة القوائم المالية في الظروف التي يعتقد المراجع فيها أن القوائم المالية بحاجة إلى تعديل، فحينئذٍ: (راجع: الفقرتين أ١٤، أ١٥)

(أ) إذا لم يكن تقرير المراجع قد تم تقديمه للمنشأة بعد، فيجب على المراجع تعديل رأيه وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة (٧٠٥)[٦] ثم يقوم بتقديم تقريره؛ أو

(ب) إذا كان تقرير المراجع قد تم تقديمه للمنشأة بالفعل، فيجب على المراجع أن يُخطر الإدارة وأيضاً المكلفين بالحوكمة، ما لم يكونوا جميعاً مشاركين في إدارة المنشأة، بعدم إصدار القوائم المالية للأطراف الثالثة قبل إجراء التعديلات اللازمة. وفي حالة إصدار القوائم المالية في وقت لاحق لكن بدون إجراء التعديلات اللازمة، فيجب على المراجع اتخاذ التصرف المناسب سعياً لمنع الاعتماد على تقريره. (راجع: الفقرتين أ١٦، أ١٧)

الحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد إصدار القوائم المالية

١٤. بعد إصدار القوائم المالية، لا يقع على المراجع أي التزام بتنفيذ أي إجراءات مراجعة فيما يتعلق بتلك القوائم المالية. ومع ذلك، فعندما يعلم المراجع بحقيقة ما بعد إصدار القوائم المالية، والتي لو كانت معروفة له في تاريخ تقرير المراجع لربما أدت إلى قيامه بتعديل تقريره، فيجب عليه:

(أ) مناقشة الأمر مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال؛

(ب) تحديد ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة إلى تعديل؛ وإذا كان الأمر كذلك:

(ج) الاستفسار عن الكيفية التي تعتزم بها الإدارة معالجة الأمر في القوائم المالية. (راجع: الفقرة أ١٨)

١٥. إذا عدّلت الإدارة القوائم المالية، فيجب على المراجع: (راجع: الفقرة أ١٩)

(أ) تنفيذ إجراءات المراجعة اللازمة في هذه الظروف على التعديل.

(ب) فحص الخطوات التي اتخذتها الإدارة للتأكد من أن أي شخص استلم القوائم المالية التي صدرت في السابق وكذلك تقرير المراجع عليها، على علم بالموقف.

(ج) ما لم تنطبق الظروف الواردة في الفقرة ١٢:

---

[٥] انظر معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

[٦] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

(١) تمديد إجراءات المراجعة المشار إليها في الفقرتين ٦ و٧ حتى تاريخ التقرير الجديد للمراجع، على ألا يكون تاريخ التقرير الجديد للمراجع أسبق من تاريخ اعتماد القوائم المالية المعدلة؛

(٢) تقديم المراجع لتقرير جديد بشأن القوائم المالية المعدلة.

(د) عندما تنطبق الظروف الواردة في الفقرة ١٢، تعديل تقرير المراجع أو تقديم المراجع لتقرير جديد وفقاً لما تتطلبه الفقرة ١٢.

١٦. يجب أن يُضمّن المراجع في تقريره الجديد أو المعدل فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر تشير إلى الإيضاح المرفق بالقوائم المالية الذي يناقش على نطاق أوسع سبب تعديل القوائم المالية السابق إصدارها، وإلى التقرير السابق الذي قدمه المراجع.

١٧. في حالة عدم اتخاذ الإدارة للخطوات اللازمة للتأكد من أن أي شخص استلم القوائم المالية السابق إصدارها على علم بالموقف، وفي حالة عدم تعديلها للقوائم المالية في الظروف التي يعتقد المراجع فيها أن القوائم المالية بحاجة إلى تعديل، فيجب على المراجع أن يُخطر الإدارة وأيضاً المكلفين بالحوكمة، ما لم يكونوا جميعاً مشاركين في إدارة المنشأة،[٧] بأنه سيسعى لمنع الاعتماد على تقرير المراجع في المستقبل. وإذا لم تتخذ الإدارة أو المكلفون بالحوكمة هذه الخطوات اللازمة بالرغم من هذا الإخطار، فيجب على المراجع أن يتخذ التصرف المناسب سعياً لمنع الاعتماد على تقريره. (راجع: الفقرة أ٢٠)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة ١)

أ١. عندما تكون القوائم المالية المُراجعة مُضمَّنة في مستندات أخرى لاحقة لإصدار القوائم المالية (بخلاف التقارير السنوية التي ستكون ضمن نطاق معيار المراجعة (٧٢٠))، فإن المراجع قد يتحمل مسؤوليات إضافية فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة التي قد يحتاج المراجع إلى أخذها في الحسبان، مثل المتطلبات النظامية أو التنظيمية التي تنطوي على طرح الأوراق المالية للاكتتاب العام في الدول التي يتم فيها طرح الأوراق المالية. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب الأمر من المراجع تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة حتى تاريخ الطرح النهائي لنشرة الاكتتاب. وقد تتضمن هذه الإجراءات ما هو مشار إليه من إجراءات في الفقرتين ٦ و٧، والتي يتم تنفيذها حتى تاريخ سريان الطرح النهائي لنشرة الاكتتاب، أو تاريخ قريب منه، وقراءة نشرة الاكتتاب لتقييم ما إذا كانت المعلومات الأخرى الواردة فيها تتسق مع المعلومات المالية التي يرتبط بها اسم المراجع.[٨]

التعريفات

تاريخ اعتماد القوائم المالية (راجع: الفقرة ٥(ب))

أ٢. في بعض الدول، تحدد الأنظمة أو اللوائح الأفراد أو الجهات (على سبيل المثال، الإدارة أو المكلفين بالحوكمة) المسؤولين عن استنتاج أن جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، قد تم إعدادها، وتحدد الآلية اللازمة للاعتماد. وفي دول أخرى، قد لا تنص الأنظمة أو اللوائح على وصف لآلية الاعتماد وتتبع المنشأة ما يخصها من إجراءات في إعداد قوائمها المالية وصوغها في شكلها النهائي في ضوء هياكل الإدارة والحوكمة. وفي بعض الدول، يتطلب الأمر اعتماد القوائم المالية بشكل نهائي من قبل المساهمين. وفي هذه الدول، لا يعد الاعتماد النهائي من قبل المساهمين ضرورياً لكي يستنتج المراجع أنه قد حصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأيه في القوائم المالية. ويكون تاريخ اعتماد القوائم المالية لأغراض معايير المراجعة هو أقرب تاريخ يحدد فيه الأشخاص الذين يتمتعون بالسلطة المعترف بها أن جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، قد تم إعدادها وأنهم يقرون بتحمل المسؤولية عن تلك القوائم المالية.

---

[٧] معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٣

[٨] انظر معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة ٢

تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة ٥(ج))

أ٣. لا يمكن أن يكون تقرير المراجع مؤرخاً بتاريخ يسبق التاريخ الذي حصل فيه المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأيه في القوائم المالية، بما في ذلك الأدلة التي تثبت أن جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، قد تم إعدادها، وأن هؤلاء الذين يتمتعون بالسلطة المعترف بها قد أقروا بتحمل المسؤولية عن تلك القوائم المالية.[٩] وبناءً عليه، لا يمكن أن يكون تقرير المراجع مؤرخاً بتاريخ أسبق من تاريخ اعتماد القوائم المالية كما هو محدد في الفقرة ٥(ب). وقد تنقضي فترة زمنية بسبب قضايا إدارية بين تاريخ تقرير المراجع كما هو محدد في الفقرة ٥(ج) والتاريخ الذي يُقدَّم فيه تقرير المراجع إلى المنشأة.

تاريخ إصدار القوائم المالية (راجع: الفقرة ٥(د))

أ٤. بشكل عام، يعتمد تاريخ إصدار القوائم المالية على البيئة التنظيمية للمنشأة. وفي بعض الظروف، قد يكون تاريخ إصدار القوائم المالية هو التاريخ الذي يتم فيه إيداعها لدى سلطة تنظيمية معينة. وحيث إنه لا يمكن إصدار القوائم المالية المُراجعة بدون تقرير المراجع، فلا يجب فقط أن يكون تاريخ إصدار القوائم المالية المُراجَعة هو نفس تاريخ تقرير المراجع أو تاريخ لاحق له، بل ينبغي أيضاً أن يكون نفس تاريخ تقديم تقرير المراجع للمنشأة أو تاريخ لاحق له.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٥. في حالة القطاع العام، قد يكون تاريخ إصدار القوائم المالية هو تاريخ عرض القوائم المالية المُراجَعة وتقرير المراجع عليها على السلطة المعنية، أو تاريخ الإعلان عنها بأية صورة أخرى للجمهور.

الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرات ٦-٩)

أ٦. اعتماداً على تقييم المراجع للمخاطر، قد تتضمن إجراءات المراجعة المطلوبة بموجب الفقرة ٦ إجراءات، ضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، تنطوي على فحص أو اختبار السجلات المحاسبية أو المعاملات التي تتم بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع. وتُنفَّذ إجراءات المراجعة المطلوبة بموجب الفقرتين ٦ و٧ بالإضافة إلى الإجراءات التي قد ينفذها المراجع لأغراضٍ أخرى، والتي مع ذلك، قد توفر أدلة حول الأحداث اللاحقة (على سبيل المثال، للحصول على أدلة مراجعة فيما يتعلق بأرصدة الحسابات كما في تاريخ إصدار القوائم المالية، مثل الإجراءات الخاصة بالفصل الزمني أو الإجراءات المتعلقة بالمقبوضات اللاحقة من المبالغ المستحقة التحصيل).

أ٧. تنص الفقرة ٧ على إجراءات مراجعة معينة في هذا السياق، يتعين على المراجع تنفيذها بموجب الفقرة ٦. ومع ذلك، قد تعتمد إجراءات الأحداث اللاحقة التي ينفذها المراجع على المعلومات المتاحة، وبشكل خاص على قدر إعداد السجلات المحاسبية منذ تاريخ القوائم المالية. فعندما تكون السجلات المحاسبية غير مُحدَّثة، وبالتالي لا تكون هناك قوائم مالية أولية (سواءً لأغراض داخلية أو خارجية) قد تم إعدادها، أو عندما لا تكون هناك محاضر مُعدَّة لاجتماعات الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، فقد تأخذ إجراءات المراجعة الملائمة شكل الفحص المادي للدفاتر والسجلات المتاحة، بما في ذلك كشوف الحسابات البنكية. وتقدم الفقرة أ٨ أمثلة لبعض الأمور الإضافية التي قد يأخذها المراجع في الحسبان في سياق هذه الاستفسارات.

أ٨. بالإضافة إلى إجراءات المراجعة المطلوبة بموجب الفقرة ٧، قد يرى المراجع أنه من الضروري والمناسب أن:

- يقرأ أحدث موازنات المنشأة المتاحة، وتنبؤات التدفقات النقدية، والتقارير الإدارية الأخرى ذات العلاقة للفترات الواقعة بعد تاريخ القوائم المالية؛ أو
- يستفسر أو يوسع نطاق الاستفسارات الشفهية أو المكتوبة السابقة الموجهة إلى المستشار القانوني للمنشأة فيما يتعلق بالدعاوى القضائية والمطالبات؛ أو
- ينظر فيما إذا كانت الإفادات المكتوبة التي تغطي أحداثاً لاحقة معينة قد تكون ضرورية لدعم أدلة المراجعة الأخرى، وبالتالي الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

[٩] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٤١. في بعض الحالات، يحدد نظام أو لائحة أيضاً المرحلة في آلية التقرير عن القوائم المالية، التي من المتوقع أن تكتمل عندها المراجعة.

الاستفسار (راجع: الفقرة ٧(ب))

أ٩. عند الاستفسار من الإدارة، والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عمّا إذا كانت أي أحداث لاحقة قد وقعت ويمكن أن تؤثر على القوائم المالية، فإن المراجع قد يستفسر عن الوضع الحالي للبنود التي تمت المحاسبة عنها على أساس بيانات أولية أو غير حاسمة، وقد يطرح استفسارات معينة بشأن الأمور الآتية:

- ما إذا كان قد تم الدخول في تعهدات أو عمليات اقتراض أو ضمانات جديدة.
- ما إذا كان قد تم تنفيذ عمليات بيع أو اقتناء للأصول، أو تم التخطيط لذلك.
- ما إذا كانت هناك زيادات في رأس المال أو في إصدار أدوات المديونية، مثل إصدار أسهم أو سندات دين جديدة، أو إبرام اتفاقية دمج أو تصفية أو التخطيط لها.
- ما إذا كانت هناك أي أصول تمت مصادرتها من قبل الحكومة، أو تعرضت للتلف، على سبيل المثال بسبب حريق أو فيضان.
- ما إذا كان قد طرأت أي مستجدات تتعلق بالالتزامات المحتملة.
- ما إذا كانت هناك أي تعديلات محاسبية غير عادية تم إجراؤها، أو من المرتقب إجراؤها.
- ما إذا كانت هناك أي أحداث قد وقعت أو من المحتمل أن تقع، وتثير تساؤلات بشأن مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة في القوائم المالية، كما هو الحال على سبيل المثال في حالة ما إذا كانت تلك الأحداث تدعو إلى التساؤل بشأن مدى صحة افتراض الاستمرارية.
- ما إذا كانت أي أحداث قد وقعت ولها صلة بقياس التقديرات أو المخصصات الواردة في القوائم المالية.
- ما إذا كانت أي أحداث قد وقعت ولها صلة بقابلية استرداد الأصول.

قراءة محاضر الاجتماعات (راجع: الفقرة ٧(ج))

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ١٠. في القطاع العام، قد يقرأ المراجع السجلات الرسمية للإجراءات ذات الصلة الصادرة عن السلطة المعنية، ويستفسر عن الأمور المتناولة في هذه الإجراءات والتي لا توجد لها سجلات رسمية متاحة حتى الوقت الراهن.

الحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد تاريخ تقريره ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية

الآثار المترتبة على المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة ١٠)

أ١١. رغم أن المراجع لا يقع عليه أي التزام بتنفيذ أي إجراءات مراجعة بشأن القوائم المالية بعد تاريخ تقريره وقبل تاريخ إصدار القوائم المالية، فإن معيار المراجعة (٧٢٠) ينص على متطلبات وإرشادات فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع، والتي قد تتضمن معلومات أخرى يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع، ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية.

مسؤولية الإدارة تجاه المراجع (راجع: الفقرة ١٠)

أ١٢. كما هو موضح في معيار المراجعة (٢١٠)، تتضمن شروط ارتباط المراجعة موافقة الإدارة على إعلام المراجع بالحقائق التي قد تؤثر على القوائم المالية، والتي قد تصبح الإدارة على علم بها خلال الفترة من تاريخ تقرير المراجع وحتى تاريخ إصدار القوائم المالية.[١٠]

التأريخ المزدوج (راجع: الفقرة ١٢(أ))

أ١٣. عندما يعدل المراجع تقريره، وفقاً للظروف الموضحة في الفقرة ١٢(أ)، لتضمين تاريخ إضافي يقتصر على ذلك التعديل، يظل تاريخ تقرير المراجع بشأن القوائم المالية قبل التعديل اللاحق لها من قبل الإدارة دون تغيير، لأن هذا التاريخ يُعلم القارئ بالوقت الذي اكتمل فيه عمل

[١٠] معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة أ٢٤

المراجعة فيما يتعلق بتلك القوائم المالية. ولكن يتم تضمين تاريخ إضافي في تقرير المراجع لإعلام المستخدمين بأن إجراءات المراجع اللاحقة لذلك التاريخ اقتصرت على التعديل اللاحق على القوائم المالية. وفيما يلي مثال توضيحي لمثل هذا التاريخ الإضافي:

(تاريخ تقرير المراجع)، باستثناء ما يتعلق بالإيضاح (س)، فإن تاريخه يكون في (تاريخ استكمال إجراءات المراجعة المُقتصرة على التعديل الموضح في الإيضاح (س)).

عدم التعديل على القوائم المالية من قبل الإدارة (راجع: الفقرة ١٣)

أ١٤. في بعض الدول، قد لا تكون الإدارة مطالبة بموجب الأنظمة أو اللوائح أو إطار التقرير المالي بإصدار قوائم مالية معدَّلة. وغالباً ما تكون هذه هي الحالة عندما يكون إصدار القوائم المالية للفترة التالية وشيكاً، شريطة أن يتم تضمين الإفصاحات المناسبة في تلك القوائم.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ١٥. في القطاع العام، قد تتضمن أيضاً التصرفات المتخذة وفقاً للفقرة ١٣، عندما لا تعدل الإدارة القوائم المالية، التقرير بشكل منفصل للسلطة المعنية، أو للجهة الأخرى ذات الصلة في التسلسل الهرمي للتقرير، عمّا ترتب على الحدث اللاحق من آثار على القوائم المالية وتقرير المراجع.

تصرف المراجع سعياً لمنع الاعتماد على تقريره (راجع: الفقرة ١٣(ب))

أ١٦. قد يحتاج المراجع إلى الوفاء بالتزامات قانونية إضافية، حتى وإن قام بإخطار الإدارة بعدم إصدار القوائم المالية، ووافقت الإدارة على طلبه.

أ١٧. عندما تصدر الإدارة القوائم المالية على الرغم من إخطار المراجع لها بعدم إصدارها للأطراف الثالثة، فإن تصرف المراجع لمنع الاعتماد على تقريره بشأن القوائم المالية يعتمد على الحقوق والالتزامات النظامية للمراجع. وبالتالي، فقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

الحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد إصدار القوائم المالية

الآثار المترتبة على المعلومات الأخرى التي يتم استلامها بعد إصدار القوائم المالية (راجع: الفقرة ١٤)

أ١٨. يتناول معيار المراجعة (٧٢٠) التزامات المراجع بشأن المعلومات الأخرى التي يتم استلامها بعد تاريخ تقريره. ورغم أن المراجع لا يقع عليه أي التزام بتنفيذ أي إجراءات مراجعة بشأن القوائم المالية بعد إصدارها، فإن معيار المراجعة (٧٢٠) ينص على متطلبات وإرشادات فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع.

عدم التعديل على القوائم المالية من قبل الإدارة (راجع: الفقرة ١٥)

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ١٩. في بعض الدول، قد يُحظر على منشآت القطاع العام إصدار قوائم مالية مُعدَّلة بموجب نظام أو لائحة. وفي مثل هذه الظروف، قد يكون التصرف المناسب من جانب المراجع هو تقديم تقرير إلى الجهة النظامية المعنية.

تصرف المراجع سعياً لمنع الاعتماد على تقريره (راجع: الفقرة ١٧)

أ٢٠. عندما يعتقد المراجع أن الإدارة أو المكلفين بالحوكمة قد أخفقوا في اتخاذ ما يلزم من خطوات لمنع الاعتماد على تقريره بشأن القوائم المالية التي أصدرتها المنشأة في وقت سابق رغم الإخطار السابق من جانب المراجع بأنه سيتخذ ما يلزم من تصرفات سعياً لمنع الاعتماد على تقريره، فإن تصرف المراجع عندئذٍ يعتمد على حقوقه والتزاماته النظامية. وبالتالي، فقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

معيار المراجعة (٥٧٠): الاستمرارية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٧٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٧٠)

الاستمرارية

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

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١
أساس الاستمرارية في المحاسبة	٢
المسؤولية عن تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة	٣–٧
تاريخ السريان	٨
الأهداف	٩
المتطلبات	
إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها	١٠–١١
تقويم تقييم الإدارة	١٢–١٤
فترة ما بعد تقييم الإدارة	١٥
المزيد من إجراءات المراجعة عند تحديد أحداث أو ظروف	١٦
استنتاجات المراجع	١٧–٢٠
الآثار المترتبة في تقرير المراجع	٢١–٢٤
الاتصال بالمكلفين بالحوكمة	٢٥
التأخر الكبير في اعتماد القوائم المالية	٢٦
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
نطاق هذا المعيار	أ١
أساس الاستمرارية في المحاسبة	أ٢
إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها	أ٣–أ٧
تقويم تقييم الإدارة	أ٨–أ١٣
فترة ما بعد تقييم الإدارة	أ١٤–أ١٥
المزيد من إجراءات المراجعة عند تحديد أحداث أو ظروف	أ١٦–أ٢٠
استنتاجات المراجع	أ٢١–أ٢٥
الآثار المترتبة في تقرير المراجع	أ٢٦–أ٣٥
الملحق: أمثلة توضيحية لتقارير المراجع فيما يتعلق بالاستمرارية	

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٧٠) *"الاستمرارية"* 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 مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالاستمرارية عند مراجعة القوائم المالية وما يترتب على ذلك من آثار على تقرير المراجع. (راجع: الفقرة أ١)

أساس الاستمرارية في المحاسبة

٢. وفقاً لأساس الاستمرارية في المحاسبة، فإن القوائم المالية يتم إعدادها على افتراض أن المنشأة منشأة مستمرة وأنها ستستمر في أعمالها في المستقبل المنظور. ويتم إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعتزم الإدارة تصفية المنشأة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لدى الإدارة أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك. وقد يتم، أو لا يتم، إعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص وفقاً لإطار تقرير مالي يكون أساس الاستمرارية في المحاسبة ملائماً له (على سبيل المثال، لا يُعد أساس الاستمرارية في المحاسبة ملائماً لبعض القوائم المالية المُعدة على أساس الضريبة في دول معينة). وعندما يكون من المناسب استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، يتم تسجيل الأصول والالتزامات على أساس أن المنشأة ستكون قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها خلال مسار عملها الطبيعي. (راجع: الفقرة أ٢)

المسؤولية عن تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة

٣. تحتوي بعض أطر التقرير المالي على متطلب صريح يقضي بإجراء الإدارة تقييماً خاصاً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وعلى معايير تتعلق بالأمور التي يجب أخذها في الحسبان والإفصاحات التي سيتم القيام بها بخصوص الاستمرارية. فعلى سبيل المثال، يتطلب المعيار الدولي للمحاسبة (١) من الإدارة إجراء تقييم لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.[١] وقد تكون المتطلبات التفصيلية المتعلقة بمسؤولية الإدارة عن تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وما يتعلق بذلك من إفصاحات في القوائم المالية منصوصاً عليها أيضاً في نظام أو لائحة.

٤. قد لا يوجد في أطر تقرير مالي أخرى متطلب صريح يقضي بإجراء الإدارة تقييماً خاصاً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ومع ذلك، ونظراً لأن أساس الاستمرارية في المحاسبة يُعد مبدأ أساسياً في إعداد القوائم المالية كما هو موضح في الفقرة ٢، فإن إعداد القوائم المالية يتطلب من الإدارة تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، حتى وإن لم يتضمن إطار التقرير المالي متطلباً صريحاً للقيام بذلك.

٥. ينطوي تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة على إجراء اجتهاد، في لحظة زمنية معينة، بشأن النتائج المستقبلية غير المؤكدة بطبيعتها للأحداث أو الظروف. وفيما يلي العوامل ذات الصلة بذلك الاجتهاد:

- تزداد درجة عدم التأكد المصاحبة لنتيجة حدث أو ظرف معين بشكلٍ كبير كلما تأخر وقوع الحدث أو الظرف أو النتيجة. ولذلك، تحدد معظم أطر التقرير المالي، التي تتطلب من الإدارة إجراء تقييم صريح، الفترة التي تكون الإدارة مطالبة فيها بأخذ جميع المعلومات المتاحة في الحسبان.
- حجم المنشأة وتعقدها، وطبيعة وحالة أعمالها، ودرجة تأثرها بالعوامل الخارجية التي تؤثر على الاجتهاد المتعلق بنتيجة الأحداث أو الظروف.
- يستند أي اجتهاد بشأن المستقبل إلى المعلومات المتاحة في الوقت الذي يتم فيه إجراء هذا الاجتهاد. وقد تفضي الأحداث اللاحقة إلى نتائج غير متسقة مع الاجتهادات التي كانت تبدو معقولة في الوقت الذي تم إجراؤها فيه.

مسؤوليات المراجع

٦. تتمثل مسؤوليات المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وفي التوصل إلى استنتاجات، بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية، واستنتاج ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وتوجد هذه المسؤوليات حتى وإن كان إطار التقرير المالي المستخدم في إعداد القوائم المالية لا يتضمن متطلباً صريحاً يقضي بإجراء الإدارة تقييماً خاصاً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

---

[١] المعيار الدولي للمحاسبة (١) "عرض القوائم المالية"، الفقرتان ٢٥ و٢٦

٧. ومع ذلك، وكما هو موضح في معيار المراجعة (٢٠٠)،[٢] فإن التأثيرات المحتملة للقيود الملازمة لقدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية تكون أكبر بالنسبة للأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تتسبب في توقف المنشأة عن البقاء كمنشأة مستمرة. ولا يستطيع المراجع أن يتنبأ بهذه الأحداث أو الظروف المستقبلية. وبناءً عليه، فلا يمكن النظر إلى خلو تقرير المراجع من أية إشارة إلى وجود عدم تأكد جوهري من قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة على أنه ضمان لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

تاريخ السريان

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

الأهداف

٩. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، والتوصل إلى استنتاجات، بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية؛

(ب) القيام، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، باستنتاج ما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري بشأن أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛

(ج) إعداد التقرير وفقاً لهذا المعيار.

المتطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

١٠. عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر على النحو الذي يتطلبه معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،[٣] يجب على المراجع أن ينظر فيما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وعند القيام بذلك، يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كانت الإدارة قد أجرت بالفعل تقييماً مبدئياً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، ومن ثمّ: (راجع: الفقرات أ٣–أ٦)

(أ) إذا تم إجراء مثل هذا التقييم، يجب على المراجع مناقشته مع الإدارة وتحديد ما إذا كانت الإدارة قد حددت أحداثاً أو ظروفاً قد تثير، كل منها على حدة أو مجتمعة، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وإذا كان الأمر كذلك، فإنه يناقش خطط الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث أو الظروف؛ أو

(ب) إذا لم يتم إجراء مثل هذا التقييم بعد، يجب على المراجع أن يناقش مع الإدارة أساس استخدامها المرتقب لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وأن يستفسر منها عمّا إذا كانت هناك أحداث أو ظروف قد تثير، كل منها على حدة أو مجتمعة، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

١١. يجب على المراجع أن يظل منتبهاً طوال مدة المراجعة لأدلة المراجعة بشأن الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. (راجع: الفقرة أ٧)

تقويم تقييم الإدارة

١٢. يجب على المراجع تقويم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. (راجع: الفقرات أ٨–أ١٠؛ أ١٢، أ١٣)

١٣. عند تقويم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، يجب على المراجع أن يغطي نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة لإجراء تقييمها وفقاً لما يتطلبه إطار التقرير المالي المنطبق أو ما تتطلبه الأنظمة أو اللوائح إذا كانت تحدد فترة أطول. وإذا كان تقييم الإدارة لقدرة

[٢] معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرتان أ٥٦ وأ٥٧

[٣] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"، الفقرة ١٣

المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة يغطي فترة أقل من اثني عشر شهراً من تاريخ القوائم المالية حسب تعريفه الوارد في معيار المراجعة (٥٦٠)،[٤] فيجب على المراجع أن يطلب من الإدارة مد فترة تقييمها لاثني عشر شهراً على الأقل من ذلك التاريخ. (راجع: الفقرات أ١١–أ١٣)

١٤. عند تقويم تقييم الإدارة، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان ما إذا كان تقييم الإدارة يتضمن جميع المعلومات ذات الصلة التي يكون المراجع على علم بها نتيجةً للمراجعة.

فترة ما بعد تقييم الإدارة

١٥. يجب على المراجع أن يستفسر من الإدارة عن معرفتها بوجود أحداث أو ظروف بعد فترة التقييم، قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. (راجع: الفقرتين أ١٤، أ١٥)

المزيد من إجراءات المراجعة عند تحديد أحداث أو ظروف

١٦. في حالة تحديد حالات أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، يجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتحديد ما إذا كان يوجد، أم لا، عدم تأكد جوهري بشأن أحداث أو ظروف، قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة (يُشار إليه فيما بعد بلفظ "عدم التأكد الجوهري") من خلال تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة، بما في ذلك أخذ العوامل المخففة في الحسبان. ويجب أن تتضمن هذه الإجراءات ما يلي: (راجع: الفقرة أ١٦)

(أ) مطالبة الإدارة بإجراء تقييم لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، في حال عدم قيامها بذلك.

(ب) تقويم خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية فيما يتعلق بتقييمها للاستمرارية، وما إذا كان من المرجح أن تُحسن نتيجة هذه الخطط من الوضع، وما إذا كانت خطط الإدارة مجدية في ظل الظروف القائمة. (راجع: الفقرة أ١٧)

(ج) في حالة قيام المنشأة بإعداد تنبؤ للتدفقات النقدية، وكان تحليل التنبؤ عاملاً مهماً عند النظر في النتيجة المستقبلية للأحداث أو الظروف أثناء تقويم خطط الإدارة للتصرفات المستقبلية: (راجع: الفقرتين أ١٨، أ١٩)

١. تقويم إمكانية الاعتماد على البيانات المولَّدة التي تم الاستناد إليها في إعداد التنبؤ؛

٢. تحديد ما إذا كان هناك دعم كافٍ للافتراضات التي استند إليها التنبؤ.

(د) النظر فيما إذا كانت هناك أي حقائق أو معلومات إضافية قد أصبحت متاحة منذ التاريخ الذي أجرت فيه الإدارة تقييمها.

(هـ) طلب إفادات مكتوبة من الإدارة ومن المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، فيما يتعلق بخططهم للتصرفات المستقبلية وجدوى هذه الخطط. (راجع: الفقرة أ٢٠)

استنتاجات المراجع

١٧. يجب على المراجع تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، والتوصل إلى استنتاجات، بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية.

١٨. استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، يجب على المراجع أن يستنتج، وفقاً لحكمه، ما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري بشأن أحداث أو ظروف قد تثير، كل منها على حدة أو مجتمعة، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويكون عدم التأكد جوهرياً عندما يبلغ حجم تأثيره المحتمل واحتمالية حدوثه حداً يستلزم، بحسب حكم المراجع، الإفصاح المناسب عن طبيعة عدم التأكد والآثار المترتبة عليه لتحقيق ما يلي: (راجع: الفقرتين أ٢١، أ٢٢)

(أ) العرض العادل للقوائم المالية، في حالة إطار التقرير المالي ذي العرض العادل، أو

(ب) خلو القوائم المالية من التضليل، في حالة إطار الالتزام.

[٤] معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"، الفقرة ٥(أ)

كفاية الإفصاحات عند تحديد أحداث أو ظروف ووجود عدم تأكد جوهري

١٩. إذا استنتج المراجع أن استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة يعد مناسباً في ظل الظروف القائمة، ولكن يوجد عدم تأكد جوهري، فيجب عليه تحديد ما إذا كانت القوائم المالية: (راجع: الفقرتين أ٢٢، أ٢٣)

(أ) تفصح بشكلٍ كافٍ عن الأحداث أو الظروف الرئيسية التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وخطط الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث أو الظروف؛

(ب) تُفصح بشكلٍ واضح عن أن هناك عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وعليه، قد لا تستطيع المنشأة تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها خلال مسار عملها الطبيعي.

كفاية الإفصاحات عند تحديد أحداث أو ظروف ولكن دون وجود عدم تأكد جوهري

٢٠. في حالة تحديد أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، لكن، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، يستنتج المراجع أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري، فيجب على المراجع تقويم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية عن هذه الأحداث أو الظروف، وذلك في ضوء متطلبات التقرير المالي المنطبق. (راجع: الفقرتين أ٢٤، أ٢٥)

الآثار المترتبة في تقرير المراجع

عدم مناسبة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة

٢١. في حالة إعداد القوائم المالية باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ولكن بحسب حكم المراجع يُعد استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة في إعداد القوائم المالية غير مناسب، فيجب على المراجع إبداء رأي معارض. (راجع: الفقرتين أ٢٦، أ٢٧)

مناسبة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة ولكن مع وجود عدم تأكد جوهري

إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن وجود عدم تأكد جوهري

٢٢. في حالة إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهري، فيجب على المراجع إبداء رأي غير معدل، ويجب أن يتضمن تقرير المراجع قسماً منفصلاً تحت عنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" بغرض: (راجع: الفقرات أ٢٨–أ٣١، أ٣٤)

(أ) لفت الانتباه إلى الإيضاح المرفق بالقوائم المالية الذي يفصح عن الأمور الموضحة في الفقرة ١٩؛

(ب) بيان أن هذه الاحداث أو الظروف تشير إلى وجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وأن رأي المراجع غير معدل فيما يتعلق بهذا الأمر.

عدم إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن وجود عدم تأكد جوهري

٢٣. في حالة عدم إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهري، فيجب على المراجع: (راجع: الفقرات أ٣٢–أ٣٤)

(أ) إبداء رأي متحفظ أو رأي معارض، حسب مقتضى الحال، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)[٥]؛

(ب) النص في قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) في تقرير المراجع، على وجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وأن القوائم المالية لا تفصح بشكلٍ كافٍ عن هذا الأمر.

عدم رغبة الإدارة في إجراء تقييمها أو مد فترته

٢٤. في حالة عدم رغبة الإدارة في إجراء تقييمها أو مد فترته، عندما يطلب المراجع منها القيام بذلك، فيجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان ما يترتب على ذلك من آثار في تقريره. (راجع: الفقرة أ٣٥)

[٥] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

٢٥. ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة،[٦] فيجب على المراجع إبلاغهم بالأحداث أو الظروف المحددة التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويجب أن يتضمن ذلك الإبلاغ للمكلفين بالحوكمة ما يلي:

(أ) ما إذا كانت الأحداث أو الظروف تشكل عدم تأكد جوهري؛

(ب) ما إذا كان استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة يعد مناسباً في إعداد القوائم المالية؛

(ج) كفاية الإفصاحات ذات العلاقة في القوائم المالية؛

(د) الآثار المترتبة على ذلك في تقرير المراجع، عند الانطباق.

التأخر الكبير في اعتماد القوائم المالية

٢٦. في حالة وجود تأخر كبير في اعتماد القوائم المالية من جانب الإدارة أو المكلفين بالحوكمة بعد تاريخ القوائم المالية، فيجب على المراجع الاستفسار عن أسباب هذا التأخير. وإذا اعتقد المراجع أن التأخير قد يكون مرتبطاً بأحداث أو ظروف تتعلق بتقييم الاستمرارية، فيجب عليه تنفيذ إجراءات المراجعة الزائدة الضرورية الموضحة في الفقرة ١٦، إضافة إلى مراعاة تأثير ذلك على استنتاج المراجع فيما يتعلق بوجود عدم تأكد جوهري، حسبما هو موضح في الفقرة ١٨.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة ١)

أ١. يتناول معيار المراجعة (٧٠١)[٧] مسؤولية المراجع عن الإبلاغ بالأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع. وينص ذلك المعيار على أنه عند تطبيق معيار المراجعة (٧٠١)، فإن الأمور المتعلقة بالاستمرارية قد يتم تحديدها على أنها أمور رئيسة للمراجعة، ويوضح أن عدم التأكد الجوهري المتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، يُعد بطبيعته أحد الأمور الرئيسة للمراجعة.[٨]

أساس الاستمرارية في المحاسبة (راجع: الفقرة ٢)

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٢. يعد استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة ذا صلة أيضاً بمنشآت القطاع العام. فعلى سبيل المثال، يتناول المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام (١) قضية قدرة منشآت القطاع العام على البقاء كمنشآت مستمرة.[٩] ويمكن أن تنشأ مخاطر الاستمرارية على سبيل المثال لا الحصر في المواقف التي تعمل فيها منشآت القطاع العام على أساس الربحية، أو عندما يكون من المحتمل تخفيض دعم الحكومة أو سحبه، أو في حالة الخصخصة. وقد تتضمن الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة في القطاع العام، المواقف التي تفتقر فيها منشآت القطاع العام إلى التمويل من أجل استمرار وجودها، أو عند اتخاذ قرارات سياسية تؤثر على الخدمات التي تقدمها منشأة القطاع العام.

---

[٦] معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٣

[٧] معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

[٨] انظر الفقرتين ١٥ و٤١ من معيار المراجعة (٧٠١).

[٩] المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام (١) "عرض القوائم المالية"، الفقرات ٣٨-٤١

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة (راجع: الفقرة ١٠)

أ٣. فيما يلي أمثلة لأحداث أو ظروف يمكن أن تثير، كل منها على حدة أو مجتمعة، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وتجدر الإشارة إلى أن القائمة الآتية ليست شاملة، كما إن وجود واحد أو أكثر من البنود لا يدل دائماً على وجود عدم تأكد جوهري.

الأمور المالية

- وجود مركز صافٍ بالالتزامات أو الالتزامات المتداولة.
- اقتراب القروض محددة الأجل من موعد استحقاقها دون وجود فرص واقعية للتجديد أو للسداد؛ أو الاعتماد المفرط على الاقتراض قصير الأجل لتمويل أصول طويلة الأجل.
- المؤشرات على سحب الدعم المالي من قبل الدائنين.
- وجود تدفقات نقدية تشغيلية سالبة تشير إليها القوائم المالية التاريخية أو المستقبلية.
- المعدلات المالية الرئيسية السلبية.
- الخسائر التشغيلية الجوهرية أو التدهور الكبير في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية.
- التأخر في توزيعات الأرباح أو توقفها.
- عدم القدرة على السداد للدائنين في تواريخ الاستحقاق.
- عدم القدرة على الالتزام بشروط اتفاقيات القروض.
- التحول من نظام الائتمان إلى نظام الدفع عند الاستلام في المعاملات مع الموردين.
- عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتج جديد ضروري، أو استثمارات ضرورية أخرى.

الأمور التشغيلية

- عزم الإدارة على تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات.
- خلو المناصب الإدارية العليا مع عدم توفر البديل.
- خسارة سوق رئيسي، أو عميل رئيسي، أو حق امتياز، أو رخصة، أو مورد رئيسي.
- مشكلات العمالة.
- نقص الإمدادات المهمة.
- ظهور منافس ناجح بشكلٍ كبير.

أمور أخرى

- عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات النظامية أو التنظيمية الأخرى، مثل متطلبات الملاءة أو السيولة للمؤسسات المالية.
- وجود دعاوى قانونية أو تنظيمية منظورة ضد المنشأة، والتي في حال نجاحها، قد تؤدي إلى مطالبات من غير المرجح أن تكون المنشأة قادرة على الوفاء بها.
- التغييرات في الأنظمة أو اللوائح أو في سياسة الحكومة، التي من المتوقع أن تؤثر سلباً على المنشأة.
- الكوارث غير المؤمّن ضدها أو المؤمن ضدها بأقل مما يجب في حال حدوثها.

وثمة عوامل أخرى يمكن أن تخفف في الغالب من أهمية هذه الأحداث أو الظروف. فعلى سبيل المثال، يمكن موازنة تأثير عدم قدرة المنشأة على سداد ديونها العادية عن طريق خطط الإدارة لتوفير تدفقات نقدية كافية من خلال وسائل بديلة، مثل التخلص من أصول، أو إعادة جدولة دفعات سداد القروض، أو الحصول على رأس مال إضافي. وعلى نحو مماثل، يمكن التخفيف من أثر فقدان مورِّد رئيسي عن طريق توفير مصدر توريد بديل ومناسب.

أ٤. تساعد إجراءات تقييم المخاطر التي تتطلبها الفقرة ١٠ المراجع في تحديد ما إذا كان من المرجح أن يمثل استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة قضية مهمة وأثر ذلك على التخطيط للمراجعة. وتسمح هذه الإجراءات أيضاً بإجراء المزيد من المناقشات مع الإدارة في الوقت المناسب، بما في ذلك مناقشة خطط الإدارة وحل أي قضايا محددة تتعلق بالاستمرارية.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر (راجع: الفقرة ١٠)

أ٥. يمكن أن يؤثر حجم المنشأة على قدرتها على تحمل الظروف المعاكسة. ويمكن أن تكون المنشآت الصغيرة قادرة على الاستجابة بسرعة لاستغلال الفرص، لكنها قد تفتقر إلى الاحتياطيات اللازمة لاستمرار العمليات.

أ٦. تتضمن الظروف التي لها صلة خاصة بالمنشآت الصغيرة خطر توقف البنوك والمقرضين الآخرين عن دعم المنشأة، إضافة إلى الفقدان المحتمل لمورد رئيسي أو عميل رئيسي أو موظف كبير، أو الحق في العمل بموجب ترخيص أو حق امتياز أو اتفاق قانوني آخر.

الانتباه الدائم طوال مدة المراجعة لأدلة المراجعة التي بشأن الأحداث أو الظروف (راجع: الفقرة ١١)

أ٧. يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) من المراجع إعادة النظر في تقييمه للمخاطر وتعديل إجراءات المراجعة الإضافية المخطط لها تبعاً لذلك عند حصوله على دليل مراجعة إضافي خلال سير المراجعة يؤثر على تقييم المراجع للخطر.[١٠] وفي حالة تحديد أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة بعد قيام المراجع بتقييم المخاطر، فبجانب تنفيذ الإجراءات الواردة في الفقرة ١٦، قد يلزم إعادة النظر في تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري. فوجود مثل هذه الأحداث أو الظروف قد يؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية التي ينفذها المراجع استجابةً للمخاطر المقيَّمة. ويضع معيار المراجعة (٣٣٠)[١١] متطلبات ويقدم إرشادات بشأن هذه المسألة.

تقويم تقييم الإدارة

تقييم الإدارة والتحليل الداعم وتقويم المراجع (راجع: الفقرة ١٢)

أ٨. يُعد تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة جزءاً رئيسياً من نظر المراجع في استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة.

أ٩. ليس من مسؤولية المراجع تدارك عدم قيام الإدارة بإجراء التحليل. ومع ذلك، وفي بعض الظروف، قد لا يؤدي عدم قيام الإدارة بإجراء تحليل مفصل لدعم تقييمها إلى منع المراجع من استنتاج ما إذا كان استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة يُعد مناسباً في ظل الظروف القائمة. فعلى سبيل المثال، عندما يكون هناك تاريخ من العمليات المُربحة وسهولة في الوصول إلى الموارد المالية، فقد تقوم الإدارة بإجراء تقييمها دون تحليل مفصل. وفي هذه الحالة، يمكن للمراجع تقويم مدى مناسبة تقييم الإدارة بدون تنفيذ إجراءات تقويم مُفصلة، إذا كانت إجراءات المراجعة الأخرى للمراجع كافية لتمكين المراجع من استنتاج ما إذا كان استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية يُعد مناسباً في ظل الظروف القائمة.

أ١٠. في ظروف أخرى، قد يتضمن تقويم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وفقاً لما تتطلبه الفقرة ١٢، إجراء تقويم للآلية التي اتبعتها الإدارة في إجراء تقييمها، والافتراضات التي استند إليها التقييم، وخطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية، وما إذا كانت خطط الإدارة مجدية في ظل الظروف القائمة.

---

[١٠] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٧

[١١] معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيَّمة"

الفترة المشمولة بتقييم الإدارة (راجع: الفقرة ١٣)

أ١١. تحدد معظم أطر التقرير المالي، التي تتطلب من الإدارة إجراء تقييم صريح، الفترة التي تكون الإدارة مطالبة فيها بأخذ جميع المعلومات المتاحة في الحسبان.[١٢]

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر (راجع: الفقرتين ١٢، ١٣)

أ١٢. في حالات عديدة، يُحتمل ألا تكون إدارات المنشآت الأصغر قد أعدت تقييماً تفصيلياً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، ولكنها قد تعتمد بدلاً من ذلك على معرفتها العميقة بالأعمال وبالآفاق المستقبلية المتوقعة. ولكن وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، يحتاج المراجع إلى تقويم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وبالنسبة للمنشآت الأصغر، قد يكون من المناسب مناقشة تمويل المنشأة متوسط وطويل الأجل مع الإدارة، بشرط إمكانية تأييد مزاعم الإدارة بما يكفي من الأدلة المستندية وعدم تناقضها مع فهم المراجع للمنشأة. وبناءً عليه، فإن المتطلب الوارد في الفقرة ١٣ الذي يقضي بأن يطلب المراجع من الإدارة مد فترة تقييمها، قد يتم الوفاء به، على سبيل المثال، عن طريق المناقشة والاستفسار والفحص المادي للوثائق الداعمة، مثل الأوامر المستلمة للتوريدات المستقبلية، التي تم تقويم جدواها أو إثباتها بأية صورة أخرى.

أ١٣. غالباً ما يكون الدعم المستمر من قبل المدراء المالكين مهماً لقدرة المنشآت الأصغر على البقاء كمنشآت مستمرة. وعندما يتم تمويل المنشأة الأصغر بشكلٍ كبير عن طريق قرض من المدير المالك، فقد يكون من المهم عدم سحب هذه الأموال. فعلى سبيل المثال، قد يكون استمرار منشأة صغيرة واقعة في ضائقة مالية معتمداً على أن القرض الذي قدمه المدير المالك يكون تالياً في الاستحقاق للبنوك أو الدائنين الآخرين، أو أن المدير المالك يدعم قرضاً للمنشأة عن طريق تقديم ضمان بأصوله الشخصية كضمان إضافي. وفي هذه الظروف، يمكن أن يحصل المراجع على دليل موثق مناسب بشأن كون قرض المدير المالك تالياً في الاستحقاق أو بشأن الضمان. وعندما تعتمد المنشأة على دعم إضافي من المدير المالك، قد يقوم المراجع بتقويم قدرة المدير المالك على الوفاء بالالتزام بموجب ترتيب الدعم. وإضافة لذلك، يمكن أن يطلب المراجع مصادقة مكتوبة بشأن الشروط والأحكام المرتبطة بهذا الدعم ونية المدير المالك أو فهمه لها.

فترة ما بعد تقييم الإدارة (راجع: الفقرة ١٥)

أ١٤. وفقاً لما تتطلبه الفقرة ١١، يظل المراجع منتبهاً لاحتمالية أن تكون هناك أحداث معروفة، مجدولة أو غير ذلك، أو ظروف ستحدث بعد فترة التقييم المستخدمة من قبل الإدارة، يمكن أن تثير تساؤلات حول مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية. ونظراً لأن درجة عدم التأكد المصاحبة لنتيجة حدث أو ظرف تزداد كلما كان الحدث أو الظرف بعيداً في المستقبل، فعند النظر في الأحداث أو الظروف البعيدة في المستقبل، يلزم أن تكون المؤشرات الدالة على قضايا تتعلق بالاستمرارية مهمة قبل حاجة المراجع للنظر في اتخاذ المزيد من التصرفات. وفي حالة تحديد مثل هذه الأحداث أو الظروف، فقد يحتاج المراجع لأن يطلب من الإدارة تقويم الأهمية المحتملة للحدث أو الظرف على تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وفي هذه الظروف، تنطبق الإجراءات الواردة في الفقرة ١٦.

أ١٥. فيما عدا الاستفسار من الإدارة، لا يتحمل المراجع مسؤولية تنفيذ أي إجراءات مراجعة أخرى لتحديد الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، بعد الفترة التي خضعت لتقييم الإدارة والتي وفقاً لما هو وارد في الفقرة ١٣ ستكون اثني عشر شهراً على الأقل من تاريخ القوائم المالية.

المزيد من إجراءات المراجعة عند تحديد أحداث أو ظروف (راجع: الفقرة ١٦)

أ١٦. يمكن أن تتضمن إجراءات المراجعة ذات الصلة بالمتطلب الوارد في الفقرة ١٦ ما يلي:

- تحليل ومناقشة التدفق النقدي والربح والتنبؤات الأخرى ذات الصلة مع الإدارة.
- تحليل ومناقشة أحدث قوائم مالية أولية متاحة خاصة بالمنشأة.
- قراءة شروط سندات الدين غير المغطاة برهن واتفاقيات القروض، وتحديد أي انتهاكات بشأنها.

[١٢] على سبيل المثال، يعرّف المعيار الدولي للمحاسبة (١) هذه الفترة بأنها فترة ينبغي أن تكون على الأقل، ولكن ليس على سبيل الحصر، اثني عشر شهراً من نهاية فترة التقرير

- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين والمكلفين بالحوكمة وأي لجان ذات صلة للوقوف على أي مشاكل تمويلية.
- الاستفسار من المستشار القانوني للمنشأة فيما يتعلق بوجود قضايا ومطالبات، ومدى معقولية تقييمات الإدارة لنتائجها المتوقعة، وكذلك تقدير الآثار المالية المترتبة عليها.
- طلب المصادقة من الأطراف ذات العلاقة والأطراف الثالثة على وجود الترتيبات الخاصة بتوفير الدعم المالي واستمراره وعلى قانونية هذه الترتيبات وقابليتها للتنفيذ، وتقييم القدرة المالية لهذه الأطراف على توفير أموال إضافية.
- تقويم خطط المنشأة للتعامل مع طلبيات العملاء غير المُنفَّذة.
- تنفيذ إجراءات مراجعة تتعلق بالأحداث اللاحقة لتحديد تلك التي تضعف من قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة أو التي تؤثر فيها بأية صورة أخرى.
- التأكد من وجود تسهيلات الاقتراض وشروطها وكفايتها.
- الحصول على تقارير بشأن الإجراءات التنظيمية وفحص هذه التقارير.
- تحديد مدى كفاية الدعم المقدم لأي عمليات استبعاد مُخططة للأصول.

تقويم خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية (راجع: الفقرة ١٦(ب))

أ١٧. يمكن أن يتضمن تقويم خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية الاستفسار من الإدارة عن هذه الخطط، بما في ذلك، على سبيل المثال، خططها لتصفية أصول، أو اقتراض أموال، أو إعادة هيكلة ديون، أو تخفيض نفقات أو تأجيلها، أو زيادة رأس المال.

الفترة المشمولة بتقييم الإدارة (راجع: الفقرة ١٦(ج))

أ١٨. بالإضافة إلى الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ١٦(ج)، قد يقارن المراجع بين:

- المعلومات المالية المستقبلية للفترات الأخيرة السابقة والنتائج التاريخية؛
- المعلومات المالية المستقبلية للفترة الحالية والنتائج التي تحققت حتى تاريخه.

أ١٩. عندما تتضمن افتراضات الإدارة دعماً مستمراً من قبل أطراف ثالثة، سواءً من خلال القروض تالية الاستحقاق أو التعهدات باستمرار تمويل إضافي أو توفيره أو من خلال الضمانات، وكان هذا الدعم مهماً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فقد يحتاج المراجع للنظر في طلب مصادقة مكتوبة (بما في ذلك على الشروط والأحكام) من تلك الأطراف الثالثة والحصول على أدلة بشأن قدرتها على توفير ذلك الدعم.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ١٦(هـ))

أ٢٠. قد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على إفادات مكتوبة معينة، بجانب تلك التي تتطلبها الفقرة ١٦، لدعم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها بشأن خطط الإدارة للتصرفات المستقبلية فيما يتعلق بتقييمها للاستمرارية وجدوى تلك الخطط.

استنتاجات المراجع

عدم التأكد الجوهري المتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة (راجع: الفقرة ١٨)

أ٢١. تُستخدم عبارة "عدم التأكد الجوهري" في معيار المحاسبة (١) عند مناقشة حالات عدم التأكد المتعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، والتي ينبغي الإفصاح عنها في القوائم المالية. وفي بعض أطر التقرير المالي الأخرى تُستخدم عبارة "عدم التأكد الكبير" في ظروف مشابهة.

كفاية الإفصاحات عند تحديد أحداث أو ظروف ووجود عدم تأكد جوهري

أ٢٢. توضح الفقرة ١٨ أن حالة عدم التأكد الجوهري توجد عندما يكون حجم التأثير المحتمل للأحداث أو الظروف، واحتمالية حدوثها، كبيراً بحيث يصبح إضافة إفصاح مناسب عنها ضرورياً لتحقيق العرض العادل (في حالة أطر العرض العادل)، أو حتى لا تكون القوائم المالية

مضللة (في حالة أطر الالتزام). ويُعد المراجع مطالباً بموجب الفقرة ١٨ باستنتاج ما إذا كانت توجد حالة عدم تأكد جوهري من هذا القبيل، بغض النظر عمّا إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق يضع تعريفاً لحالة عدم التأكد الجوهري، وبغض النظر عن كيفية تعريفه لها.

أ٢٣. تتطلب الفقرة ١٩ من المراجع تحديد ما إذا كانت إفصاحات القوائم المالية تتناول الأمور المنصوص عليها في تلك الفقرة. ويتم هذا التحديد إلى جانب تحديد المراجع لما إذا كانت الإفصاحات عن عدم التأكد الجوهري، التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق، تُعد كافية. وقد تشمل الإفصاحات المطلوبة بموجب بعض أطر التقرير المالي، والتي تتم بالإضافة إلى الأمور المنصوص عليها في الفقرة ١٩، الإفصاح عما يلي:

- تقويم الإدارة لأهمية الأحداث أو الظروف المتعلقة بقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها؛ أو
- الاجتهادات المهمة التي قامت بها الإدارة كجزء من تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

وقد توفر بعض أطر التقرير المالي إرشادات إضافية فيما يتعلق بمراعاة الإدارة للإفصاحات عن حجم التأثير المحتمل للأحداث أو الظروف الرئيسية، واحتمالية وتوقيت حدوثها.

كفاية الإفصاحات عند تحديد أحداث أو ظروف ولكن دون وجود عدم تأكد جوهري (راجع: الفقرة ٢٠)

أ٢٤. حتى في حالة عدم وجود عدم تأكد جوهري، فإن الفقرة ٢٠ تتطلب من المراجع أن يقوم في ضوء متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق بتقويم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحاً كافياً عن الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وقد تتناول بعض أطر التقرير المالي إفصاحات عن:

- الأحداث أو الظروف الرئيسية؛ أو
- تقويم الإدارة لأهمية تلك الأحداث أو الظروف فيما يتعلق بقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها؛ أو
- خطط الإدارة الرامية إلى تخفيف حدة تأثير هذه الأحداث أو الظروف؛ أو
- الاجتهادات المهمة التي قامت بها الإدارة كجزء من تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

أ٢٥. عند إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار عرض عادل، فإن تقويم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل يتضمن النظر في العرض العام وهيكل القوائم المالية ومحتواها، وما إذا كانت القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المرتبطة بها، تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.[١٣] وتبعاً للحقائق والظروف، قد يحدد المراجع أن الإفصاحات الإضافية ضرورية لتحقيق العرض العادل. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما يتم تحديد أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، ولكن استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، يستنتج المراجع أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري، ولا توجد أي إفصاحات يتطلبها بشكلٍ صريح إطار التقرير المالي المنطبق فيما يتعلق بهذه الظروف.

الآثار المترتبة في تقرير المراجع

عدم مناسبة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة (راجع: الفقرة ٢١)

أ٢٦. في حالة إعداد القوائم المالية باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ولكن بحسب حكم المراجع، كان استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة في القوائم المالية غير مناسب، فإن المتطلب الوارد في الفقرة ٢١، والذي يقضي بأن يبدي المراجع رأياً معارضاً، ينطبق بغض النظر عمّا إذا كانت القوائم المالية تتضمن، أو لا تتضمن، إفصاحاً عن مدى عدم مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة.

أ٢٧. عندما يكون استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة غير مناسب في ظل الظروف القائمة، فقد تكون الإدارة مطالبة بإعداد، أو مسموحاً لها باختيار إعداد، القوائم المالية على أساس آخر (على سبيل المثال، أساس التصفية). وقد يكون المراجع قادراً على تنفيذ عملية المراجعة لتلك القوائم المالية شريطة أن يحدد أن الأساس المحاسبي الآخر يمكن قبوله في ظل الظروف القائمة. وقد يكون المراجع قادراً على إبداء رأي غير معدل في تلك القوائم المالية، شريطة وجود إفصاح كافٍ فيها عن الأساس المحاسبي الذي تم إعداد القوائم المالية في ضوئه، لكنه

[١٣] معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة ١٤

قد يرى أنه من المناسب أو من الضروري تضمين فقرة لفت انتباه وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٦)[١٤] في تقرير المراجع للفت انتباه المستخدم إلى ذلك الأساس المحاسبي البديل وأسباب استخدامه.

مناسبة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة ولكن مع وجود عدم تأكد جوهري (راجع: الفقرتين ٢٢، ٢٣)

أ٢٨. يُعد تحديد عدم التأكد الجوهري أمراً مهماً لفهم المستخدمين للقوائم المالية. ولذلك، فإن استخدام قسم منفصل بعنوان يتضمن الإشارة إلى حقيقة وجود عدم تأكد جوهري متعلق بالاستمرارية ينبه المستخدمين لهذا الظرف.

أ٢٩. يقدم ملحق هذا المعيار أمثلة توضيحية للعبارات المطلوب إدراجها في تقرير المراجع عن القوائم المالية عندما تكون المعايير الدولية للتقرير المالي هي إطار التقرير المالي المنطبق. وفي حالة استخدام إطار تقرير مالي منطبق آخر بخلاف المعايير الدولية للتقرير المالي، فإن العبارات التوضيحية المعروضة في ملحق هذا المعيار قد تحتاج إلى التعديل لتعكس تطبيق إطار التقرير المالي الآخر في ظل الظروف القائمة.

أ٣٠. توضح الفقرة ٢٢ الحد الأدنى من المعلومات المطلوبة التي سيتم عرضها في تقرير المراجع في كل حالة من الحالات المذكورة. وقد يذكر المراجع معلومات إضافية لاستكمال العبارات المطلوبة، على سبيل المثال، لشرح:

- أن وجود حالة عدم تأكد جوهري يُعد أمراً أساسياً في فهم المستخدمين للقوائم المالية؛[١٥] أو
- كيفية التعامل مع الأمر أثناء المراجعة (انظر أيضاً الفقرة أ١).

إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن وجود عدم تأكد جوهري (راجع: الفقرة ٢٢)

أ٣١. يقدم المثال التوضيحي (١) في ملحق هذا المعيار مثالاً لتقرير المراجع عندما يحصل المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بمدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة ولكن مع وجود عدم تأكد جوهري وإجراء إفصاح كافٍ عن ذلك في القوائم المالية. ويتضمن أيضاً ملحق المعيار (٧٠٠) صيغة توضيحية ليتم تضمينها في تقرير المراجع لجميع المنشآت فيما يتعلق بالاستمرارية لوصف مسؤوليات كل من المسؤولين عن القوائم المالية والمراجع فيما يتعلق بالاستمرارية.

عدم إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن وجود عدم تأكد جوهري (راجع: الفقرة ٢٣)

أ٣٢. يقدم المثالان التوضيحيان (٢) و(٣) في ملحق هذا المعيار مثالين لتقارير المراجع التي تحتوي على آراء متحفظة ومعارضة، على الترتيب، عندما يحصل المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، ولكن مع عدم إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن حالة عدم تأكد جوهري.

أ٣٣. في المواقف التي تنطوي على أكثر من حالة عدم تأكد تُعد مهمة للقوائم المالية ككل، قد يرى المراجع أنه من المناسب في حالات نادرة للغاية الامتناع عن إبداء رأي بدلاً من إضافة العبارات المطلوبة بموجب الفقرة ٢٢. ويقدم معيار المراجعة (٧٠٥) إرشادات في هذا الشأن.[١٦]

الاتصال بالسلطات التنظيمية (راجع: الفقرتين ٢٢، ٢٣)

أ٣٤. عندما يرى مراجع منشأة خاضعة للتنظيم أنه قد يكون من الضروري إدراج إشارة للأمور المتعلقة بالاستمرارية في تقرير المراجع، فقد يتحمل المراجع واجب الاتصال بالسلطات التنظيمية أو التنفيذية أو الرقابية المعنية.

عدم رغبة الإدارة في إجراء تقييمها أو مد فترته (راجع: الفقرة ٢٤)

أ٣٥. في ظروف معينة، قد يرى المراجع أنه من الضروري أن يطلب من الإدارة إجراء تقييمها أو تمديد فترته. وفي حالة عدم رغبة الإدارة في القيام بذلك، فقد يكون من المناسب إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأي في تقرير المراجع، لأنه قد يكون من غير الممكن للمراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق باستخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية، مثل أدلة المراجعة التي تتعلق بوجود خطط وضعتها الإدارة موضع التنفيذ أو وجود عوامل مخففة أخرى.

---

[١٤] معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

[١٥] معيار المراجعة (٧٠٦)، الفقرة أ٢

[١٦] معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرة ١٠

الملحق

(راجع: الفقرات أ٢٩، أ٣١، أ٣٢)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع فيما يتعلق بالاستمرارية

- المثال التوضيحي (١): تقرير مراجع يحتوي على رأي غير معدل عندما يخلص المراجع إلى وجود عدم تأكد جوهري ووجود إفصاح كافٍ عن ذلك في القوائم المالية.
- المثال التوضيحي (٢): تقرير مراجع يحتوي على رأي متحفظ عندما يخلص المراجع إلى وجود عدم تأكد جوهري وأن القوائم المالية مُحرَّفة بشكلٍ جوهري بسبب عدم كفاية الإفصاح.
- المثال التوضيحي (٣): تقرير مراجع يحتوي على رأي معارض عندما يخلص المراجع إلى وجود عدم تأكد جوهري وأن القوائم المالية تغفل ذكر الإفصاحات المطلوبة فيما يتعلق بعدم التأكد الجوهري.

المثال التوضيحي (١): رأي غير معدل عند وجود عدم تأكد جوهري و إفصاح كافٍ عن ذلك 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)[١٧] 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).[١٨]**
- **توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.**
- **المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وآداب 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 وجود عدم تأكد جوهري مرتبط بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويُعد الإفصاح في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهري إفصاحاً كافياً.**
- **تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).**
- **حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف بعد تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.**
- **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[١٩]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ 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.

أساس الرأي

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 وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا

[١٧] معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

[١٨] معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"

[١٩] 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.

أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا.

عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية

نود أن نلفت الانتباه للإيضاح (×) المرفق بالقوائم المالية، الذي يشير إلى أن الشركة تكبدت صافي خسارة قدرها (س) خلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، واعتباراً من ذلك التاريخ، تجاوزت الالتزامات المتداولة للشركة مجموع أصولها بمقدار (ص). ووفقاً لما هو مذكور في الإيضاح (٦)، فإن هذه الأحداث أو الظروف، جنباً إلى جنب مع الأمور الأخرى المنصوص عليها في الإيضاح (٦)، تشير إلى وجود عدم تأكد جوهري، قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

الأمور الرئيسة للمراجعة

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

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

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 (١) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)*].

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٢٠]

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) – انظر المثال التوضيحي (١) في معيار المراجعة (٧٠٠).*[٢١]]

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 الماثل هو [*الاسم*].

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

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

---

[٢٠] 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.

[٢١] تتطلب الفقرتان ٣٤ و٣٩ من معيار المراجعة (٧٠٠) صيغة يلزم تضمينها في تقرير المراجع لجميع المنشآت فيما يتعلق بالاستمرارية لوصف مسؤوليات كل من المسؤولين عن القوائم المالية والمراجع فيما يتعلق بالاستمرارية.

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

المثال التوضيحي (٢): رأي متحفظ عند وجود عدم تأكد جوهري وعند تحريف القوائم المالية بشكلٍ جوهري بسبب عدم كفاية الإفصاح

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) 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).**
- **المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وآداب 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 وجود عدم تأكد جوهري مرتبط بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويناقش الإيضاح (ص) المرفق بالقوائم المالية حجم ترتيبات التمويل، وانتهاء ترتيبات التمويل وإجمالها؛ لكنّ القوائم المالية لا تتضمن نقاشاً يتناول أثر أو توفر إعادة التمويل، أو لا تصف هذا الوضع بأنه حالة عدم تأكد جوهري.**
- **القوائم المالية محرّفة بشكلٍ جوهري بسبب عدم كفاية الإفصاح عن عدم التأكد الجوهري. وتم إبداء رأي متحفظ بسبب أن المراجع خلص إلى أن التأثيرات على القوائم المالية بسبب هذا الإفصاح غير الكافي تُعد جوهرية لكنها غير منتشرة في القوائم المالية.**
- **تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).**
- **حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والأمر الذي نتج عنه الرأي المتحفظ في القوائم المالية 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[٢٢]

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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، وباستثناء الإفصاح غير المكتمل عن المعلومات المشار إليها 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 ٢٠×١، 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.

[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.

أساس الرأي المتحفظ

وفقاً للنقاش الوارد في الإيضاح (ص)، تنتهي ترتيبات تمويل الشركة، وتكون المبالغ غير المسددة واجبة الأداء في ١٩ مارس ٢٠×١. ولم تستطع الشركة إعادة التفاوض أو الحصول على تمويل بديل. ويشير هذا الوضع إلى وجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. ولم تفصح القوائم المالية بشكلٍ كافٍ عن هذا الأمر.

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 وآداب 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 كافيةٌ ومناسبةٌ 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.*]

الأمور الرئيسة للمراجعة

الأمور الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية 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.

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

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٢٣]

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*][٢٤]

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 الماثل هو [*الاسم*].

[*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

[٢٤] تتطلب الفقرتان ٣٤ و٣٩ من معيار المراجعة (٧٠٠) صيغة يلزم تضمينها في تقرير المراجع لجميع المنشآت فيما يتعلق بالاستمرارية لوصف مسؤوليات كل من المسؤولين عن القوائم المالية والمراجع فيما يتعلق بالاستمرارية.

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

المثال التوضيحي (٣) - رأي معارض عند وجود عدم تأكد جوهري وعدم الإفصاح عنه 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 مجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) 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).**
- **المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وآداب 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 وجود عدم تأكد جوهري مرتبط بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وأن الشركة تنظر في إعلان إفلاسها. وقد أغفلت القوائم المالية ذكر الإفصاحات المطلوبة المتعلقة بحالة عدم التأكد الجوهري. ويتم إبداء رأي معارض بسبب أن تأثيرات هذا الإغفال على القوائم المالية تُعد جوهرية ومنتشرة.**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.**
- **حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والأمر الذي نتج عنه الرأي المعارض في القوائم المالية 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[٢٥]

الرأي المعارض

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢×١، 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، وبسبب إغفال ذكر المعلومات المذكورة في قسم "أساس الرأي المعارض" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة لا تعرض بشكل عادل، (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢×١، 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.

أساس الرأي المعارض

انتهت ترتيبات تمويل الشركة واستحق أداء المبلغ غير المسدد في ٣١ ديسمبر ٢×١. ولم تستطع الشركة إعادة التفاوض أو الحصول على تمويل بديل، وهي الآن تنظر في إعلان إفلاسها. ويشير هذا الوضع إلى وجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة.

[٢٥] 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.

ولم تفصح القوائم المالية بشكلٍ كافٍ عن هذه الحقيقة.

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 وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافيةٌ ومناسبةٌ 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].

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٢٦]

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*][٢٧]

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)*]

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

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

---

[٢٦] 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.

[٢٧] تتطلب الفقرتان ٣٤ و٣٩ من معيار المراجعة (٧٠٠) صيغة يلزم تضمينها في تقرير المراجع لجميع المنشآت فيما يتعلق بالاستمرارية لوصف مسؤوليات كل من المسؤولين عن القوائم المالية والمراجع فيما يتعلق بالاستمرارية.

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

معيار المراجعة (٥٨٠): الإفادات المكتوبة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٨٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٨٠)

الإفادات المكتوبة

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

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١—٢
الإفادات المكتوبة كأدلة مراجعة	٣—٤
تاريخ السريان	٥
الأهداف	٦
التعريفات	٧—٨
المتطلبات	
الإدارة التي تُطلب منها الإفادات المكتوبة	٩
الإفادات المكتوبة بشأن مسؤوليات الإدارة	١٠—١٢
الإفادات المكتوبة الأخرى	١٣
تاريخ الإفادات المكتوبة والفترات التي تغطيها	١٤
شكل الإفادات المكتوبة	١٥
الشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة وعدم تقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة	١٦—٢٠
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
الإفادات المكتوبة كأدلة مراجعة	أ١
الإدارة التي تُطلب منها الإفادات المكتوبة	أ٢— أ٦
الإفادات المكتوبة بشأن مسؤوليات الإدارة	أ٧—أ٩
الإفادات المكتوبة الأخرى	أ١٠—أ١٣
الإبلاغ بمبلغ الحد المسموح	أ١٤
تاريخ الإفادات المكتوبة والفترات التي تغطيها	أ١٥—أ١٨
شكل الإفادات المكتوبة	أ١٩—أ٢١
الاتصال بالمكلفين بالحوكمة	أ٢٢
الشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة وعدم تقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة	أ٢٣—أ٢٧
الملحق الأول: قائمة بمعايير المراجعة التي تحتوي على متطلبات للحصول على إفادات مكتوبة	
الملحق الثاني: مثال توضيحي لخطاب الإفادات	

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٨٠) *"الإفادات المكتوبة"* 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 الحصول على إفادات مكتوبة من الإدارة ومن المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عند مراجعة القوائم المالية.

٢. يحتوي الملحق الأول على قائمة بمعايير المراجعة الأخرى التي تحتوي على متطلبات محددة لمواضيع الإفادات المكتوبة. ولا تُحد هذه المتطلبات المحددة الواردة في معايير المراجعة الأخرى من تطبيق هذا المعيار.

الإفادات المكتوبة كأدلة مراجعة

٣. أدلة المراجعة هي المعلومات التي يستخدمها المراجع في التوصل إلى الاستنتاجات التي يبني رأيه على أساسها.[١] والإفادات المكتوبة هي معلومات ضرورية يطلبها المراجع بخصوص مراجعة القوائم المالية للمنشأة. وعليه، فإن الإفادات المكتوبة تُعد أدلة مراجعة، شأنها شأن الردود على الاستفسارات. (راجع: الفقرة أ١)

٤. رغم أن الإفادات المكتوبة توفر أدلة مراجعة ضرورية، فإنها لا توفر، في حد ذاتها، ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن أي من الأمور التي تتناولها. وعلاوةً على ذلك، فحقيقة أن الإدارة قد قدمت إفادات مكتوبة يمكن الاعتماد عليها لا تؤثر على طبيعة أو مدى أدلة المراجعة الأخرى التي يحصل عليها المراجع بشأن الوفاء بمسؤوليات الإدارة، أو بشأن إقرارات معينة.

تاريخ السريان

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

الأهداف

٦. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) الحصول على إفادات مكتوبة من الإدارة، ومن المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بأنهم يعتقدون أنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم عن إعداد القوائم المالية وعن اكتمال المعلومات المقدمة للمراجع؛

(ب) دعم أدلة المراجعة الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية أو إقرارات معينة في القوائم المالية، من خلال الإفادات المكتوبة إذا رأى المراجع أنها ضرورية، أو كانت مطلوبة بموجب معايير المراجعة الأخرى؛

(ج) الاستجابة بشكل مناسب للإفادات المكتوبة التي تقدمها الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أو في حالة عدم قيام الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بتقديم الإفادات المكتوبة التي يطلبها المراجع.

التعريفات

٧. لأغراض معايير المراجعة، يكون للمصطلح الآتي المعنى المبين أدناه:

إفادة مكتوبة: بيان مكتوب تقدمه الإدارة إلى المراجع للمصادقة على بعض الأمور أو لدعم أدلة مراجعة أخرى. ولا تتضمن الإفادات المكتوبة، في هذا السياق، القوائم المالية أو الإقرارات الواردة فيها أو السجلات والدفاتر الداعمة.

٨. لأغراض هذا المعيار، يُنبغي أن تُقرأ الإشارات إلى "الإدارة" على أنها "الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال". وعلاوة على ذلك، ففي حالة إطار العرض العادل، تتحمل الإدارة المسؤولية عن الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ أو إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

[١] معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"، الفقرة ٥(ج)

المتطلبات

الإدارة التي تُطلب منها الإفادات المكتوبة

٩. يجب على المراجع أن يطلب الإفادات المكتوبة من الإدارة التي تتحمل المسؤوليات المناسبة عن القوائم المالية، والتي لديها المعرفة بالأمور ذات الصلة. (راجع: الفقرات أ٢–أ٦)

الإفادات المكتوبة بشأن مسؤوليات الإدارة

إعداد القوائم المالية

١٠. يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تقديم إفادة مكتوبة بأنها قد أوفت بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك، عند الاقتضاء، عرضها العادل، كما هو موضح في شروط ارتباط المراجعة.[٢] (راجع: الفقرات أ٧–أ٩، أ١٤، أ٢٢)

المعلومات المقدمة واكتمال المعاملات

١١. يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تقديم إفادة مكتوبة:

(أ) بأنها قد وفرت للمراجع جميع المعلومات ذات الصلة وأتاحت له الوصول إلى ما تم الاتفاق عليه في شروط ارتباط المراجعة؛[٣]

(ب) بأن جميع المعاملات قد تم تسجيلها، وأنها منعكسة في القوائم المالية. (راجع: الفقرات أ٧–أ٩، أ١٤، أ٢٢)

وصف مسؤوليات الإدارة في الإفادات المكتوبة

١٢. يجب وصف مسؤوليات الإدارة في الإفادات المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرتين ١٠ و١١ بالطريقة الموصوفة بها هذه المسؤوليات في شروط ارتباط المراجعة.

الإفادات المكتوبة الأخرى

١٣. تتطلب معايير المراجعة الأخرى من المراجع أن يطلب الحصول على إفادات مكتوبة. وبالإضافة إلى هذه الإفادات المطلوبة بموجب المعايير، فإذا رأى المراجع أنه من الضروري الحصول على إفادة مكتوبة أو أكثر لدعم أدلة المراجعة الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية أو بإقرار معين أو أكثر في القوائم المالية، فيجب عليه أن يطلب الحصول على مثل هذه الإفادات المكتوبة الأخرى. (راجع: الفقرات أ١٠–أ١٣، أ١٤، أ٢٢)

تاريخ الإفادات المكتوبة والفترات التي تغطيها

١٤. يجب أن يكون تاريخ الإفادات المكتوبة أقرب ما يمكن لتاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية، ولكن بما لا يتجاوز ذلك التاريخ. ويجب أن تكون الإفادات المكتوبة لجميع القوائم المالية، وللفترة (الفترات) المشار إليها في تقرير المراجع. (راجع: الفقرات أ١٥–أ١٨)

شكل الإفادات المكتوبة

١٥. يجب أن تكون الإفادات المكتوبة في شكل خطاب للإفادات موجه إلى المراجع. وإذا كانت الأنظمة أو اللوائح تتطلب من الإدارة تقديم بيانات عامة مكتوبة بشأن مسؤولياتها، ورأى المراجع أن تلك البيانات توفر بعض أو جميع الإفادات المطلوبة بموجب الفقرة ١٠ أو ١١، فإن الأمور ذات الصلة التي تغطيها تلك البيانات لا يلزم تضمينها في خطاب الإفادات. (راجع: الفقرات أ١٩–أ٢١)

---

[٢] معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة ٦(ب)(١)

[٣] معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ٦(ب)(٣)

الشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة وعدم تقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة

الشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة

١٦. إذا كان لدى المراجع مخاوف بشأن كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو عنايتها، أو بشأن التزامها بذلك أو إنفاذها له، فيجب عليه تحديد تأثير ما قد تحمله مثل هذه المخاوف على إمكانية الاعتماد على الإفادات (الشفهية أو المكتوبة) وأدلة المراجعة بشكل عام. (راجع: الفقرتين أ٢٤، أ٢٥)

١٧. وعلى وجه الخصوص، إذا كانت الإفادات المكتوبة غير متسقة مع أدلة المراجعة الأخرى، فيجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة لمحاولة حل هذا الأمر. وإذا ظل الأمر دون حل، فيجب على المراجع أن يعيد النظر في تقييم كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو عنايتها، أو في التزامها بذلك أو إنفاذها له، ويجب أن يحدد التأثير الذي قد يكون لمثل هذه المخاوف على إمكانية الاعتماد على الإفادات (الشفهية أو المكتوبة) وأدلة المراجعة بشكل عام. (راجع: الفقرة أ٢٣)

١٨. إذا استنتج المراجع أن الإفادات المكتوبة لا يمكن الاعتماد عليها، فيجب عليه اتخاذ التصرفات المناسبة، بما في ذلك تحديد التأثير المحتمل على الرأي في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)،[٤] مع مراعاة المتطلب الوارد في الفقرة ٢٠ من هذا المعيار.

عدم تقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة

١٩. إذا لم تقدم الإدارة واحدة أو أكثر من الإفادات المكتوبة المطلوبة، فيجب على المراجع:

(أ) مناقشة الأمر مع الإدارة؛

(ب) إعادة تقويم نزاهة الإدارة، وتقويم التأثير المحتمل لذلك على إمكانية الاعتماد على الإفادات (الشفهية أو المكتوبة)، وأدلة المراجعة بشكل عام؛

(ج) اتخاذ التصرفات المناسبة، بما في ذلك تحديد التأثير المحتمل على الرأي في تقرير المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)، مع مراعاة المتطلب الوارد في الفقرة ٢٠ من هذا المعيار.

الإفادات المكتوبة بشأن مسؤوليات الإدارة

٢٠. يجب على المراجع الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥) في الحالات الآتية:

(أ) إذا استنتج المراجع وجود شكوك كافية حول نزاهة الإدارة، مما يجعل الإفادات المكتوبة التي تتطلبها الفقرتان ١٠ و١١ لا يمكن الاعتماد عليها؛ أو

(ب) إذا لم تقدم الإدارة الإفادات المكتوبة التي تتطلبها الفقرتان ١٠ و١١. (راجع: الفقرتين أ٢٦، أ٢٧)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

الإفادات المكتوبة كأدلة مراجعة (راجع: الفقرة ٣)

أ١. تُعد الإفادات المكتوبة مصدراً مهماً لأدلة المراجعة. وإذا عدَّلت الإدارة الإفادات المكتوبة التي طُلبت منها، أو لم تقم بتقديمها، فقد ينبّه ذلك المراجع إلى احتمال وجود إشكالية مهمة أو أكثر. وإضافة لذلك، فإن تقديم طلب للحصول على إفادات مكتوبة، وليست شفهية، قد يدفع الإدارة في حالات عديدة إلى النظر في تلك الأمور بصورة أكثر جدية، مما يعزز جودة الإفادات.

[٤] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

الإدارة التي تُطلب منها الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ٩)

أ٢. تُطلب الإفادات المكتوبة من أولئك المسؤولين عن إعداد القوائم المالية. ويمكن أن يختلف أولئك الأفراد اعتماداً على هيكل الحوكمة في المنشأة، والأنظمة أو اللوائح ذات الصلة؛ ومع ذلك، تُعد الإدارة في غالب الأحيان (وليس المكلفين بالحوكمة) هي الطرف المسؤول. وبناءً عليه، قد تُطلب الإفادات المكتوبة من الرئيس التنفيذي للمنشأة والمدير المالي، أو من يعادلهم من الأشخاص في المنشآت التي لا تستخدم مثل هذه المسميات الوظيفية. ومع ذلك، وفي بعض الظروف توجد أطراف أخرى، مثل المكلفين بالحوكمة، يكونون مسؤولين أيضاً عن إعداد القوائم المالية.

أ٣. بسبب مسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية، ومسؤوليتها عن القيام بأعمال المنشأة، فإنه من المتوقع أن يكون لدى الإدارة معرفة كافية بالآلية التي تتبعها المنشأة في إعداد القوائم المالية والإقرارات الواردة فيها، والتي تستند إليها في تقديم الإفادات المكتوبة.

أ٤. ومع ذلك، قد تقرر الإدارة في بعض الحالات إجراء استفسارات من آخرين شاركوا في إعداد وعرض القوائم المالية والإقرارات الواردة فيها، بما في ذلك الأفراد الذين يملكون معرفة متخصصة فيما يتعلق بالأمور التي تُطلب الإفادات المكتوبة بشأنها. وقد يكون من بين هؤلاء الأفراد:

- إكتواري مسؤول عن قياسات محاسبية محددة بطريقة إكتوارية.
- طاقم مهندسين ممن قد يضطلعون بمسؤولية قياس الالتزامات البيئية ولديهم معرفة متخصصة بها.
- مستشار داخلي قد يوفر معلومات ضرورية عن مخصصات المطالبات القانونية.

أ٥. في بعض الحالات، قد تستخدم الإدارة لغة متحفظة في الإفادات المكتوبة تشير إلى أن الإفادات مُعدَّة على حد علم الإدارة واقتناعها. ومن المعقول أن يقبل المراجع مثل هذه الصيغة إذا كان مقتنعاً بأن الإفادات قد أُعدت بواسطة مَنْ لديهم مسؤوليات ومعرفة مناسبة بالأمور المُتضمَّنة في الإفادات.

أ٦. لتأكيد حاجة الإدارة إلى تقديم إفادات مدروسة، قد يطلب المراجع من الإدارة أن تذكر في الإفادات المكتوبة مصادقة بأنها قامت بتلك الاستفسارات التي تراها مناسبة لتمكينها من تقديم الإفادات المطلوبة. ومن غير المتوقع أن تتطلب مثل هذه الاستفسارات في العادة آلية داخلية رسمية غير تلك التي وضعتها المنشأة بالفعل.

الإفادات المكتوبة بشأن مسؤوليات الإدارة (راجع: الفقرتين ١٠، ١١)

أ٧. لا تُعد أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة بشأن وفاء الإدارة بمسؤولياتها المشار إليها في الفقرتين ١٠ و١١، لا تُعد أدلة كافية بدون الحصول على مصادقة من الإدارة بأنها تعتقد أنها قد أوفت بتلك المسؤوليات. ويُعزى السبب في ذلك إلى عدم قدرة المراجع على أن يفصل، فقط بناءً على أدلة المراجعة الأخرى، فيما إذا كانت الإدارة قد أعدت وعرضت القوائم المالية ووفرت المعلومات للمراجع على أساس ما تم الاتفاق عليه من أنها تقر بمسؤولياتها وتفهمها. فعلى سبيل المثال، لا يمكن أن يستنتج المراجع أن الإدارة قد وفرت له جميع المعلومات ذات الصلة المتفق عليها في شروط ارتباط المراجعة، بدون سؤالها عمّا إذا كان قد تم توفير مثل هذه المعلومات، واستلام مصادقة على ذلك.

أ٨. تستند الإفادات المكتوبة التي تتطلبها الفقرتان ١٠ و١١ إلى ما تم الاتفاق عليه في شروط ارتباط المراجعة من أن الإدارة تقر وتفهم مسؤولياتها، من خلال طلب مصادقة بأنها قد أوفت بهذه المسؤوليات. ويمكن أن يطلب المراجع من الإدارة أيضاً إعادة المصادقة على إقرارها بمسؤولياتها وفهمها لها في الإفادات المكتوبة. وهو أمر شائع في دول معينة، لكنه على أية حال قد يكون مناسباً بصفة خاصة في الحالات الآتية:

- عندما لا يصبح أولئك الذين وقعوا على شروط ارتباط المراجعة بالنيابة عن المنشأة مُحمَّلين بالمسؤوليات ذات صلة؛ أو
- عندما تكون شروط ارتباط المراجعة مُعدَّة في سنة سابقة؛ أو
- عندما يوجد أي مؤشر على سوء فهم الإدارة لتلك المسؤوليات؛ أو
- عندما يكون من المناسب القيام بذلك بسبب تغيرات في الظروف.

واتساقاً مع متطلبات معيار المراجعة (٢١٠)،[٥] فإن إعادة المصادقة على إقرار الإدارة بمسؤولياتها وفهمها لها، لا تكون حسب أفضل ما تعرفه الإدارة وتعتقده (كما سبق مناقشته في فقرة أ٥ من هذا المعيار).

[٥] معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ٦(ب)

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٩. قد تكون التكليفات الرسمية الصادرة لمراجعة القوائم المالية لمنشآت القطاع العام أوسع نطاقاً منها للمنشآت الأخرى. ونتيجةً لذلك، فإن الافتراض الأساس المتعلق بمسؤوليات الإدارة، الذي يتم على أساسه مراجعة القوائم المالية لمنشآت القطاع العام، قد تنشأ عنه إفادات مكتوبة إضافية. وقد تتضمن هذه الإفادات المكتوبة إفادات تؤكد أن المعاملات والأحداث قد تم تنفيذها وفقاً لنظام أو لائحة أو أمر ملزم آخر.

الإفادات المكتوبة الأخرى (راجع: الفقرة ١٣)

الإفادات المكتوبة الإضافية بشأن القوائم المالية

أ١٠. بالإضافة إلى الإفادة المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرة ١٠، قد يرى المراجع أنه من الضروري طلب إفادات مكتوبة أخرى عن القوائم المالية. وقد تكون مثل هذه الإفادات المكتوبة مكمّلة للإفادة المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرة (١٠)، لكنها لا تشكل جزءاً منها. وقد تتضمن هذه الإفادات، إفادات بشأن ما يلي:

- ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية مناسباً؛
- ما إذا كان قد تم إثبات أمور كالمذكورة أدناه، متى كانت ذات صلة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، أو تم قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها، وفقاً لذلك الإطار:
  - الخطط أو النوايا التي قد تؤثر على القيمة الدفترية للأصول والالتزامات أو تصنيفها؛
  - الالتزامات، الفعلية والمحتملة على السواء؛
  - ملكية الأصول أو السيطرة عليها، والامتيازات أو الأعباء على الأصول، والأصول المرهونة كضمان؛
  - الجوانب في الأنظمة واللوائح والاتفاقيات التعاقدية، التي قد تؤثر على القوائم المالية، بما في ذلك عدم الالتزام بتلك الجوانب.

الإفادات المكتوبة الإضافية بشأن المعلومات المقدمة للمراجع

أ١١. بالإضافة إلى الإفادة المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرة ١١، قد يرى المراجع أنه من الضروري أن يطلب من الإدارة تقديم إفادة مكتوبة بأنها قد أبلغت المراجع بجميع أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعلم بها الإدارة.

الإفادات المكتوبة بشأن إقرارات معينة

أ١٢. عند الحصول على أدلة بشأن، أو عند تقويم، الاجتهادات والنوايا، فقد يأخذ المراجع في الحسبان واحداً أو أكثر مما يلي:

- سوابق المنشأة في تنفيذ نواياها المعلنة.
- الأسباب وراء اختيار المنشأة لمسلك معين.
- قدرة المنشأة على الاستمرار في مسلك محدد.
- وجود أو نقص أية معلومات أخرى ربما يكون قد تم الحصول عليها خلال سير المراجعة، قد لا تتسق مع اجتهاد الإدارة أو نيتها.

أ١٣. بالإضافة إلى ذلك، قد يرى المراجع أنه من الضروري أن يطلب من الإدارة تقديم إفادات مكتوبة بشأن إقرارات محددة في القوائم المالية؛ وعلى وجه الخصوص، لدعم الفهم الذي توصل إليه المراجع من أدلة المراجعة الأخرى حول اجتهاد الإدارة أو مقصدها فيما يتعلق بإقرار محدد أو حول مدى اكتمال هذا الإقرار. فعلى سبيل المثال، إذا كان مقصد الإدارة يُعد مهماً بالنسبة لأساس تسعير الاستثمارات، فقد لا يكون من الممكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بدون إفادة مكتوبة من الإدارة بشأن نواياها. وعلى الرغم من أن مثل هذه الإفادات المكتوبة توفر أدلة مراجعة ضرورية، فإنها لا توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لذلك الإقرار.

الإبلاغ بمبلغ الحد المسموح (راجع: الفقرات ١٠، ١١، ١٣)

أ١٤. يتطلب معيار المراجعة (٤٥٠) أن يقوم المراجع بتجميع التحريفات المكتشفة أثناء المراجعة بخلاف تلك التي تُعد تافهة بشكل واضح.[٦] وقد يعين المراجع حداً لا يمكن اعتبار التحريفات التي تتجاوزه أنها تافهة بشكل واضح. وبنفس الطريقة، قد يأخذ المراجع في الحسبان إبلاغ الإدارة بذلك الحد لأغراض الإفادات المكتوبة التي يطلبها.

تاريخ الإفادات المكتوبة والفترات التي تغطيها (راجع: الفقرة ١٤)

أ١٥. لأن الإفادات المكتوبة تُعد أدلة مراجعة ضرورية، فإنه لا يمكن إبداء رأي المراجع، ولا يمكن تأريخ تقرير المراجع، قبل تاريخ الإفادات المكتوبة. وعلاوةً على ذلك، ولأن المراجع معني بالأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المراجع والتي قد تتطلب إجراء تعديل أو إفصاح في القوائم المالية، فإن الإفادات المكتوبة تُؤرخ بأقرب تاريخ ممكن عملياً لتاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية، ولكن ليس بعد ذلك التاريخ.

أ١٦. في بعض الظروف، قد يكون من المناسب للمراجع الحصول على إفادة مكتوبة بشأن إقرار معين في القوائم المالية خلال سير المراجعة. وفي هذه الحالة، فقد يكون من الضروري طلب إفادة مكتوبة مُحدَّثة.

أ١٧. تغطي الإفادات المكتوبة جميع الفترات المشار إليها في تقرير المراجع، لأن الإدارة تحتاج إلى أن تؤكد مجدداً أن الإفادات المكتوبة التي قدمتها في وقت سابق فيما يتعلق بالفترات السابقة لا تزال مناسبة. ويمكن أن يتفق المراجع والإدارة على شكل الإفادة المكتوبة التي تُحدِّث الإفادات المكتوبة المتعلقة بالفترات السابقة عن طريق تناول ما إذا كانت هناك أي تغييرات على تلك الإفادات المكتوبة، وإذا كان الأمر كذلك، فما هي تلك التغييرات.

أ١٨. يمكن أن تنشأ مواقف إذا لم تكن الإدارة الحالية حاضرة خلال جميع الفترات المشار إليها في تقرير المراجع. وقد يُقر هؤلاء الأشخاص بأنهم ليسوا في وضع يمكِّنهم من تقديم بعض أو جميع الإفادات المكتوبة، لأنهم لم يكونوا في مناصبهم خلال الفترة ذات الصلة. ومع ذلك، فإن هذه الحقيقة لا تقلل من مسؤوليات هؤلاء الأشخاص عن القوائم المالية ككل. وعليه، فإن المتطلب الذي ينص على أن المراجع يطلب منهم إفادات مكتوبة تغطي كل الفترة (الفترات) ذات الصلة لا يزال منطبقاً.

شكل الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ١٥)

أ١٩. يلزم أن تكون الإفادات المكتوبة مُضمَّنة في خطاب الإفادات الموجه إلى المراجع. غير أنه في بعض الدول قد تكون الإدارة مطالبة بموجب الأنظمة أو اللوائح أن تصدر بياناً عاماً مكتوباً بشأن مسؤولياتها. وبالرغم من أن مثل هذا البيان يُعد إفادة لمستخدمي القوائم المالية، أو للسلطات المعنية، فقد يقرر المراجع أنه يمثل شكلاً مناسباً للإفادة المكتوبة فيما يتعلق ببعض أو جميع الإفادات المطلوبة بموجب الفقرة ١٠ أو ١١. وبالتالي، لا تكون هناك حاجة لتضمين الأمور ذات الصلة التي يغطيها مثل هذا البيان في خطاب الإفادات. ومن بين العوامل التي قد تؤثر على قرار المراجع ما يلي:

- ما إذا كان البيان يتضمن مصادقة بشأن الوفاء بالمسؤوليات المشار إليها في الفقرتين ١٠ و١١.
- ما إذا كان البيان مقدماً أو معتمداً من أولئك الذين يطلب منهم المراجع الإفادات المكتوبة ذات الصلة.
- ما إذا تم تقديم نسخة للمراجع من البيان في أقرب تاريخ ممكن عملياً لتاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية، ولكن ليس بعد ذلك التاريخ (انظر الفقرة ١٤).

أ٢٠. لا تحتوي البيانات الرسمية الخاصة بالالتزام بالأنظمة أو اللوائح، أو البيانات الرسمية الخاصة باعتماد القوائم المالية، على ما يكفي من المعلومات اللازمة حتى يقتنع المراجع بأن جميع الإفادات الضرورية قد تم تقديمها مع الوعي بالمقصود منها. ولا يُعد أيضاً التعبير عن مسؤوليات الإدارة في نظام أو لائحة بديلاً للإفادات المكتوبة التي يتم طلبها.

أ٢١. يقدم الملحق (٢) مثالاً توضيحياً لخطاب الإفادات.

---

[٦] معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرة ٥

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرات ١٠، ١١، ١٣)

أ٢٢. يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) من المراجع أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بالإفادات المكتوبة التي طلبها من الإدارة.[٧]

الشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة وعدم تقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة

الشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرتين ١٦، ١٧)

أ٢٣. في حالة اكتشاف أوجه عدم اتساق بين واحد أو أكثر من الإفادات المكتوبة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من مصدر آخر، فقد ينظر المراجع فيما إذا كان تقييم المخاطر لا يزال مناسباً، وإن لم يكن كذلك، فإنه قد يعيد النظر في تقييم المخاطر، ويحدد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية اللازمة للاستجابة للمخاطر المقيَّمة.

أ٢٤. إن المخاوف بشأن كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو عنايتها، أو بشأن التزامها بذلك أو إنفاذها له، قد تدعو المراجع إلى استنتاج أن خطر تقديم الإدارة لإفادات مضللة في القوائم المالية سيحول دون القيام بالمراجعة. وفي هذه الحالة، قد ينظر المراجع في الانسحاب من الارتباط، عندما يكون الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، ما لم يتخذ المكلفون بالحوكمة تدابير تصحيحية مناسبة. ومع ذلك فإن مثل هذه التدابير التصحيحية قد لا تكون كافية لتمكين المراجع من إصدار رأي مراجعة غير معدل.

أ٢٥. يتطلب معيار المراجعة (٢٣٠) أن يقوم المراجع بتوثيق الأمور المهمة التي ظهرت أثناء المراجعة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها في سبيل التوصل إلى تلك الاستنتاجات.[٨] وربما يكون المراجع قد قام بتحديد قضايا مهمة تتعلق بكفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو عنايتها، أو بشأن التزامها بذلك أو إنفاذها له، لكنه بالرغم من ذلك استنتج أن الإفادات المكتوبة يمكن الاعتماد عليها. وفي مثل هذه الحالة، يتم توثيق هذا الأمر المهم وفقاً لمعيار المراجعة (٢٣٠).

الإفادات المكتوبة بشأن مسؤوليات الإدارة (راجع: الفقرة ٢٠)

أ٢٦. كما هو موضح في الفقرة أ٧، لا يكون المراجع قادراً على إصدار حكم، فقط بناءً على أدلة المراجعة الأخرى، بشأن ما إذا كانت الإدارة قد أوفت بمسؤولياتها المشار إليها في الفقرتين ١٠ و١١. وبناءً عليه، فإذا استنتج المراجع كما هو موضح في الفقرة ٢٠(أ) أن الإفادات المكتوبة بشأن هذه الأمور لا يمكن الاعتماد عليها، أو إذا لم تقدم الإدارة تلك الإفادات المكتوبة، فلا يكون المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وهذا الشكل من أشكال عدم القدرة لا تقتصر تأثيراته المحتملة على عناصر أو حسابات أو بنود معينة في القوائم المالية، ولذلك تُعد تأثيراته تأثيرات منتشرة. ويتطلب معيار المراجعة (٧٠٥) أن يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية في مثل هذه الظروف.[٩]

أ٢٧. إن تعديل الإفادة المكتوبة عمّا يكون المراجع قد طلبه لا يعني بالضرورة أن الإدارة لم تقدم الإفادة المكتوبة. غير أن السبب الذي يستند إليه مثل هذا التعديل قد يؤثر على الرأي في تقرير المراجع. فعلى سبيل المثال:

- قد تنص الإفادة المكتوبة بشأن وفاء الإدارة بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية على أن الإدارة تعتقد أن القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، باستثناء عدم الالتزام الجوهري بمتطلب معين في ذلك الإطار. ولا ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة ٢٠، لأن المراجع استنتج أن الإدارة قد قدمت إفادات مكتوبة يمكن الاعتماد عليها. لكن المراجع مطالب بأن يأخذ في الحسبان تأثير عدم الالتزام على الرأي في تقرير المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

- قد تنص الإفادة المكتوبة بشأن مسؤولية الإدارة عن تزويد المراجع بجميع المعلومات ذات الصلة المتفق عليها في شروط ارتباط المراجعة على أن الإدارة تعتقد أنها قد زودت المراجع بمثل هذه المعلومات، باستثناء المعلومات التي دُمرت في حريق. ولا ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة ٢٠، لأن المراجع استنتج أن الإدارة قد قدمت إفادات مكتوبة يمكن الاعتماد عليها. لكن المراجع مطالب بأن يأخذ في الحسبان تأثيرات انتشار المعلومات التي دمرها الحريق على القوائم المالية، وتأثير ذلك على الرأي في تقرير المراجع، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

---

[٧] معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٦(ج)(٢)

[٨] معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرتان ٨(ج) و١٠

[٩] معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرة ٩

الملحق الأول

(راجع: الفقرة ٢)

قائمة بمعايير المراجعة التي تحتوي على متطلبات للحصول على إفادات مكتوبة

يحدد هذا الملحق فقرات وردت في معايير المراجعة الأخرى وتتطلب إفادات مكتوبة خاصة بموضوعات محددة. ولا تعد هذه القائمة بديلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.

- معيار المراجعة (٢٤٠) *"مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"* ، الفقرة ٤٠
- معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث) *"مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"* ، الفقرة ١٧
- معيار المراجعة (٤٥٠) *"تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"* ، الفقرة ١٤
- معيار المراجعة (٥٠١) *"أدلة المراجعة – اعتبارات معينة لبنود مُختارة"* ، الفقرة ١٢
- معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث) *"مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"* ، الفقرة ٣٧
- معيار المراجعة (٥٥٠) *"الأطراف ذات العلاقة"* ، الفقرة ٢٦
- معيار المراجعة (٥٦٠) *"الأحداث اللاحقة"* ، الفقرة ٩
- معيار المراجعة (٥٧٠) *"الاستمرارية"* ، الفقرة ١٦(هـ)
- معيار المراجعة (٧١٠) *"المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"* ، الفقرة ٩
- معيار المراجعة (٧٢٠) *"مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"* ، الفقرة ١٣(ج)

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة أ٢١)

مثال توضيحي لخطاب الإفادات

يتضمن الخطاب التوضيحي التالي إفادات مكتوبة يتطلبها هذا المعيار ومعايير المراجعة الأخرى. ويُفترض في هذا التوضيح أن إطار التقرير المالي المنطبق هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية؛ وأن المتطلب الوارد في معيار المراجعة (٥٧٠)[١٠] للحصول على إفادة مكتوبة غير ذي صلة؛ وأنه لا توجد استثناءات للإفادات المكتوبة المطلوبة. وفي حالة وجود استثناءات، فإن الإفادات ستحتاج إلى تعديل لتعكس هذه الاستثناءات.

(الترويسة الخاصة بالمنشأة)

(إلى المراجع) (التاريخ)

نقدم لكم خطاب الإفادات الماثل بخصوص مراجعتكم للقوائم المالية للشركة (س) للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ×× ٢٠××[١١] بغرض إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية معروضة بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (*أو تعطي صورة حقيقية وعادلة*)، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

ونحن نؤكد ما يلي (*على حد علمنا واعتقادنا، وبعد قيامنا بالاستفسارات التي رأينا أنها ضرورية لغرض الإلمام بالمعلومات المناسبة*):

القوائم المالية

- أننا قد وفّينا بمسؤولياتنا، كما هي موضحة في شروط ارتباط المراجعة بتاريخ [يتم إضافة التاريخ]، عن إعداد القوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية؛ ونؤكد على وجه الخصوص أن القوائم المالية معروضة بشكل عادل (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة) وفقاً لتلك المعايير.

- أن الطرق والبيانات والافتراضات المهمة المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات مناسبة لتحقيق إثبات أو قياس أو إفصاح معقول في سياق إطار التقرير المالي المنطبق. (معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث))

- أن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تمت المحاسبة والإفصاح عنها بصورة مناسبة وفقاً لمتطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية. (معيار المراجعة (٥٥٠))

- أن جميع الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية، التي تتطلب المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية إجراء تعديل أو إفصاح لها قد تم تعديلها أو الإفصاح عنها. (معيار المراجعة (٥٦٠))

- أن تأثيرات التحريفات غير المصححة ليست جوهرية، سواءً كل منها على حدة أو في مجملها، بالنسبة للقوائم المالية ككل. ومرفق بخطاب الإفادات قائمة بالتحريفات غير المصححة. (معيار المراجعة (٤٥٠))

- [أي أمور أخرى قد يرى المراجع أنها مناسبة (انظر الفقرة أ١٠ من هذا المعيار)].

المعلومات المقدمة

- أننا قمنا بتزويدكم بما يلي:[١٢]

إمكانية الوصول إلى جميع المعلومات التي نحن على دراية بها والتي تُعد ذات صلة بإعداد القوائم المالية، مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

---

[١٠] معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

[١١] عندما يكون تقرير المراجع عن أكثر من فترة واحدة، فإنه يعدل التاريخ بحيث يرتبط الخطاب بجميع الفترات التي يغطيها تقرير المراجع.

[١٢] في حالة قيام المراجع بتضمين أمور أخرى تتعلق بمسؤوليات الإدارة في خطاب ارتباط المراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، فيمكن النظر في إدراج هذه الأمور في الإفادات المكتوبة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.

المعلومات الإضافية التي طلبتموها منا لغرض المراجعة؛

إمكانية الوصول غير المقيد إلى أي أشخاص داخل المنشأة، ارتأيتم أنه من الضروري أن تحصلوا منهم على أدلة للمراجعة.

- أن جميع المعاملات قد تم تسجيلها في السجلات المحاسبية وانعكست في القوائم المالية.
- أننا أفصحنا لكم عن نتائج تقييمنا لخطر احتمال تحريف القوائم المالية بشكلٍ جوهري نتيجة للغش. (معيار المراجعة (٢٤٠))
- أننا أفصحنا لكم عن جميع المعلومات المتعلقة بأي غش، أو غش مشتبه فيه، نحن على علم به ويؤثر على المنشأة ومتورط فيه:
  - الإدارة؛ أو
  - الموظفون الذي لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية؛ أو
  - أشخاص آخرون، عندما يُحتمل أن يكون للغش تأثير جوهري على القوائم المالية. (معيار المراجعة (٢٤٠))
- أننا أفصحنا لكم عن جميع المعلومات المتعلقة بأي مزاعم أبلغ عنها موظفون أو موظفون سابقون أو محللون أو سلطات تنظيمية أو آخرون، تدل على وجود غش، أو غش مشتبه فيه، يؤثر على القوائم المالية للمنشأة. (معيار المراجعة (٢٤٠))
- أننا أفصحنا لكم عن جميع الحالات المعروفة لعدم الالتزام، أو عدم الالتزام المُشتبه فيه، بالأنظمة واللوائح، والتي يجب أخذ تأثيراتها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية. (معيار المراجعة (٢٥٠))
- أننا أفصحنا لكم عن هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة وجميع العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي لدينا علم بها. (معيار المراجعة (٥٥٠))
- [أي أمور أخرى يرى المراجع أنها ضرورية (انظر الفقرة أ١١ من هذا المعيار)]

الإدارة

الإدارة

معيار المراجعة (٦٠٠): اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مُكوّنات المجموعة)

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٦٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٦٠٠)

اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة
(بما في ذلك عمل مراجعي مُكوّنات المجموعة)

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

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١–٦
تاريخ السريان	٧
الأهداف	٨
التعريفات	٩–١٠
المتطلبات	
المسؤولية	١١
القبول والاستمرار	١٢–١٤
الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة	١٥–١٦
فهم المجموعة ومُكَوناتها وبيئاتها	١٧–١٨
فهم مراجع مكوّن المجموعة	١٩–٢٠
الأهمية النسبية	٢١–٢٣
الاستجابة للمخاطر المقيَّمة	٢٤–٣١
آلية التوحيد	٣٢–٣٧
الأحداث اللاحقة	٣٨–٣٩
الاتصال بمراجع مكوّن المجموعة	٤٠–٤١
تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها	٤٢–٤٥
الاتصال بإدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة	٤٦–٤٩
التوثيق	٥٠
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
مكونات المجموعة الخاضعة للمراجعة بموجب نظام أو لائحة أو لسبب آخر	أ١
التعريفات	أ٢– أ٧
المسؤولية	أ٨–أ٩

القبول والاستمرار أ١٠–أ٢١

الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة أ٢٢

فهم المجموعة ومكوناتها وبيئاتها أ٢٣–أ٣١

فهم مراجع مكوّن المجموعة أ٣٢–أ٤١

الأهمية النسبية أ٤٢–أ٤٦

الاستجابة للمخاطر المقيَّمة أ٤٧–أ٥٥

آلية التوحيد أ٥٦

الاتصال بمراجع مكوّن المجموعة أ٥٧–أ٦٠

تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أ٦١–أ٦٣

الاتصال بإدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة أ٦٤–أ٦٦

الملحق الأول: مثال توضيحي لتقرير المراجع عندما يكون فريق ارتباط المجموعة غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي مراجعة المجموعة

الملحق الثاني: أمثلة للأمور التي يتوصل فريق ارتباط المجموعة إلى فهم بشأنها

الملحق الثالث: أمثلة للظروف أو الأحداث التي قد تشير إلى مخاطر تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة

الملحق الرابع: أمثلة لمصادقات مراجع المكوّن

الملحق الخامس: الأمور المطلوبة والإضافية المُضَمَنة في خطاب التعليمات الخاص بفريق ارتباط المجموعة

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٦٠٠) *"اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"* 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. تنطبق المعايير الدولية للمراجعة على عمليات مراجعة المجموعة. ويتناول هذا المعيار اعتبارات خاصة تنطبق على عمليات مراجعة المجموعة، وخصوصاً تلك التي تشتمل على مراجعين لمُكَوِّنات المجموعة.

٢. قد يجد المراجع أن هذا المعيار، بعد تكييفه حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، مفيداً عندما يقوم بإشراك مراجعين آخرين في مراجعة القوائم المالية التي ليست قوائم مالية لمجموعة. فعلى سبيل المثال، قد يشرك المراجع مراجعاً آخر لملاحظة جرد المخزون أو لفحص أصول مادية ثابتة في موقع بعيد.

٣. قد يكون مراجع المكون مطالباً بموجب نظام أو لائحة أو لسبب آخر، بإبداء رأي مراجعة في القوائم المالية للمكوّن. وقد يقرر فريق ارتباط المجموعة استخدام أدلة المراجعة التي يستند إليها رأي المراجعة في القوائم المالية للمُكَوِّنّ، لتوفير أدلة مراجعة بشأن مراجعة المجموعة، ومع ذلك تنطبق متطلبات هذا المعيار. (راجع: الفقرة أ١)

٤. وفقاً لمعيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)،[١] فإن الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة مطالب بالتحقق من أن الذين يتولون تنفيذ ارتباط مراجعة المجموعة، بمن فيهم مراجعي المكونات، يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي. ويتحمل أيضاً الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة المسؤولية عن توجيه أعضاء فريق ارتباط المجموعة والإشراف عليهم وفحص عملهم.[٢]

٥. يطبق الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة متطلبات معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) بغض النظر عمّا إذا كان فريق ارتباط المجموعة أو مراجع المكون هو من يُنفذ الأعمال على المعلومات المالية للمكون. ويساعد هذا المعيار الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة في الوفاء بمتطلبات معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) عندما يُنفّذ مراجعو مكونات المجموعة الأعمال على المعلومات المالية للمكوّنات.

٦. يُعد خطر المراجعة دالة في خطر التحريف الجوهري للقوائم المالية وخطر عدم اكتشاف المراجع لمثل هذه التحريفات.[٣] وعند مراجعة مجموعة من المجموعات، يشمل هذا خطر عدم اكتشاف مراجع أحد مكونات المجموعة تحريفاً في المعلومات المالية للمكون، يمكن أن يسبب تحريفاً جوهرياً في القوائم المالية للمجموعة، وخطر عدم اكتشاف فريق ارتباط المجموعة لهذا التحريف. ويوضح هذا المعيار الأمور التي يأخذها فريق ارتباط المجموعة في الحسبان عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى مشاركته في إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها مراجعو المكونات على المعلومات المالية للمكونات. ويتمثل الغرض من هذه المشاركة في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي المراجعة في القوائم المالية للمجموعة.

تاريخ السريان

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

الأهداف

٨. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) تحديد ما إذا كان سيعمل كمراجع للقوائم المالية الخاصة بمجموعة؛

(ب) إذا كان سيعمل كمراجع للقوائم المالية الخاصة بمجموعة:

(١) التواصل بوضوح مع مراجعي المكونات بشأن نطاق وتوقيت أعمالهم على المعلومات المالية المتعلقة بالمكونات والنتائج التي يتوصلون إليها؛

(٢) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن المعلومات المالية للمكونات وآلية توحيد القوائم المالية لإبداء رأي فيما إذا كان قد تم إعداد القوائم المالية للمجموعة من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

---

[١] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرتان ٢٥، ٢٦

[٢] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ٢٩-٣١

[٣] معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة أ٣٥

التعريفات

٩. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة أدناه:

(أ) المكون: منشأة أو نشاط تجاري تقوم إدارة المجموعة أو المكون بإعداد معلومات مالية له ينبغي تضمينها في القوائم المالية للمجموعة. (راجع: الفقرات أ٢–أ٤)

(ب) مراجع المكون: المراجع الذي يقوم، بناءً على طلب من فريق ارتباط المجموعة، بتنفيذ عمل بشأن المعلومات المالية المتعلقة بمكون من أجل مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرة أ٧)

(ج) إدارة المكون: الإدارة المسؤولة عن إعداد المعلومات المالية للمكون.

(د) الأهمية النسبية للمكون: الأهمية النسبية للمكون التي يحددها فريق ارتباط المجموعة.

(هـ) المجموعة: جميع المكونات التي تُدرج معلوماتها المالية في القوائم المالية للمجموعة. ودائماً ما تحتوي المجموعة على أكثر من مكون واحد.

(و) مراجعة المجموعة: مراجعة القوائم المالية للمجموعة.

(ز) رأي مراجعة المجموعة: رأي المراجعة في القوائم المالية للمجموعة.

(ح) الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة: شريك، أو شخص آخر في المكتب، يكون مسؤولاً عن ارتباط مراجعة المجموعة وتنفيذ الارتباط، وعن تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة الذي يصدر من خلال المكتب. وعندما يشترك أكثر من مراجع في مراجعة المجموعة، فإن الشركاء المتشاركين المسؤولين عن الارتباط وفرق الارتباط التابعة لهم يشكلون مجتمعين الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة وفريق ارتباط المجموعة. ومع ذلك، لا يتناول هذا المعيار العلاقة بين المراجعين المتشاركين أو العمل الذي ينفذه مراجع واحد مشارك فيما يتعلق بعمل مراجع آخر مشارك.

(ط) فريق ارتباط المجموعة: الشركاء، بما فيهم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، والموظفون الذين يضعون الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة، ويتواصلون مع مراجعي المكونات، ويؤدون العمل المتعلق بآلية التوحيد، ويُقوِّمون الاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة باعتبارها الأساس لتكوين الرأي في القوائم المالية للمجموعة.

(ي) القوائم المالية للمجموعة: القوائم المالية التي تتضمن المعلومات المالية لأكثر من مكون واحد. ويشير مصطلح "القوائم المالية للمجموعة" أيضاً إلى القوائم المالية المجمعة التي تجمع معلومات مالية مُعدة من قبل مكونات ليست لها شركة أم ولكنها تقع تحت نفس السيطرة.

(ك) إدارة المجموعة: الإدارة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية للمجموعة.

(ل) أدوات الرقابة على مستوى المجموعة: أدوات رقابة على التقرير المالي للمجموعة تصممها وتطبقها إدارة المجموعة، وتقوم بصونها.

(م) المكوّن المهم: مكوّن يحدده فريق ارتباط المجموعة، (١) تكون له أهمية مالية مستقلة بالنسبة للمجموعة أو (٢) من المرجح، بسبب طبيعته أو ظروفه الخاصة، أن ينطوي على مخاطر مهمة لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية الخاصة بالمجموعة. (راجع: الفقرتين أ٥، أ٦)

١٠. الإشارة إلى "إطار التقرير المالي المنطبق" تعني إطار التقرير المالي الذي يُطبق على القوائم المالية للمجموعة. والإشارة إلى "آلية التوحيد" تتضمن:

(أ) إثبات المعلومات المالية لمُكَوِّنات المجموعة، وقياسها وعرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية للمجموعة عن طريق التوحيد أو طريقة حقوق الملكية أو التكلفة[*]؛

---

* ورد في النص الأصلي للمعيار الدولي الإشارة لطريقة التوحيد التناسبي كأحد طرق المحاسبة عن مكونات المجموعة. وحيث أنه قد تم إلغاء طريقة التوحيد التناسبي من المعايير الدولية للتقرير المالي وحل مكانها طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الحصص في المشروعات المشتركة، فقد تم استبعاد هذه الطريقة من المعيار المعتمد في المملكة العربية السعودية.

(ب) التجميع، في القوائم المالية المجمّعة، للمعلومات المالية الخاصة بالمُكوِنّات التي ليست لها شركة أمّ لكنها تقع تحت نفس السيطرة.

المتطلبات

المسؤولية

١١. يُعد الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة مسؤولاً عن توجيه ارتباط مراجعة المجموعة وتنفيذه والإشراف عليه، في إطار الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، ومسؤولاً عمّا إذا كان تقرير المراجع الذي يُصدر مناسباً في ظل الظروف القائمة.[٤] ونتيجة لذلك، لا يجوز أن يشير تقرير المراجع عن القوائم المالية للمجموعة إلى مراجعي المكونات، ما لم تتطلب الأنظمة أو اللوائح تضمين تلك الإشارة. وإذا تطلبت الأنظمة أو اللوائح تلك الإشارة، فيجب أن يشير تقرير المراجع إلى أن هذه الإشارة لا تقلل من مسؤولية الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، أو مسؤولية مكتب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، عن رأي مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرتين أ٨، أ٩)

القبول والاستمرار

١٢. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أن يحدد ما إذا كان من الممكن بشكل معقول توقع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيما يتعلق بآلية التوحيد والمعلومات المالية للمكونات، والتي من المقرر أن تشكل أساساً لرأي مراجعة المجموعة. ولهذا الغرض، يجب أن يتوصل فريق ارتباط المجموعة إلى فهم للمجموعة ومُكَوِنّاتها وبيئاتها، بما يكفي لتحديد المكونات التي من المرجح أن تكون مكوّنات مهمة. وعندما ينفِّذ مراجعو المكوّنات أعمالاً على المعلومات المالية لهذه المكونات، فيجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تقويم ما إذا كان فريق ارتباط المجموعة قادراً على المشاركة في عمل مراجعي المكوّنات بالقدر المطلوب للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. (راجع: الفقرات أ١٠–أ١٢)

١٣. إذا استنتج الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة:

(أ) أنه من غير الممكن أن يحصل فريق ارتباط المجموعة على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب القيود المفروضة من إدارة المجموعة؛

(ب) أن التأثير المحتمل لعدم القدرة هذا سيؤدي إلى الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية للمجموعة،[٥]

فيجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة إمّا:

(أ) أن يرفض الارتباط، في حالة الارتباط الجديد، أو الانسحاب من الارتباط، في حالة الارتباط المستمر، متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة؛ أو

(ب) أن يمتنع عن إبداء رأي في القوائم المالية للمجموعة، ولكن بعد مراجعة القوائم المالية للمجموعة إلى أقصى حد ممكن، وذلك عندما تحظر الأنظمة أو اللوائح على المراجع رفض الارتباط، أو عندما يكون الانسحاب من الارتباط غير ممكن لأي سبب آخر. (راجع: الفقرات أ١٣–أ١٩)

شروط الارتباط

١٤. يجب أن يوافق الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة على شروط ارتباط مراجعة المجموعة وفقاً لمعيار المراجعة (٢١٠).[٦] (راجع: الفقرتين أ٢٠، أ٢١)

الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة

١٥. يجب على فريق ارتباط المجموعة وضع استراتيجية عامة لمراجعة المجموعة وتطوير خطة لمراجعة المجموعة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٠٠).[٧]

---

[٤] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ١٣-١٥، ٢٩، ٣٠، ٣٢، ٣٣

[٥] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

[٦] معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"

[٧] معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرات ٧-١٠

١٦. يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة فحص الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرة أ٢٢)

فهم المجموعة ومُكَوِّناتها وبيئاتها

١٧. يتعين على المراجع التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال التوصل إلى فهمٍ للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية.[٨] ويجب على فريق ارتباط المجموعة:

(أ) تعزيز فهمه للمجموعة ومُكَوِّناتها وبيئاتها، بما في ذلك أدوات الرقابة على مستوى المجموعة، والذي يتم التوصل إليه في مرحلة قبول الارتباط أو الاستمرار فيه؛

(ب) التوصل إلى فهم لآلية التوحيد، بما في ذلك التعليمات التي تصدرها إدارة المجموعة إلى المكوّنات. (راجع: الفقرات أ٢٣–أ٢٩)

١٨. يجب أن يتوصل فريق ارتباط المجموعة إلى فهم كافٍ للقيام بما يلي:

(أ) تأكيد تحديده الأوليّ لمكونات المجموعة التي من المرجح أن تكون مهمة، أو إعادة النظر فيه؛

(ب) تقييم مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة، سواءً كانت بسبب غشٍ أو خطأ.[٩] (راجع: الفقرتين أ٣٠، أ٣١)

فهم مراجع مُكَوِّنّ المجموعة

١٩. إذا خطط فريق ارتباط المجموعة لأن يطلب من مراجع أحد المكونات تنفيذ أعمال بشأن المعلومات المالية الخاصة بهذا المكون، فيجب على فريق ارتباط المجموعة أن يتوصل إلى فهم لما يلي: (راجع: الفقرات أ٣٢–أ٣٥)

(أ) ما إذا كان مراجع المكوّن يفهم المتطلبات المسلكية ذات الصلة بمراجعة المجموعة وسوف يلتزم بها، وعلى وجه الخصوص، متطلب أن يكون مستقلاً. (راجع: الفقرة أ٣٧)

(ب) الكفاءة المهنية لمراجع المكوّن. (راجع: الفقرة أ٣٨)

(ج) ما إذا كان فريق ارتباط المجموعة قادراً على المشاركة في عمل مراجع المكوّن بالقدر اللازم للتوصل إلى ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

(د) ما إذا كان مراجع المكوّن يعمل في بيئة تنظيمية تشرف على نحو فعّال على المراجعين. (راجع: الفقرة أ٣٦)

٢٠. في حالة عدم استيفاء مراجع أحد المكونات لمتطلبات الاستقلال ذات الصلة بمراجعة المجموعة، أو إذا كانت لدى فريق ارتباط المجموعة مخاوف جدية بشأن الأمور الأخرى المذكورة في الفقرة ١٩(أ)-(ج)، فيجب على فريق ارتباط المجموعة أن يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالمعلومات المالية لهذا المكوّن، دون أن يطلب من مراجع ذلك المكوّن تنفيذ أعمال على المعلومات المالية لذلك المكوّن. (راجع: الفقرات أ٣٩–أ٤١)

الأهمية النسبية

٢١. يجب أن يحدد فريق ارتباط المجموعة ما يلي: (راجع: الفقرة أ٤٢)

(أ) الأهمية النسبية للقوائم المالية للمجموعة ككل عند وضع الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة.

(ب) مستوى أو مستويات الأهمية النسبية المقرر تطبيقها على فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة في القوائم المالية للمجموعة، إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة في ظل الظروف الخاصة بالمجموعة، أن تؤثر التحريفات في تلك المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات حتى وإن كانت بمبالغ أقل من الأهمية النسبية للقوائم المالية للمجموعة ككل على القرارات الاقتصادية للمستخدمين المُتّخذة على أساس القوائم المالية للمجموعة.

---

[٨] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"

[٩] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)

(ج) الأهمية النسبية لتلك المُكوِنّات التي سينفذ مراجعوها مراجعة أو فحصاً لأغراض مراجعة المجموعة. ولتخفيض احتمالية أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المُصححة وغير المكتشفة في القوائم المالية للمجموعة الأهمية النسبية للقوائم المالية للمجموعة ككل إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة، يجب أن تكون الأهمية النسبية للمكوّن أقل من الأهمية النسبية للقوائم المالية للمجموعة ككل. (راجع: الفقرتين أ٤٣، أ٤٤)

(د) الحد الذي إذا تخطته التحريفات لا يمكن اعتبار أنها تافهة بشكل واضح للقوائم المالية للمجموعة. (راجع: الفقرة أ٤٥)

٢٢. عندما ينفذ مراجعو المكوّنات مراجعة لأغراض مراجعة المجموعة، فيجب على فريق ارتباط مراجعة المجموعة تقويم مدى مناسبة الأهمية النسبية للتنفيذ المحددة على مستوى المكوّنات. (راجع: الفقرة أ٤٦)

٢٣. إذا كان أحد المكونات خاضعاً للمراجعة بموجب نظام أو لائحة أو لسبب آخر، وقرر فريق ارتباط المجموعة استخدام تلك المراجعة لتوفير أدلة مراجعة لمراجعة المجموعة، فيجب على فريق ارتباط المجموعة أن يحدد ما إذا كانت:

(أ) الأهمية النسبية للقوائم المالية للمكوّنات ككل؛

(ب) الأهمية النسبية للتنفيذ على مستوى المكونات

تستوفي متطلبات هذا المعيار.

الاستجابة للمخاطر المقيَّمة

٢٤. يُعد المراجع مطالباً بتصميم استجابات مناسبة، وتطبيقها، لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى القوائم المالية.[١٠] ويجب على فريق ارتباط المجموعة تحديد نوع العمل الذي سيُنفذه فريق ارتباط المجموعة، أو مراجعو المكوّنات بالنيابة عنه، على المعلومات المالية للمُكوّنات (انظر الفقرات ٢٦-٢٩). ويجب أن يحدد فريق ارتباط المجموعة أيضاً طبيعة وتوقيت ومدى مشاركته في عمل مراجعي المكوّنات (انظر الفقرتين ٣٠، ٣١).

٢٥. إذا كانت طبيعة وتوقيت ومدى العمل الذي سيُنفَّذ على آلية التوحيد أو المعلومات المالية للمكوّنات يستند إلى توقع أن أدوات الرقابة على مستوى المجموعة تعمل بشكل فعّال، أو إذا كانت الإجراءات الأساس لا يمكن أن توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات، فيجب على فريق ارتباط المجموعة أن يختبر، أو يطلب من مراجع المُكوّن أن يختبر، الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات الرقابية.

تحديد نوع العمل الذي سيُنفذ على المعلومات المالية للمكوّنات (راجع: الفقرة أ٤٧)

المكوّنات المهمة:

٢٦. فيما يخص المكون المهم بسبب أهميته المالية المستقلة بالنسبة للمجموعة، يجب على فريق ارتباط المجموعة، أو مراجع المكوّن الذي يعمل بالنيابة عنه، مراجعة المعلومات المالية لذلك المكوّن باستخدام الأهمية النسبية للمكوّن.

٢٧. يجب على فريق ارتباط المجموعة، أو مراجع المكون الذي يعمل بالنيابة عن الفريق، تنفيذ واحد أو أكثر مما يلي لأي مكوّن يُعد مهماً نظراً لاحتمال أن يتضمن مخاطر مهمة لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة بسبب طبيعته أو ظروفه الخاصة:

(أ) مراجعة المعلومات المالية للمكوّن باستخدام الأهمية النسبية للمكوّن.

(ب) مراجعة واحد أو أكثر من أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات المتعلقة بالمخاطر المهمة المحتملة لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة. (راجع: الفقرة أ٤٨)

(ج) إجراءات مراجعة محددة فيما يتعلق بالمخاطر المهمة المحتملة لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة. (راجع: الفقرة أ٤٩)

---

[١٠] معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"

المكوّنات التي لا تُعد مكونات مهمة

٢٨. يجب على فريق ارتباط المجموعة تنفيذ إجراءات تحليلية على مستوى المجموعة للمكوّنات التي لا تُعد مكونات مهمة. (راجع: الفقرة أ٥٠)

٢٩. إذا رأى فريق ارتباط المجموعة أنه لن يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي من المقرر أن تشكل أساساً لرأي مراجعة المجموعة من:

(أ) العمل المنفذ على المعلومات المالية للمكوّنات المهمة؛

(ب) العمل المنفذ على أدوات الرقابة على مستوى المجموعة وآلية التوحيد؛

(ج) الإجراءات التحليلية المُنفذة على مستوى المجموعة،

فيجب على فريق ارتباط المجموعة اختيار المكونات التي لا تُعد مكونات مهمة، ويجب أن ينفذ، أو يطلب من مراجعي المكونات أن ينفذوا، واحداً أو أكثر مما يلي على المعلومات المالية لكل مكون من المكونات المختارة: (راجع: الفقرات أ٥١–أ٥٣)

- مراجعة المعلومات المالية للمكوّن باستخدام الأهمية النسبية للمكوّن.
- مراجعة واحد أو أكثر من أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات.
- فحص المعلومات المالية للمكوّن باستخدام الأهمية النسبية للمكوّن.
- إجراءات محددة أخرى.

ويجب أن ينوّع فريق ارتباط المجموعة مجموعة المكوّنات المختارة على مدار الوقت.

المشاركة في العمل المنفذ من قبل مراجعي المكوّنات (راجع: الفقرتين أ٥٤، أ٥٥)

المكوّنات المهمة – تقييم المخاطر

٣٠. إذا قام أحد مراجعي المكونات بمراجعة المعلومات المالية لمكوّن مهم، فيجب على فريق ارتباط المجموعة المشاركة في تقييم مراجع المكوّن للمخاطر، بغية التعرف على المخاطر المهمة لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة. وتتأثر طبيعة وتوقيت ومدى هذه المشاركة بفهم فريق ارتباط المجموعة لمراجع المكوّن، إلا أن هذه المشاركة يجب أن تتضمن على الأقل:

(أ) مناقشة مراجع المكوّن أو إدارة المكوّن في الأنشطة التجارية للمكوّن التي تُعد مهمة للمجموعة؛

(ب) مناقشة مراجع المكوّن في قابلية تعرض المكوّن لتحريف جوهري في المعلومات المالية بسبب غش أو خطأ؛

(ج) فحص توثيق مراجع المكوّن للمخاطر المهمة التي تم التعرف عليها فيما يخص وقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة. وقد يأخذ ذلك التوثيق شكل مذكرة تعكس استنتاج مراجع المكوّن فيما يتعلق بالمخاطر المهمة التي تم التعرف عليها.

المخاطر المهمة التي تم التعرف عليها فيما يخص وقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة – إجراءات المراجعة الإضافية

٣١. في حالة التعرف على مخاطر مهمة لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة فيما يخص مُكَوِّنٍ ينفذ فيه أحد مراجعي المكونات أعمالاً، فيجب على فريق ارتباط المجموعة تقويم مدى مناسبة إجراءات المراجعة الإضافية التي ستُنفذ استجابةً للمخاطر المهمة التي تم التعرف عليها فيما يخص وقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة. ويجب على فريق ارتباط المجموعة أن يحدد، استناداً إلى فهمه لمراجع المكوّن، ما إذا كان من الضروري المشاركة في إجراءات المراجعة الإضافية.

آلية التوحيد

٣٢. وفقاً للفقرة ١٧، يتوصل فريق ارتباط المجموعة إلى فهم لأدوات الرقابة على مستوى المجموعة وآلية التوحيد، بما في ذلك التعليمات الصادرة من إدارة المجموعة للمكوّنات. ووفقاً للفقرة ٢٥، يختبر فريق ارتباط المجموعة، أو مراجع المكون بناءً على طلب فريق ارتباط المجموعة، الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على مستوى المجموعة إذا كانت طبيعة وتوقيت ومدى العمل الذي سيُنفذ على آلية التوحيد يستند إلى

توقع أن أدوات الرقابة على مستوى المجموعة تعمل بشكل فعّال، أو إذا لم تستطع الإجراءات الأساس بمفردها أن توفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات.

٣٣. يجب على فريق ارتباط المجموعة تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية على آلية التوحيد للاستجابة للمخاطر المقيَّمة لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة نتيجة لآلية التوحيد. ويجب أن يتضمن هذا تقويم ما إذا كانت جميع المكوّنات قد تم تضمينها في القوائم المالية للمجموعة.

٣٤. يجب على فريق ارتباط المجموعة تقويم مدى مناسبة واكتمال ودقة التعديلات وإعادة التصنيف عند التوحيد، ويجب أن يُقَوّم مدى وجود أيٍ من عوامل خطر الغش أو المؤشرات الدالة على وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة. (راجع: الفقرة أ٥٦)

٣٥. في حالة عدم إعداد المعلومات المالية لمكوّن ما وفقاً لنفس السياسات المحاسبية المطبقة على القوائم المالية للمجموعة، فيجب على فريق ارتباط المجموعة تقويم ما إذا كان قد تم تعديل المعلومات المالية الخاصة بذلك المكوّن بشكل مناسب لأغراض إعداد وعرض القوائم المالية للمجموعة.

٣٦. يجب أن يحدد فريق ارتباط المجموعة ما إذا كانت المعلومات المالية المحددة التي قام مراجع المكوّن بالإبلاغ بها (انظر الفقرة ٤١(ج)) هي المعلومات المالية المُضَمَّنة في القوائم المالية للمجموعة.

٣٧. إذا تضمنت القوائم المالية للمجموعة قوائم مالية لمكوّن تختلف نهاية فترته المالية عن تلك الخاصة بالمجموعة، فيجب على فريق ارتباط المجموعة تقويم ما إذا كانت قد أُجريت تعديلات مناسبة على تلك القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

الأحداث اللاحقة

٣٨. عندما ينفذ فريق ارتباط المجموعة أو مراجعو المكوّنات عمليات مراجعة للمعلومات المالية للمكوّنات، فيجب على فريق ارتباط المجموعة أو مراجعي المكوّنات تنفيذ إجراءات مصممة لتحديد الأحداث في تلك المكوّنات التي تقع بين تواريخ المعلومات المالية للمكوّنات وتاريخ تقرير المراجع المتعلق بالقوائم المالية للمجموعة، وقد يتطلب ذلك تعديلاً على القوائم المالية للمجموعة أو إفصاحاً فيها.

٣٩. عندما ينفذ مراجعو المكوّنات عملاً آخر بخلاف عمليات مراجعة المعلومات المالية للمكوّنات، فيجب على فريق ارتباط المجموعة أن يطلب من مراجعي المكوّنات أن يُخطروا فريق ارتباط المجموعة إذا أصبحوا على علم بوجود أحداث لاحقة قد تتطلب تعديلاً على القوائم المالية للمجموعة أو إفصاحاً فيها.

الاتصال بمراجع مكوّن المجموعة

٤٠. يجب على فريق ارتباط المجموعة أن يبلّغ مراجع المكوّن بمتطلبات الفريق في الوقت المناسب. ويجب أن يحدد هذا الإبلاغ العمل الذي سيُنفذ، والغرض الذي سيُستخدم فيه ذلك العمل، وشكل ومحتوى اتصال مراجع المكون بفريق ارتباط المجموعة. ويجب أن يتضمن أيضاً ما يلي: (راجع: الفقرات أ٥٧، أ٥٨، أ٦٠)

(أ) طلباً بأن يؤكد مراجع المكوّن، الذي يعرف السياق الذي سيستخدم فيه فريق ارتباط المجموعة عمل مراجع المكوّن، أنه سوف يتعاون مع فريق ارتباط المجموعة. (راجع: الفقرة أ٥٩)

(ب) المتطلبات المسلكية التي تُعد ذات صلة بمراجعة المجموعة، وخصوصاً، متطلبات الاستقلال.

(ج) الأهمية النسبية للمكوّن، في حالة مراجعة أو فحص المعلومات المالية لمكوّن، (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حال انطباقها) والحد الذي إذا تخطته التحريفات لا يمكن اعتبار أنها تافهة بشكل واضح للقوائم المالية للمجموعة.

(د) المخاطر المهمة التي تم التعرف عليها فيما يخص وقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة بسبب غشٍ أو خطأ، والتي تعد ذات صلة بعمل مراجع المكوّن. ويجب على فريق ارتباط المجموعة أن يطلب من مراجع المكوّن الإبلاغ في الوقت المناسب عن أي مخاطر أخرى مهمة يتم التعرف عليها فيما يخص وقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة، بسبب غشٍ أو خطأ، في المكوّن، واستجابات مراجع المكوّن لتلك المخاطر.

(هـ) قائمة بالأطراف ذات العلاقة، مُعدة من قبل إدارة المجموعة، وأي أطراف أخرى ذات علاقة يكون فريق ارتباط المجموعة على علم بها. ويجب على فريق ارتباط المجموعة أن يطلب من مراجع المكوّن الإبلاغ في الوقت المناسب عن أي أطراف ذات علاقة لم يتم تحديدها في السابق من قبل إدارة المجموعة أو فريق ارتباط المجموعة. ويجب على فريق ارتباط المجموعة أن يحدد ما إذا كان سيتم تعريف مراجعي المكونات الآخرين بهذه الأطراف الإضافية ذات العلاقة.

٤١. يجب على فريق ارتباط المجموعة أن يطلب من مراجع المكوّن الإبلاغ عن الأمور ذات الصلة باستنتاج فريق ارتباط المجموعة فيما يتعلق بمراجعة المجموعة. ويجب أن يتضمن ذلك الإبلاغ ما يلي: (راجع: الفقرة أ٦٠)

(أ) ما إذا كان مراجع المكوّن قد التزم بالمتطلبات المسلكية التي تُعد ذات صلة بمراجعة المجموعة، بما في ذلك الاستقلال والكفاءة المهنية؛

(ب) ما إذا كان مراجع المكوّن قد التزم بمتطلبات فريق ارتباط المجموعة؛

(ج) تحديد المعلومات المالية التي يعد مراجع المكوّن تقريره بشأنها؛

(د) معلومات بشأن حالات عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح التي قد ينشأ عنها تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة؛

(هـ) قائمة بالتحريفات غير المُصححة في المعلومات المالية الخاصة بالمكوّن (لا يلزم أن تتضمن القائمة التحريفات التي تكون دون الحد المعين للتحريفات التافهة بشكل واضح، الذي أبلغ به فريق ارتباط المجموعة (انظر الفقرة ٤٠(ج))؛

(و) المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة.

(ز) وصف لأي أوجه قصور مهمة تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية على مستوى المكوّن؛

(ح) الأمور المهمة الأخرى التي أبلغ عنها، أو من المتوقع أن يبلغ عنها، مراجع المكوّن المكلفين بالحوكمة في المكوّن، بما في ذلك الغش، أو الغش المشتبه فيه، الذي تورطت فيه إدارة المكوّن، أو الموظفون الذين لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية على مستوى المكوّن أو غيرهم، متى أدى الغش إلى تحريف جوهري في المعلومات المالية للمكوّن؛

(ط) أي أمور أخرى قد تكون ذات صلة بمراجعة المجموعة، أو تلك التي يرغب مراجع المكوّن في لفت انتباه فريق ارتباط المجموعة إليها، بما في ذلك الاستثناءات التي تم ذكرها في الإفادات المكتوبة التي طلبها مراجع المكوّن من إدارة المكوّن؛

(ي) النتائج العامة لمراجع المكوّن أو استنتاجاته أو رأيه.

تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها

تقويم الإبلاغ من مراجع المكوّن وكفاية عمله

٤٢. يجب على فريق ارتباط المجموعة أن يُقَوّم الإبلاغ الذي يقوم به مراجع المكوّن (انظر الفقرة ٤١). ويجب على فريق ارتباط المجموعة:

(أ) مناقشة الأمور المهمة التي تنشأ عن ذلك التقويم مع مراجع المكوّن، أو إدارة المكوّن، أو إدارة المجموعة، حسب مقتضى الحال؛

(ب) تحديد ما إذا كان من الضروري فحص الأجزاء الأخرى ذات الصلة في توثيق مراجع المكوّن لأعمال المراجعة. (راجع: الفقرة أ٦١)

٤٣. إذا استنتج فريق ارتباط المجموعة أن عمل مراجع المكوّن غير كافٍ، فيجب على فريق ارتباط المجموعة أن يحدد الإجراءات الزائدة التي ستُنفذ، وما إذا كانت ستُنفذ من قبل مراجع المكوّن أو من قبل فريق ارتباط المجموعة.

كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها

٤٤. يُعد المراجع مطالباً بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها، مما يمكِّن المراجع من استنباط استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه.[١١] ويجب على فريق ارتباط المجموعة تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، التي من المقرر أن يستند إليها رأي مراجعة المجموعة، من إجراءات المراجعة المنفذة على آلية التوحيد والعمل المُنفذ من قبل فريق ارتباط المجموعة ومراجعي المكوّنات بشأن المعلومات المالية الخاصة بالمكوّنات. (راجع: الفقرة أ٦٢)

[١١] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٧

٤٥. يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أن يُقَوّم تأثير أي تحريفات غير مصححة على رأي مراجعة المجموعة (سواءً تم اكتشافها من قبل فريق ارتباط المجموعة أو تم الإبلاغ عنها من قبل مراجعي المكوّنات) وأي حالات لم يمكن فيها الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. (راجع: الفقرة أ٦٣)

الاتصال بإدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة

الاتصال بإدارة المجموعة

٤٦. يجب على فريق ارتباط المجموعة تحديد أوجه القصور التي تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية التي سيتم إبلاغها إلى المكلفين بالحوكمة وإدارة المجموعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٥).[١٢] وعند القيام بهذا التحديد، يجب على فريق ارتباط المجموعة أن يأخذ في الحسبان:

(أ) أوجه القصور في الرقابة الداخلية على مستوى المجموعة التي قام فريق ارتباط المجموعة بالتعرف عليها؛

(ب) أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي قام فريق ارتباط المجموعة بالتعرف عليها في أدوات الرقابة الداخلية المطبقة في المكوّنات؛

(ج) أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي لفت مراجعو المكوّنات انتباه فريق ارتباط المجموعة إليها.

٤٧. في حالة اكتشاف غش من قبل فريق ارتباط المجموعة، أو في حالة قيام مراجع أحد المكونات بلفت انتباه الفريق إلى غش (انظر الفقرة ٤١(ح))، أو في حالة وجود معلومات تشير إلى احتمال وجود غش، فيجب على فريق ارتباط المجموعة الإبلاغ عن ذلك في الوقت المناسب إلى المستوى المناسب في إدارة المجموعة من أجل إبلاغهم بالمسؤولية الرئيسية عن منع واكتشاف الغش في الأمور ذات الصلة بمسؤولياتهم. (راجع: الفقرة أ٦٤)

٤٨. قد يكون مراجع المكون مطالباً بموجب نظام أو لائحة أو لسبب آخر، بإبداء رأي مراجعة في القوائم المالية للمكوّن. وفي تلك الحالة، يجب على فريق ارتباط المجموعة أن يطلب من إدارة المجموعة إعلام إدارة المكوّن بأي أمر يصبح فريق ارتباط المجموعة على علم به، وقد يكون مهماً للقوائم المالية للمكوّن، لكن إدارة المكوّن قد لا تكون على علم به. وإذا رفضت إدارة المجموعة إبلاغ الأمر لإدارة المكوّن، فيجب على فريق ارتباط المجموعة مناقشة الأمر مع المكلفين بالحوكمة في المجموعة. وإذا ظل الأمر دون حل، فيجب على فريق ارتباط المجموعة، مع مراعاة اعتبارات السرية المهنية والقانونية، أن ينظر فيما إذا كان سينصح مراجع المكوّن بعدم إصدار تقريره بشأن القوائم المالية للمكوّن حتى يتم حل الأمر. (راجع: الفقرة أ٦٥)

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المجموعة

٤٩. يجب على فريق ارتباط المجموعة أن يبلغ المكلفين بالحوكمة في المجموعة بالأمور الآتية، إضافة إلى الأمور التي يتطلبها معيار المراجعة (٢٦٠)[١٣] ومعايير المراجعة الأخرى: (راجع: الفقرة أ٦٦)

(أ) نظرة عامة على نوع العمل الذي سيُنفذ على المعلومات المالية للمكوّنات.

(ب) نظرة عامة على طبيعة المشاركة المخطط لها لفريق ارتباط المجموعة في العمل الذي سيُنفذ من قبل مراجعي المكوّنات على المعلومات المالية للمكوّنات المهمة.

(ج) الحالات التي يثير فيها تقويم فريق ارتباط المجموعة لعمل مراجع أحد المكونات قلقاً بشأن جودة عمل ذلك المراجع.

(د) أي قيود على مراجعة المجموعة، على سبيل المثال، عندما يكون وصول فريق ارتباط المجموعة إلى المعلومات ربما قد تم تقييده.

(هـ) الغش، أو الغش المشتبه فيه، الذي تتورط فيه إدارة المجموعة، أو إدارة المكوّن، أو الموظفون الذين لهم أدوار مهمة في أدوات الرقابة على مستوى المجموعة، أو غيرهم، عندما يؤدي الغش إلى تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة.

---

[١٢] معيار المراجعة (٢٦٥) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"

[١٣] معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"

التوثيق

٥٠. يجب على فريق ارتباط المجموعة أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة الأمور الآتية:[١٤]

(أ) تحليلاً للمكوّنات، مع الإشارة إلى المكونات المهمة، ونوع العمل المنفذ على المعلومات المالية للمكوّنات.

(ب) طبيعة وتوقيت ومدى مشاركة فريق ارتباط المجموعة في العمل المنفذ من قبل مراجعي المكوّنات على المكوّنات المهمة، بما في ذلك، عند الانطباق، فحص فريق ارتباط المجموعة للأجزاء ذات الصلة في توثيق مراجعي المكوّنات لأعمال المراجعة والاستنتاجات المتوصل إليها.

(ج) الاتصالات المكتوبة بين فريق ارتباط المجموعة ومراجعي المكوّنات بشأن متطلبات فريق ارتباط المجموعة.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

مكونات المجموعة الخاضعة للمراجعة بموجب نظام أو لائحة أو لسبب آخر (راجع: الفقرة ٣)

أ١. تتضمن العوامل التي قد تؤثر على قرار فريق ارتباط المجموعة بشأن ما إذا كان سيستخدم مراجعة يتطلبها نظام أو لائحة أو أي سبب آخر من أجل توفير أدلة لمراجعة المجموعة، ما يلي:

- الاختلافات في أطر التقرير المالي المطبقة في إعداد القوائم المالية للمكوّن، والمطبقة في إعداد القوائم المالية للمجموعة.
- الاختلافات في معايير المراجعة والمعايير الأخرى المطبقة من قبل مراجع المكوّن وتلك المطبقة في مراجعة القوائم المالية للمجموعة.
- ما إذا كان سيتم إكمال مراجعة القوائم المالية للمكوّن في وقت مناسب للوفاء بالجدول الزمني للتقرير عن المجموعة.

التعريفات

المكوّن (راجع: الفقرة ٩(أ))

أ٢. يؤثر هيكل المجموعة على كيفية تحديد مكوّناتها. فعلى سبيل المثال، قد يستند نظام التقرير المالي للمجموعة إلى هيكل تنظيمي يقضي بإعداد المعلومات المالية بواسطة المنشأة الأم وواحدة أو أكثر من المنشآت التابعة أو المشروعات المشتركة أو المنشآت المستثمر فيها التي تتم المحاسبة عنها بطريقة التكلفة أو طريقة حقوق الملكية؛ أو يقضي بإعداد المعلومات المالية بواسطة المقر الرئيسي وواحد أو أكثر من الأقسام أو الفروع؛ أو بواسطة مزيج من كلا الخيارين. وفي المقابل، قد تنظم بعض المجموعات نظام تقريرها المالي حسب الوظيفة أو العملية أو المنتج أو الخدمة (أو حسب مجموعات المنتجات أو الخدمات) أو المواقع الجغرافية. وفي هذه الحالات، قد تكون المنشأة أو النشاط التجاري الذي تعد له إدارة المجموعة أو المكوّن معلومات مالية مُضمَّنة في القوائم المالية للمجموعة وظيفة أو عملية أو منتج أو خدمة (أو مجموعة من المنتجات أو الخدمات) أو موقعاً جغرافياً.

أ٣. قد توجد مستويات مختلفة للمكوّنات في نظام التقرير المالي للمجموعة، وفي هذه الحالة قد يكون من الأنسب تحديد المكوّنات على مستويات معينة من التجميع بدلاً من تحديدها فرادى.

أ٤. قد تشكل المكوّنات المجمّعة على مستوى معين مكوّناً واحداً لأغراض مراجعة المجموعة؛ إلا أن مثل هذا المكون قد يعِد أيضاً قوائم مالية لمجموعة، بحيث تتضمن هذه القوائم المالية المعلومات المالية للمكونات التي تشملها هذه المجموعة الأخيرة (بعبارة أخرى، مجموعة فرعية). وبالتالي، قد يُطبَّق هذا المعيار من قبل مختلف الفرق والشركاء المسؤولين عن ارتباط المجموعة للمجموعات الفرعية المختلفة ضمن مجموعة أكبر.

---

[١٤] معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١، وأ٦

المكوّن المهم (راجع: الفقرة ٩(م))

أ٥. كلما زادت الأهمية المالية المستقلة لأحد المكوّنات، زادت عادةً مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة. وقد يطبق فريق ارتباط المجموعة نسبة مئوية على أساس مرجعي مختار كعامل مساعد لتحديد المكوّنات التي لها أهمية مالية مستقلة. وينطوي تحديد الأساس المرجعي وتحديد النسبة المئوية التي سيتم تطبيقها على ممارسة الحكم المهني. واعتماداً على طبيعة المجموعة وظروفها، قد تتضمن الأسس المرجعية المناسبة أصول المجموعة أو التزاماتها أو تدفقاتها النقدية أو ربحها أو مبيعاتها. فعلى سبيل المثال، قد ينظر فريق ارتباط المجموعة إلى المكوّنات التي تتجاوز ١٥% من الأساس المرجعي المختار على أنها مكوّنات مهمة. وقد يكون استخدام نسبة أعلى أو أقل من ذلك مناسباً في ظل الظروف القائمة.

أ٦. قد يحدد أيضاً فريق ارتباط المجموعة أحد المكوّنات على أنه مكون من المرجح أن ينطوي على مخاطر مهمة لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة بسبب طبيعته أو ظروفه الخاصة. فعلى سبيل المثال، قد يكون المكوّن مسؤولاً عن تداول العملات الأجنبية، وبالتالي قد يعرض المجموعة لأحد مخاطر التحريف الجوهري المهمة، حتى ولو لم يكن للمكوّن أهمية مالية مستقلة بالنسبة للمجموعة.

مراجع المكوّن (راجع: الفقرة ٩(ب))

أ٧. بناءً على طلب فريق ارتباط المجموعة، قد ينفذ عضو في فريق ارتباط المجموعة عملاً على المعلومات المالية لأحد المكوّنات، من أجل مراجعة المجموعة. وفي هذه الحالة، يُعد ذلك العضو أيضاً مراجع مكوّن.

المسؤولية (راجع: الفقرة ١١)

أ٨. على الرغم من أن مراجعي المكوّنات قد ينفذون أعمالاً على المعلومات المالية للمكوّنات من أجل مراجعة المجموعة وبهذا يكونون مسؤولين عن النتائج العامة أو الاستنتاجات أو الآراء التي يتوصلون إليها، فإن الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مكتب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة يكون مسؤولاً عن الرأي الخاص بمراجعة المجموعة.

أ٩. عندما يكون رأي مراجعة المجموعة معدلاً بسبب أن فريق ارتباط المجموعة لم يكن قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالمعلومات المالية لواحد أو أكثر من المكوّنات، فإن فقرة "أساس التعديل" الواردة في تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة توضح أسباب عدم القدرة، دون الإشارة إلى مراجع المكوّن، ما لم تكن هذه الإشارة ضرورية لتقديم تفسير كافٍ للظروف القائمة.[١٥]

القبول والاستمرار

التوصل إلى فهم في مرحلة القبول أو الاستمرار (راجع: الفقرة ١٢)

أ١٠. في حالة تنفيذ ارتباط جديد، قد يتوصل فريق ارتباط المجموعة إلى فهم للمجموعة ومكوّناتها وبيئاتها من:

- المعلومات التي توفرها إدارة المجموعة؛
- الاتصال بإدارة المجموعة؛
- الاتصال بفريق ارتباط المجموعة السابق أو إدارة المكوّن أو مراجعي المكونات، عند الانطباق.

أ١١. قد يتضمن فهم فريق ارتباط المجموعة أموراً مثل ما يلي:

- هيكل المجموعة، بما في ذلك كلٍ من الهيكل القانوني والتنظيمي (بعبارة أخرى، طريقة ترتيب نظام التقرير المالي للمجموعة).
- الأنشطة التجارية التي تنفذها مكونات المجموعة، والتي تُعد مهمة للمجموعة، بما في ذلك البيئات الصناعية والتنظيمية والاقتصادية والسياسية التي تتم فيها تلك الأنشطة.
- استخدام المنشآت الخدمية، بما في ذلك مراكز الخدمات المشتركة.
- وصف لأدوات الرقابة على مستوى المجموعة.

[١٥] معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرة ٢٠

- مدى تعقد آلية توحيد القوائم المالية.
- ما إذا كان مراجعو المكوّنات، الذين ليسوا من مكتب أو شبكة الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، سينفذون أعمالاً على المعلومات المالية لأيٍ من المكوّنات، والسبب المنطقي لإدارة المجموعة في تعيين أكثر من مراجع واحد.
- ما إذا كان فريق ارتباط المجموعة:
  - سيكون لديه وصول غير مقيد إلى المكلفين بالحوكمة في المجموعة، وإدارة المجموعة، والمكلفين بالحوكمة في المكوّنات، وإدارات المكوّنات، ومعلومات المكوّنات، ومراجعي المكوّنات (بما في ذلك وثائق أعمال المراجعة ذات الصلة التي يحتاج إليها فريق ارتباط المجموعة)؛
  - سيكون قادراً على تنفيذ العمل اللازم على المعلومات المالية للمكوّنات.

أ١٢. في حالة تنفيذ ارتباط مستمر، قد تتأثر قدرة فريق ارتباط المجموعة في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بالتغييرات المهمة، على سبيل المثال:

- التغييرات في هيكل المجموعة (على سبيل المثال، عمليات الاستحواذ أو الاستبعاد أو إعادة التنظيم أو التغييرات في كيفية ترتيب نظام التقرير المالي للمجموعة).
- التغييرات في الأنشطة التجارية التي تنفذها المكوّنات، والتي تُعد مهمة للمجموعة.
- التغييرات في تكوين المكلفين بالحوكمة في المجموعة، أو إدارة المجموعة، أو الإدارة الرئيسية للمكوّنات المهمة.
- المخاوف لدى فريق ارتباط المجموعة بشأن نزاهة وكفاءة إدارة المجموعة أو إدارة مكوّن.
- التغييرات في أدوات الرقابة على مستوى المجموعة.
- التغييرات في إطار التقرير المالي المنطبق.

توقع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع: الفقرة ١٣)

أ١٣. قد تتألف المجموعة فقط من مكوّنات لا تُعد مهمة. وفي هذه الظروف، قد يتوقع الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة بشكل معقول الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي مراجعة المجموعة، إذا كان فريق ارتباط المجموعة قادراً على:

(أ) تنفيذ العمل على المعلومات المالية لبعض هذه المكوّنات؛

(ب) المشاركة في العمل المنفذ من قبل مراجعي المكوّنات على المعلومات المالية للمكوّنات الأخرى بالقدر اللازم للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

الوصول إلى المعلومات (راجع: الفقرة ١٣)

أ١٤. قد يكون وصول فريق ارتباط المجموعة إلى المعلومات مقيداً بسبب ظروف لا تستطيع إدارة المجموعة التغلب عليها، على سبيل المثال، بسبب الأنظمة المتعلقة بالخصوصية وسرية البيانات، أو رفض مراجع المكوّن لوصول فريق ارتباط المجموعة إلى وثائق أعمال المراجعة ذات الصلة التي يحتاج إليها. وقد يكون الوصول مقيداً أيضاً من قبل إدارة المجموعة.

أ١٥. عندما يكون الوصول إلى المعلومات مقيداً بسبب الظروف، قد يظل فريق ارتباط المجموعة قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، إلا أن هذه الاحتمالية تقل مع ازدياد أهمية المكوّن. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون لفريق ارتباط المجموعة الحق في الوصول إلى المكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو المراجع (بما في ذلك وثائق أعمال المراجعة ذات الصلة التي يحتاج إليها فريق ارتباط المجموعة) في مكوّن تتم المحاسبة عنه بطريقة حقوق الملكية. وإذا كان المكوّن غير مهم، وكان لدى فريق ارتباط المجموعة مجموعة كاملة من القوائم المالية للمكوّن، بما في ذلك تقرير المراجع عليها، وكان يحق له الوصول إلى المعلومات التي تحتفظ بها إدارة المجموعة فيما يتعلق بذلك المكوّن، فقد يستنتج فريق ارتباط المجموعة أن هذه المعلومات تشكل ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بذلك المكوّن. لكن إذا كان المكوّن مهماً، فلن يكون فريق ارتباط المجموعة قادراً على الالتزام بمتطلبات هذا المعيار ذات الصلة في الظروف الخاصة بمراجعة المجموعة. فعلى سبيل المثال،

لن يكون فريق ارتباط المجموعة قادراً على الالتزام بالمتطلب الوارد في الفقرتين ٣٠ و٣١ الذي يقضي بالمشاركة في عمل مراجع المكوّن. وبالتالي، لن يكون فريق ارتباط المجموعة قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بذلك المكوّن. ويُؤخذ في الحسبان عدم قدرة فريق ارتباط المجموعة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

أ١٦. لن يكون فريق ارتباط المجموعة قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة إذا قيدت إدارة المجموعة وصول فريق ارتباط المجموعة، أو وصول مراجع أحد المكوّنات، إلى المعلومات الخاصة بمكوّن مهم.

أ١٧. رغم أن فريق ارتباط المجموعة قد يكون قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة إذا كان ذلك القيد متعلقاً بمكوّن غير مهمٍ، فإن سبب هذا القيد قد يؤثر على رأي مراجعة المجموعة. فعلى سبيل المثال، قد يؤثر ذلك على إمكانية الاعتماد على ردود إدارة المجموعة على استفسارات فريق ارتباط المجموعة وعلى إفادات إدارة المجموعة المقدمة لفريق ارتباط المجموعة.

أ١٨. قد يحظر نظام أو لائحة على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة رفض الارتباط أو الانسحاب منه. فعلى سبيل المثال، في بعض الدول يتم تعيين المراجع لفترة زمنية محددة، ويُحظر عليه الانسحاب قبل نهاية تلك الفترة. وأيضاً، في القطاع العام، قد لا يكون خيار الرفض أو الانسحاب من الارتباط متاحاً للمراجع بسبب طبيعة التكليف أو لاعتبارات المصلحة العامة. وفي هذه الظروف، يظل هذا المعيار منطبقاً على مراجعة المجموعة، ويُؤخذ في الحسبان تأثير عدم قدرة فريق ارتباط المجموعة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

أ١٩. يحتوي الملحق الأول على مثال لتقرير مراجع يحتوي على رأي متحفظ استناداً إلى عدم قدرة فريق ارتباط المجموعة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بمكوّن مهم تتم المحاسبة عنه بطريقة حقوق الملكية، وكان تأثير ذلك، وفقاً لحكم فريق ارتباط المجموعة، جوهرياً ولكنه غير منتشر.

شروط الارتباط (راجع: الفقرة ١٤)

أ٢٠. تحدد شروط الارتباط إطار التقرير المالي المنطبق.[١٦] وقد يتم تضمين أمور إضافية في شروط ارتباط مراجعة المجموعة، مثل الحقائق الآتية:

- أن الاتصالات بين فريق ارتباط المجموعة ومراجعي المكوّنات ينبغي أن تكون غير مقيدة إلى الحد الممكن بموجب نظام أو لائحة؛
- أن الاتصالات المهمة بين مراجعي المكوّنات والمكلفين بالحوكمة في المكوّن وإدارة المكوّن، بما في ذلك الاتصالات بشأن أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية، ينبغي أن يُبلَّغ بها أيضاً فريق ارتباط المجموعة؛
- أن الاتصالات المهمة بين السلطات التنظيمية والمكوّنات فيما يتعلق بأمور التقرير المالي ينبغي أن يُبلَّغ بها فريق ارتباط المجموعة؛
- أنه ينبغي السماح بما يلي، إلى الحد الذي يراه فريق ارتباط المجموعة ضرورياً:
  - الوصول إلى معلومات المكوّنات، والمكلفين بالحوكمة في المكوّنات، وإدارات المكوّنات، ومراجعي المكوّنات (بما في ذلك وثائق أعمال المراجعة ذات الصلة التي يحتاج إليها فريق ارتباط المجموعة).
  - تنفيذ الأعمال أو الطلب من مراجع أحد المكوّنات أن ينفذ أعمالاً على المعلومات المالية للمكوّنات.

أ٢١. القيود المفروضة على:

- وصول فريق ارتباط المجموعة إلى معلومات المكوّنات، أو المكلفين بالحوكمة في المكوّنات، أو إدارات المكوّنات، أو مراجعي المكوّنات (بما في ذلك وثائق أعمال المراجعة ذات الصلة التي يحتاج إليها فريق ارتباط المجموعة)؛ أو
- الأعمال المراد تنفيذها على المعلومات المالية للمكوّنات،

بعد قبول الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة لارتباط مراجعة المجموعة، تشكل عدم قدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، مما قد يؤثر على رأي مراجعة المجموعة. وفي ظروف استثنائية، قد يؤدي ذلك أيضاً إلى الانسحاب من الارتباط، متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

[١٦] معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ٨

الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة (راجع: الفقرة ١٦)

أ٢٢. يُعد فحص الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة للاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة جزءاً مهماً في الوفاء بمسؤولية الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة فيما يتعلق بتوجيه ارتباط مراجعة المجموعة.

فهم المجموعة ومُكَوِّناتها وبيئاتها

الأمور التي يتوصل فريق ارتباط المجموعة إلى فهمٍ بشأنها (راجع: الفقرة ١٧)

أ٢٣. يحتوي معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) على إرشادات بشأن أمور قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم للعوامل الصناعية والتنظيمية والعوامل الخارجية الأخرى التي تؤثر على المنشأة، بما في ذلك إطار التقرير المالي المنطبق؛ وطبيعة المنشأة؛ والأهداف والاستراتيجيات ومخاطر الأعمال المتعلقة بها؛ وقياس وفحص الأداء المالي للمنشأة.[١٧] ويحتوي الملحق الثاني لهذا المعيار على إرشادات بشأن أمور تخص المجموعات، بما في ذلك آلية التوحيد.

التعليمات الصادرة من إدارة المجموعة للمكوّنات (راجع: الفقرة ١٧)

أ٢٤. لتحقيق اتساق المعلومات المالية وقابليتها للمقارنة، تصدر إدارة المجموعة عادةً تعليمات لمكوّنات المجموعة. وتحدد تلك التعليمات متطلبات بشأن المعلومات المالية الخاصة بالمكوّنات والتي سيتم تضمينها في القوائم المالية للمجموعة، وتتضمن غالباً أدلة إرشادية لإجراءات التقرير المالي وحزمة لإعداد التقارير. وتتألف هذه الحزمة عادةً من أشكال قياسية لتقديم المعلومات المالية من أجل إدراجها في القوائم المالية للمجموعة. إلا أن حزم إعداد التقارير، بشكل عام، لا تأخذ شكل القوائم المالية الكاملة المُعدة والمعروضة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

أ٢٥. تغطي التعليمات عادةً:

- السياسات المحاسبية التي ينبغي تطبيقها؛
- متطلبات الإفصاح النظامية وغيرها المنطبقة على القوائم المالية للمجموعة، بما في ذلك:
  - تحديد القطاعات والتقرير عنها؛
  - العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة؛
  - الأرباح غير المحققة والمعاملات داخل المجموعة؛
  - أرصدة الحسابات داخل المجموعة؛
- الجدول الزمني للتقرير.

أ٢٦. قد يتضمن فهم فريق ارتباط المجموعة للتعليمات ما يلي:

- الوضوح والتطبيق العملي للتعليمات الخاصة باستكمال حزمة إعداد التقارير.
- ما إذا كانت التعليمات:
  - توضح بشكلٍ كافٍ خصائص إطار التقرير المالي المنطبق؛
  - تنص على الإفصاحات التي تُعد كافية للوفاء بمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، على سبيل المثال، الإفصاح عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والمعلومات القطاعية؛
  - تنص على تحديد تعديلات التوحيد، على سبيل المثال، الأرباح غير المحققة والمعاملات داخل المجموعة، وأرصدة الحسابات داخل المجموعة؛
  - تنص على اعتماد المعلومات المالية من قبل إدارة المكوّن.

[١٧] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرات أ٦٢-أ٦٤ والملحق الأول

الغش (راجع: الفقرة ١٧)

أ٢٧. يُعد المراجع مطالباً بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية بسبب الغش، وتقييم تلك المخاطر، وتصميم وتطبيق استجابات مناسبة للمخاطر التي تم تقييمها.[١٨] وقد تتضمن المعلومات المستخدمة في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة بسبب الغش ما يلي:

- تقييم إدارة المجموعة لمخاطر احتمال أن تكون القوائم المالية للمجموعة مُحرَّفة بشكل جوهري نتيجة لغش.
- آلية إدارة المجموعة للتعرف على مخاطر الغش في المجموعة والاستجابة لها، بما في ذلك أي مخاطر خاصة للغش تم التعرف عليها من قبل إدارة المجموعة، أو أي أرصدة حسابات أو فئات معاملات أو إفصاحات من المرجح أن تنطوي على خطر الغش.
- ما إذا كانت هناك مكوّنات معينة من المرجح أن تنطوي على خطر الغش.
- كيفية متابعة المكلفين بالحوكمة في المجموعة للآليات التي تستخدمها إدارة المجموعة للتعرف على مخاطر الغش في المجموعة والاستجابة لها، وأدوات الرقابة التي وضعتها إدارة المجموعة للتخفيف من هذه المخاطر.
- ردود المكلفين بالحوكمة في المجموعة، وإدارة المجموعة، والأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية (وإدارات المكوّنات ومراجعي المكونات وغيرهم، إذا اعتُبروا معنيين) على استفسار فريق ارتباط المجموعة بشأن ما إذا كانت لديهم معرفة بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم، يؤثر على أحد المكوّنات أو على المجموعة.

المناقشة بين أعضاء فريق ارتباط المجموعة ومراجعي المكوّنات بشأن مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة، بما في ذلك مخاطر الغش (راجع: الفقرة ١٧)

أ٢٨. يُعد الأعضاء الرئيسون في فريق الارتباط مطالبين بمناقشة قابلية تعرض المنشأة لوجود تحريف جوهري في قوائمها المالية بسبب غش أو خطأ، مع التركيز على وجه الخصوص على المخاطر التي بسبب الغش. وعند مراجعة المجموعة، قد يشارك في هذه المناقشات أيضاً مراجعو مكوّنات المجموعة.[١٩] ويتأثر تحديد الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة للمشاركين في المناقشات وكيفية إجراء هذه المناقشات وموعدها، بعوامل مثل الخبرة السابقة مع المجموعة.

أ٢٩. توفر المناقشات الفرصة لما يلي:

- تبادل المعرفة بشأن المكوّنات وبيئاتها، بما في ذلك أدوات الرقابة على مستوى المجموعة.
- تبادل المعلومات بشأن مخاطر الأعمال في المكوّنات أو في المجموعة.
- تبادل الأفكار بشأن كيفية تعرض القوائم المالية للمجموعة لتحريفٍ جوهري بسبب غش أو خطأ ومواضع هذا التحريف، وكيف يمكن لإدارة المجموعة وإدارات المكوّنات ارتكاب غش وإخفائه في التقرير المالي، وكيف يمكن اختلاس أصول المكوّنات.
- تحديد الممارسات المتّبعة من قبل إدارة المجموعة أو مكوّن في المجموعة، والتي قد تكون متحيزة أو مصممة لإدارة الأرباح، بحيث يمكن أن تؤدي إلى تقرير مالي مغشوش، على سبيل المثال، ممارسات إثبات الإيرادات التي لا تلتزم بإطار التقرير المالي المنطبق.
- النظر في العوامل الداخلية والخارجية المعروفة المؤثرة على المجموعة والتي قد تولد دافعاً أو ضغطاً على إدارة المجموعة أو إدارة مكوّن في المجموعة أو على أشخاص آخرين لارتكاب الغش، أو التي قد توفر الفرصة لارتكاب الغش، أو التي قد تشير إلى وجود ثقافة أو بيئة تمكن إدارة المجموعة أو إدارة مكوّن في المجموعة أو الأشخاص الآخرين من تبرير ارتكابهم للغش.
- النظر في خطر تجاوز إدارة المجموعة أو إدارة مكوّن في المجموعة لأدوات الرقابة.
- النظر فيما إذا كانت هناك سياسات محاسبية موحدة تُستخدم لإعداد المعلومات المالية الخاصة بالمكوّنات من أجل إعداد القوائم المالية للمجموعة، وإذا لم يكن الأمر كذلك، فكيف يتم تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية وكيف يتم تعديلها (إذا كان ذلك مطلوباً بموجب إطار التقرير المالي المنطبق).

---

[١٨] معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"

[١٩] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ١٦؛ ومعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرتان ١٧ و١٨

- مناقشة الغش الذي قد تم تحديده في المكوّنات، أو المعلومات التي تشير إلى وجود غش في أحد المكوّنات.
- تبادل المعلومات التي قد تشير إلى عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح الوطنية، على سبيل المثال، مدفوعات الرشاوى وممارسات أسعار التحويل غير السليمة.

عوامل الخطر (راجع: الفقرة ١٨)

أ٣٠. يوضح الملحق الثالث أمثلة للحالات أو الأحداث التي قد تشير، كل منها على حدة أو مع بعضها، إلى مخاطر وجود تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة، بما في ذلك المخاطر التي بسبب الغش.

تقييم المخاطر (راجع: الفقرة ١٨)

أ٣١. يستند تقييم فريق ارتباط المجموعة، على مستوى المجموعة، لمخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة إلى معلومات مثل ما يلي:

- المعلومات التي تم الحصول عليها من فهم المجموعة ومكوناتها وبيئاتها، ومن آلية التوحيد، بما في ذلك أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها عند تقويم تصميم أدوات الرقابة على مستوى المجموعة وتطبيقها وأدوات الرقابة التي تُعد ذات صلة بالتوحيد.
- المعلومات التي تم الحصول عليها من مراجعي المكوّنات.

فهم مراجع المكوّن (راجع: الفقرة ١٩)

أ٣٢. يتوصل فريق ارتباط المجموعة إلى فهم لمراجع المكوّن فقط عندما يخطط لأن يطلب من مراجع المكوّن تنفيذ عمل على المعلومات المالية للمكوّن من أجل مراجعة المجموعة. فعلى سبيل المثال، لن يكون من الضروري التوصل إلى فهم لمراجعي المكوّنات التي يخطط فريق ارتباط المجموعة أن يطبق عليها إجراءات تحليلية على مستوى المجموعة فقط.

إجراءات فريق ارتباط المجموعة للتوصل إلى فهم لمراجع المكوّن ومصادر أدلة المراجعة (راجع: الفقرة ١٩)

أ٣٣. تتأثر طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي يتخذها فريق ارتباط المجموعة للتوصل إلى فهم لمراجع المكوّن بعوامل مثل التجربة السابقة مع مراجع المكوّن أو المعرفة السابقة به، ودرجة خضوع فريق ارتباط المجموعة ومراجع المكوّن لسياسات وإجراءات مشتركة، على سبيل المثال:

- ما إذا كان فريق ارتباط المجموعة ومراجع المكوّن يتبعون:
  - سياسات وإجراءات مشتركة لتنفيذ العمل (على سبيل المثال، منهجيات المراجعة)؛ أو
  - سياسات أو إجراءات مشتركة لإدارة الجودة؛ أو
  - سياسات وإجراءات مشتركة للمتابعة.
- الاتساق أو التشابه في:
  - الأنظمة واللوائح أو النظام القانوني؛ أو
  - الإشراف المهني والانضباط وضمان الجودة الخارجي؛ أو
  - التعليم والتدريب؛ أو
  - المؤسسات والمعايير المهنية؛ أو
  - اللغة والثقافة.

أ٣٤. تتفاعل تلك العوامل مع بعضها ولا يستبعد أحدها الآخر. فعلى سبيل المثال، قد يكون مدى الإجراءات التي ينفذها فريق ارتباط المجموعة للتوصل إلى فهم لمراجع المكوّن (أ)، الذي يطبق بشكل ثابت سياسات وإجراءات مشتركة لإدارة الجودة والمتابعة ومنهجية مراجعة مشتركة أو يعمل في نفس الدولة التي يعمل فيها الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، أقل من مدى إجراءات فريق ارتباط المجموعة للتوصل إلى فهم

لمراجع المكوّن (ب)، الذي لا يطبق بشكل ثابت سياسات وإجراءات مشتركة لإدارة الجودة والمتابعة ومنهجية مراجعة مشتركة أو الذي يعمل في دولة أجنبية. وقد تختلف أيضاً طبيعة الإجراءات المُنفَّذة فيما يتعلق بمراجعي المكونين (أ) و(ب).

أ٣٥. قد يتوصل فريق ارتباط المجموعة إلى فهم لمراجع المكوّن بعدة طرق. ففي السنة الأولى لإشراك مراجع مكوّن ما، قد يقوم فريق ارتباط المجموعة، على سبيل المثال، بما يلي:

- تقويم نتائج الأنشطة الخاصة بمتابعة إدارة الجودة، بما فيها تلك التي تنفذها الشبكة، عندما يكون فريق ارتباط المجموعة ومراجع المكوّن من مكتب أو شبكة تعمل في ظل سياسات وإجراءات متابعة مشتركة وتلتزم بها؛[٢٠] أو
- زيارة مراجع المكوّن لمناقشة الأمور الواردة في الفقرة ١٩ (أ)-(ج)؛ أو
- مطالبة مراجع المكوّن بالمصادقة كتابياً على الأمور المشار إليها في الفقرة ١٩ (أ)-(ج). ويحتوي الملحق (٤) على مثال لمصادقات مكتوبة من قبل مراجع المكوّن؛ أو
- مطالبة مراجع المكوّن بتعبئة استبيانات بشأن الأمور الواردة في الفقرة ١٩ (أ)-(ج)؛ أو
- مناقشة وضع مراجع المكوّن مع الزملاء في مكتب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، أو مع طرف ثالث ذي سمعة طيبة ولديه معرفة بمراجع المكوّن؛ أو
- الحصول على مصادقات من هيئة أو هيئات مهنية ينتمي إليها مراجع المكوّن، أو السلطات التي حصل منها مراجع المكوّن على ترخيصه، أو من أطراف ثالثة أخرى.

وفي السنوات اللاحقة، قد يستند فهم مراجع المكوّن إلى التجربة السابقة لفريق ارتباط المجموعة مع مراجع المكوّن. وقد يطلب فريق ارتباط المجموعة من مراجع المكوّن المصادقة عمّا إذا كان هناك أي تغيير في الأمور المذكورة في الفقرة ١٩(أ)-(ج) عن السنة السابقة.

أ٣٦. عندما تكون هناك هيئات إشرافية مستقلة تم تأسيسها للإشراف على مهنة المراجعة ومتابعة جودة عمليات المراجعة، فإن الوعي بالبيئة التنظيمية قد يساعد فريق ارتباط المجموعة على تقويم استقلال وكفاءة مراجع المكوّن. ويمكن الحصول على المعلومات المتعلقة بالبيئة التنظيمية من مراجع المكوّن، أو من المعلومات المقدمة من الهيئات الإشرافية المستقلة.

المتطلبات المسلكية التي تُعد ذات صلة بمراجعة المجموعة (راجع: الفقرة ١٩(أ))

أ٣٧. عند تنفيذ عمل على المعلومات المالية لأحد المكوّنات من أجل مراجعة المجموعة، فإن مراجع المكوّن يخضع للمتطلبات المسلكية التي تعد ذات صلة بمراجعة المجموعة. وقد تكون تلك المتطلبات مختلفة عن، أو تكون مضافة إلى، المتطلبات المنطبقة على مراجع المكوّن عند تنفيذه لمراجعة قانونية في دولته. ولذلك، يتوصل فريق ارتباط المجموعة إلى فهم عمّا إذا كان مراجع المكوّن يفهم المتطلبات المسلكية التي تُعد ذات صلة بمراجعة المجموعة وسوف يلتزم بها، بما يكفي للوفاء بمسؤولياته في مراجعة المجموعة.

الكفاءة المهنية لمراجع المكوّن (راجع: الفقرة ١٩(ب))

أ٣٨. قد يتضمن فهم فريق ارتباط المجموعة للكفاءة المهنية لمراجع أحد المكونات ما إذا كان هذا المراجع:

- لديه فهم لمعايير المراجعة والمعايير الأخرى المنطبقة على مراجعة المجموعة، بما يكفي للوفاء بمسؤولياته في مراجعة المجموعة؛
- يتمتع بالمهارات الخاصة (مثل المعرفة الخاصة بالصناعة) اللازمة لتنفيذ العمل على المعلومات المالية للمكوّن ذي الصلة؛
- لديه فهم لإطار التقرير المالي المنطبق، متى كان ذا صلة، بما يكفي للوفاء بمسؤولياته في مراجعة المجموعة (غالباً، توضح التعليمات الصادرة من إدارة المجموعة لمكوّنات المجموعة خصائص إطار التقرير المالي المنطبق).

[٢٠] وفقاً لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، الفقرة ٥١، أو المتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار.

تطبيق فهم فريق ارتباط المجموعة لمراجع أحد المكونات (راجع: الفقرة ٢٠)

أ٣٩. لا يستطيع فريق ارتباط المجموعة التغلب على حقيقة أن مراجع أحد المكونات ليس مستقلاً عن طريق المشاركة في عمل هذا المراجع، أو عن طريق تنفيذ تقييم إضافي للمخاطر أو إجراءات مراجعة إضافية بشأن المعلومات المالية للمكوّن.

أ٤٠. ومع ذلك، قد يستطيع فريق ارتباط المجموعة التغلب على المخاوف الأقل حدة بشأن الكفاءة المهنية لمراجع المكوّن (مثل عدم المعرفة الخاصة بالصناعة) أو حقيقة أن مراجع المكوّن لا يعمل في بيئة تشرف بشكل فعاّل على المراجعين، عن طريق المشاركة في عمل مراجع المكوّن، أو عن طريق تنفيذ تقييم إضافي للمخاطر أو إجراءات مراجعة إضافية بشأن المعلومات المالية للمكوّن.

أ٤١. عندما يحظر نظام أو لائحة الوصول إلى أجزاء ذات صلة في توثيق مراجع المكوّن لأعمال المراجعة، فقد يطلب فريق ارتباط المجموعة من مراجع المكوّن التغلب على ذلك عن طريق إعداد مذكرة تغطي المعلومات ذات الصلة.

الأهمية النسبية (راجع: الفقرات ٢١-٢٣)

أ٤٢. يُعد المراجع مطالباً بما يلي:[٢١]

(أ) عند وضع الاستراتيجية العامة للمراجعة، تحديد:

(١) الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل؛

(٢) مستوى أو مستويات الأهمية النسبية المقرر تطبيقها على فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة في القوائم المالية للمجموعة، إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة في ظل الظروف الخاصة بالمجموعة، أن تؤثر التحريفات في تلك المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات حتى وإن كانت بمبالغ أقل من الأهمية النسبية للقوائم المالية للمجموعة ككل على القرارات الاقتصادية للمستخدمين المُتّخذة على أساس القوائم المالية للمجموعة؛

(ب) تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ.

وفي سياق مراجعة أية مجموعة، يتم وضع الأهمية النسبية لكل من القوائم المالية للمجموعة ككل، وللمعلومات المالية لمكوّنات المجموعة. ويتم استخدام الأهمية النسبية للقوائم المالية للمجموعة ككل عند وضع الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة.

أ٤٣. لتخفيض احتمالية أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المُصححة وغير المكتشفة في القوائم المالية للمجموعة الأهمية النسبية للقوائم المالية للمجموعة ككل إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة، يتم تحديد الأهمية النسبية للمكوّن بأقل من الأهمية النسبية للقوائم المالية للمجموعة ككل. وقد يتم وضع مستويات مختلفة للأهمية النسبية للمكوّنات المختلفة. ولا يلزم أن تكون الأهمية النسبية للمكوّن جزءاً حسابياً من الأهمية النسبية للقوائم المالية للمجموعة ككل، ونتيجة لذلك فقد يتجاوز مجموع الأهمية النسبية لمكونات المجموعة المختلفة الأهمية النسبية للقوائم المالية للمجموعة ككل. وتُستخدم الأهمية النسبية للمكوّن عند وضع الاستراتيجية العامة لمراجعة أي مكوّن.

أ٤٤. يتم تحديد الأهمية النسبية للمكوّن لتلك المُكوِنّات التي سيتم مراجعة أو فحص معلوماتها المالية كجزء من مراجعة المجموعة وفقاً للفقرات ٢٦ و٢٧(أ) و٢٩. وتُستخدم الأهمية النسبية للمكوّن من قبل مراجع المكوّن لتقويم ما إذا كانت التحريفات المكتشفة غير المصححة تُعد جوهرية، كل منها على حدة أو في مجملها.

أ٤٥. يتم وضع حد للتحريفات بالإضافة إلى الأهمية النسبية للمكوّن. ويتم إبلاغ فريق ارتباط المجموعة بالتحريفات المكتشفة في المعلومات المالية للمكوّن والتي تتخطى هذا الحد الموضوع للتحريفات.

أ٤٦. في حالة مراجعة المعلومات المالية لمكوّن، يُحدد مراجع المكوّن (أو فريق ارتباط المجموعة) الأهمية النسبية للتنفيذ على مستوى المكوّن. ويُعد هذا ضرورياً من أجل أن تُخفَّض، إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة، احتمالية أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة أو غير المكتشفة في المعلومات المالية للمكوّن الأهمية النسبية للمكوّن. وفي الواقع العملي، قد يحدد فريق ارتباط المجموعة الأهمية النسبية للمكوّن عند هذا المستوى المنخفض. وعندما يكون هذا هو الحال، يستخدم مراجع المكوّن الأهمية النسبية للمكوّن لأغراض تقييم مخاطر التحريف

[٢١] معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرتان ١٠ و١١

الجوهري في المعلومات المالية للمكوّن، ومن أجل تصميم إجراءات مراجعة إضافية كاستجابة للمخاطر المقيّمة، وأيضاً لتقويم ما إذا كانت التحريفات المكتشفة تُعد جوهرية، كل منها على حدة أو في مجملها.

الاستجابة للمخاطر المقيَّمة

تحديد نوع العمل الذي سيُنفذ على المعلومات المالية للمكوّنات (راجع: الفقرتين ٢٦، ٢٧)

أ٤٧. يتأثر تحديد فريق ارتباط المجموعة لنوع العمل الذي سيُنفذ بشأن المعلومات المالية لأحد المكوّنات ومدى مشاركة الفريق في عمل مراجع المكوّن بما يلي:

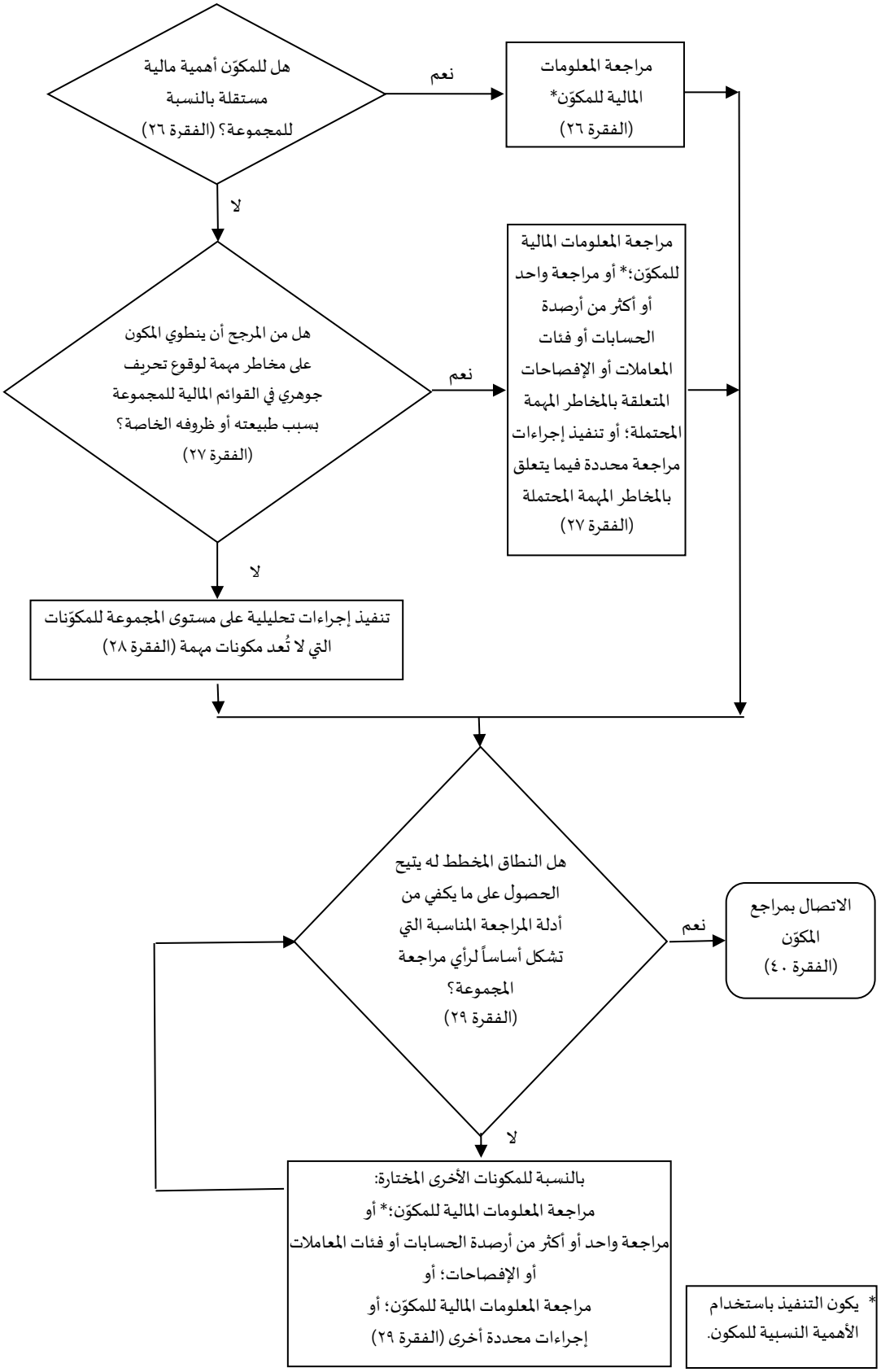
(أ) أهمية المكوّن؛

(ب) المخاطر المهمة التي تم التعرف عليها فيما يخص وقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة؛

(ج) تقويم فريق ارتباط المجموعة لتصميم أدوات الرقابة على مستوى المجموعة وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها؛

(د) فهم فريق ارتباط المجموعة لمراجع المكوّن.

ويوضح الرسم البياني كيف تؤثر أهمية المكوّن على تحديد فريق ارتباط المجموعة لنوع العمل الذي سيُنفذ بشأن المعلومات المالية للمكوّن.


هل للمكوّن أهمية مالية مستقلة بالنسبة للمجموعة؟ (الفقرة ٢٦)
نعم
مراجعة المعلومات المالية للمكوّن* (الفقرة ٢٦)
لا
هل من المرجح أن ينطوي المكون على مخاطر مهمة لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة بسبب طبيعته أو ظروفه الخاصة؟ (الفقرة ٢٧)
نعم
مراجعة المعلومات المالية للمكوّن:* أو مراجعة واحد أو أكثر من أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات المتعلقة بالمخاطر المهمة المحتملة؛ أو تنفيذ إجراءات مراجعة محددة فيما يتعلق بالمخاطر المهمة المحتملة (الفقرة ٢٧)
لا
تنفيذ إجراءات تحليلية على مستوى المجموعة للمكوّنات التي لا تُعد مكونات مهمة (الفقرة ٢٨)
هل النطاق المخطط له يتيح الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي مراجعة المجموعة؟ (الفقرة ٢٩)
نعم
الاتصال بمراجع المكوّن (الفقرة ٤٠)
لا
بالنسبة للمكونات الأخرى المختارة:
مراجعة المعلومات المالية للمكوّن:* أو
مراجعة واحد أو أكثر من أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات؛ أو
مراجعة المعلومات المالية للمكوّن؛ أو
إجراءات محددة أخرى (الفقرة ٢٩)
* يكون التنفيذ باستخدام الأهمية النسبية للمكون.

المكوّنات المهمة (راجع: الفقرة ٢٧(ب)-(ج))

أ٤٨. قد يحدد فريق ارتباط المجموعة أحد المكوّنات على أنه مكون مهم لأنه من المرجح أن ينطوي على مخاطر مهمة لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة بسبب طبيعته أو ظروفه الخاصة. وفي تلك الحالة، قد يستطيع فريق ارتباط المجموعة تحديد أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات المتأثرة بالمخاطر المهمة المحتملة. وعندما يكون هذا هو الحال، قد يقرر فريق ارتباط المجموعة تنفيذ، أو قد يطلب من مراجع المكوّن تنفيذ، مراجعة لهذه الأرصدة أو فئات المعاملات أو الإفصاحات فقط. فعلى سبيل المثال، في الحالة الموضحة في الفقرة أ٦، قد يقتصر العمل المتعلق بالمعلومات المالية للمكوّن على مراجعة أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات المتأثرة بتداول العملات الأجنبية لذلك المكوّن. وعندما يطلب فريق ارتباط المجموعة من مراجع المكوّن تنفيذ مراجعة لواحد أو أكثر من أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات المعينة، فيجب أن يأخذ فريق ارتباط المجموعة (انظر الفقرة ٤٠) في حسبانه عند القيام بهذا الاتصال حقيقة أن العديد من بنود القوائم المالية تكون متداخلة مع بعضها.

أ٤٩. قد يصمم فريق ارتباط المجموعة إجراءات مراجعة تستجيب لخطر مهم محتمل لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة. فعلى سبيل المثال، في حالة وجود خطر مهم محتمل لتقادم المخزون، قد ينفذ فريق ارتباط المجموعة، أو يطلب من مراجع المُكوِّن أن ينفذّ، إجراءات مراجعة محددة بشأن تقويم المخزون في مكوّن ليس مهماً لكنه يحتفظ بكمية كبيرة من المخزون الذي من المحتمل أن يصبح متقادماً.

المكوّنات التي لا تُعد مكوّنات مهمة (راجع: الفقرتين ٢٨، ٢٩)

أ٥٠. تبعاً لظروف الارتباط، قد يتم تجميع المعلومات المالية للمكوّنات على مستويات مختلفة لأغراض الإجراءات التحليلية. وتعزز نتائج الإجراءات التحليلية استنتاجات فريق ارتباط المجموعة بعدم وجود مخاطر تحريف جوهري مهمة في المعلومات المالية المجمّعة للمكونات التي لا تُعد مكونات مهمة.

أ٥١. قد يتأثر قرار فريق ارتباط المجموعة بشأن عدد المكوّنات التي يتم اختيارها وفقاً للفقرة ٢٩، وأي المكونات سيتم اختياره، ونوع العمل الذي سيُنفذ على المعلومات المالية لكل مكوّن من المكوّنات المختارة، بعوامل مثل ما يلي:

- مدى أدلة المراجعة المتوقع الحصول عليها بشأن المعلومات المالية للمُكوِّنات المهمة.
- ما إذا كان المكوّن قد تم إنشاؤه أو الاستحواذ عليه حديثاً.
- ما إذا كانت هناك تغييرات مهمة طرأت على المكوّن.
- ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية قد نفذت عملاً على المكوّن وما إذا كان لذلك العمل أي تأثير على مراجعة المجموعة.
- ما إذا كانت المكوّنات تطبق نظماً وآليات مشتركة.
- الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على مستوى المجموعة.
- التقلبات غير العادية المكتشفة من خلال الإجراءات التحليلية المُنفذة على مستوى المجموعة.
- الأهمية المالية المستقلة للمكوّن، أو الخطر الذي يشكله، بالمقارنة مع المكوّنات الأخرى ضمن هذه الفئة.
- ما إذا كان المكوّن يخضع للمراجعة بموجب نظام أو لائحة أو لسبب آخر.

قد يزيد إدخال عنصر المفاجأة في اختيار المكوّنات في هذه الفئة من احتمالية اكتشاف تحريف جوهري في المعلومات المالية للمكوّنات. ويختلف غالباً اختيار المكوّنات بشكل دوري.

أ٥٢. قد يتم تنفيذ فحص للمعلومات المالية لأحد المكوّنات وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠)[٢٢] أو معيار ارتباطات الفحص (٢٤١٠)،[٢٣] بعد تكييف المعيار حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة. وقد يحدد فريق ارتباط المجموعة أيضاً المزيد من الإجراءات لاستكمال هذا العمل.

---

[٢٢] المعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤٠٠) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية"

[٢٣] المعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"

أ٥٣. وفقاً لما هو موضح في الفقرة أ١٣، قد لا تضم المجموعة سوى مكوّنات لا تُعد مكوّنات مهمة. وفي هذه الظروف، يمكن أن يحصل فريق ارتباط المجموعة على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي مراجعة المجموعة عن طريق تحديد نوع العمل الذي سيُنفذ على المعلومات المالية لمكوّنات المجموعة وفقاً للفقرة ٢٩. ومن غير المرجح أن يحصل فريق ارتباط المجموعة على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي مراجعة المجموعة إذا اقتصر فريق ارتباط المجموعة، أو مراجع أحد المكوّنات، على اختبار أدوات الرقابة على مستوى المجموعة وتنفيذ إجراءات تحليلية على المعلومات المالية للمكوّنات.

المشاركة في العمل المنفذ من قبل مراجعي المكوّنات (راجع: الفقرتين ٣٠، ٣١)

أ٥٤. من بين العوامل التي قد تؤثر على مشاركة فريق ارتباط المجموعة في عمل مراجع المكوّن:

(أ) أهمية المكوّن؛

(ب) المخاطر المهمة التي تم التعرف عليها فيما يخص وقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة؛

(ج) فهم فريق ارتباط المجموعة لمراجع المكوّن.

وفي حالة وجود مكون مهم في المجموعة، أو التعرف على مخاطر مهمة، ينفذ فريق ارتباط المجموعة الإجراءات الموضحة في الفقرتين ٣٠ و٣١. أما في حالة وجود مكوّن لا يعد مكوّناً مهماً، فستختلف طبيعة وتوقيت ومدى مشاركة فريق ارتباط المجموعة في عمل مراجع المكوّن استناداً إلى فهم الفريق للمراجع. وتصبح حقيقة أن المكوّن لا يعد مكوّناً مهماً أمراً ثانوياً. فعلى سبيل المثال، بالرغم من وجود مكوّن لا يُعد مكوناً مهماً، قد يقرر فريق ارتباط المجموعة مع ذلك المشاركة في تقييم مراجع المكوّن للمخاطر، لأن لديه مخاوف أقل حدة بشأن الكفاءة المهنية لمراجع المكوّن (مثل، عدم المعرفة الخاصة بالصناعة)، أو لأن مراجع المكوّن لا يعمل في بيئة تشرف بفاعلية على المراجعين.

أ٥٥. تتضمن صور المشاركة في عمل مراجع المكون، بخلاف تلك الصور الموضحة في الفقرات ٣٠ و٣١ و٤٢، واستناداً إلى فهم فريق ارتباط المجموعة لمراجع المكوّن، واحداً أو أكثر مما يلي:

(أ) الاجتماع مع إدارة المكون أو مراجعي المكون للتوصل إلى فهم للمكوّن وبيئته.

(ب) فحص الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة الخاصة بمراجعي المكوّن.

(ج) تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى المكوّن وتقييمها. وقد تُنفَّذ هذه الإجراءات بالتعاون مع مراجعي المكوّن، أو بواسطة فريق ارتباط المجموعة.

(د) تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية. وقد تُصمم هذه الإجراءات وتُنفَّذ بالتعاون مع مراجعي المكوّن، أو بواسطة فريق ارتباط المجموعة.

(هـ) المشاركة في الاجتماعات الختامية والاجتماعات الرئيسية الأخرى التي تعقد بين مراجعي المكوّن وإدارة المكوّن.

(و) فحص الأجزاء الأخرى ذات الصلة في توثيق مراجعي المكوّن لأعمال المراجعة.

آلية التوحيد

التعديلات وإعادة التصنيف عند التوحيد (راجع: الفقرة ٣٤)

أ٥٦. قد تتطلب آلية توحيد إجراء تعديلات على المبالغ الواردة في القوائم المالية للمجموعة التي لا تمر عبر الأنظمة المعتادة لمعالجة المعاملات، والتي قد لا تكون خاضعة لنفس أدوات الرقابة الداخلية التي تخضع لها المعلومات المالية الأخرى. وقد يشتمل تقويم فريق ارتباط المجموعة لمدى مناسبة التعديلات واكتمالها ودقتها على ما يلي:

- تقويم ما إذا كانت التعديلات المهمة تعكس الأحداث والمعاملات ذات الصلة بالشكل المناسب؛
- تحديد ما إذا كانت التعديلات المهمة قد تم احتسابها ومعالجتها والتصريح بها بشكلٍ صحيح من قبل إدارة المجموعة؛ ومن قبل إدارة المكون، عند الاقتضاء؛
- تحديد ما إذا كانت التعديلات المهمة مؤيَّدة بشكل سليم وموثَّقة بشكل كافٍ؛

- التحقق من المطابقة واستبعاد الأرباح غير المحققة والمعاملات داخل المجموعة، وأرصدة الحسابات داخل المجموعة.

الاتصال بمراجع المكوّن (راجع: الفقرتين ٤٠، ٤١)

أ٥٧. في حالة عدم وجود اتصال فعّال متبادل بين فريق ارتباط المجموعة ومراجعي المكوّنات، يوجد خطر يتمثل في أن فريق ارتباط المجموعة قد لا يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي مراجعة المجموعة. ويشكل الإعلان الواضح وفي الوقت المناسب عن متطلبات فريق ارتباط المجموعة الأساس للاتصال المتبادل الفعّال بين فريق ارتباط المجموعة ومراجع المكون.

أ٥٨. يتم في الغالب الإبلاغ بمتطلبات فريق ارتباط المجموعة في خطاب تعليمات. ويحتوي الملحق (٥) على إرشادات بشأن الأمور المطلوبة والإضافية التي قد يتضمنها أي خطاب تعليمات من هذا القبيل. ويكون اتصال مراجع المكوّن بفريق ارتباط المجموعة غالباً في شكل مذكرة أو تقرير بالعمل المنفذ. وليس بالضرورة أن يكون الاتصال بين فريق ارتباط المجموعة ومراجع المكوّن اتصالاً مكتوباً. فعلى سبيل المثال، قد يزور فريق ارتباط المجموعة مراجع المكوّن لمناقشة المخاطر المهمة التي تم التعرف عليها أو لفحص الأجزاء ذات الصلة في توثيق مراجع المكون لأعمال المراجعة. ومع ذلك، يتم تطبيق متطلبات التوثيق الواردة في هذا المعيار ومعايير المراجعة الأخرى.

أ٥٩. عند تعاون مراجع المكوّن مع فريق ارتباط المجموعة، فإنه يوفر للفريق، على سبيل المثال، إمكانية الوصول إلى وثائق أعمال المراجعة، إذا لم يكن ذلك محظوراً بموجب نظام أو لائحة.

أ٦٠. عندما يكون عضو في فريق ارتباط المجموعة مراجعاً أيضاً لأحد المكوّنات، فإن الهدف المتمثل في اتصال فريق ارتباط المجموعة بشكل واضح بمراجع المكوّن، يُمكن تحقيقه في الغالب عن طريق وسائل أخرى بخلاف الاتصال المكتوب المحدد. فعلى سبيل المثال:

- قد يكون وصول مراجع المكوّن إلى الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة أمراً كافياً للإبلاغ بمتطلبات فريق ارتباط المجموعة المحددة في الفقرة ٤٠؛
- قد يكون قيام فريق ارتباط المجموعة بفحص توثيق مراجع المكوّن لأعمال المراجعة كافياً للإبلاغ بالأمور ذات الصلة باستنتاج فريق ارتباط المجموعة المحدد في الفقرة ٤١.

تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها

فحص توثيق مراجع المكون لأعمال المراجعة (راجع: الفقرة ٤٢(ب))

أ٦١. قد تختلف الأجزاء في توثيق مراجع المكون لأعمال المراجعة التي ستكون ذات صلة بمراجعة المجموعة تبعاً للظروف. وغالباً ما يكون التركيز على توثيق أعمال المراجعة المتعلق بمخاطر التحريف الجوهري المهمة في القوائم المالية للمجموعة. وقد يتأثر مدى الفحص بحقيقة أن توثيق مراجع المكون لأعمال المراجعة قد خضع لإجراءات الفحص الخاصة بمكتب مراجع المكوّن.

مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة (راجع: الفقرتين ٤٤، ٤٥)

أ٦٢. إذا استنتج فريق ارتباط المجموعة أنه لم يتم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي من المقرر أن تشكل أساساً لرأي مراجعة المجموعة، فقد يطلب الفريق من مراجع المكوّن تنفيذ المزيد من الإجراءات. وإذا لم يكن ذلك ممكناً، فقد ينفذ فريق ارتباط المجموعة إجراءاته الخاصة على المعلومات المالية للمكوّن.

أ٦٣. إن تقويم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة للأثر الإجمالي لأي تحريفات (سواءً التي اكتشفها فريق ارتباط المجموعة، أو التي أبلغ عنها مراجعو المكونات) يسمح له بتحديد ما إذا كانت القوائم المالية للمجموعة ككل محرَّفة بشكلٍ جوهري.

الاتصال بإدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة

الاتصال بإدارة المجموعة (راجع: الفقرات ٤٦-٤٨)

أ٦٤. يحتوي معيار المراجعة (٢٤٠) على متطلبات ويقدم إرشادات بشأن إبلاغ الإدارة بالغش، وبشأن إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالحالات التي قد تكون الإدارة متورطة فيها في ارتكاب الغش.[٢٤]

[٢٤] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرات ٤١-٤٣

أ٦٥. قد تحتاج إدارة المجموعة إلى الحفاظ على سرية معلومات معينة جوهرية وحساسة. ومن أمثلة الأمور التي قد تكون مهمة للقوائم المالية الخاصة بالمكوّن والتي قد لا تكون إدارة المكوّن على علم بها ما يلي:

- الدعاوى القضائية المحتملة.
- خطط التخلي عن أصول تشغيلية جوهرية.
- الأحداث اللاحقة.
- الاتفاقيات القانونية المهمة.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المجموعة (راجع: الفقرات ٤٩)

أ٦٦. قد يكون من بين الأمور التي يقوم فريق ارتباط المجموعة بإبلاغ المكلفين بالحوكمة في المجموعة بها الأمور التي قام مراجعو المكونات بلفت انتباه فريق ارتباط المجموعة إليها، والتي يقرر الفريق أنها مهمة بالنسبة لمسؤوليات المكلفين بالحوكمة في المجموعة. ويحدث الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المجموعة في أوقات مختلفة أثناء مراجعة المجموعة. فعلى سبيل المثال، قد يتم الإبلاغ بالأمور المشار إليها في الفقرة ٤٩ (أ) – (ب) بعد قيام فريق ارتباط المجموعة بتحديد العمل الذي سيُنفذ على المعلومات المالية للمكوّنات. ومن ناحية أخرى، قد يتم الإبلاغ بالأمر المشار إليه في الفقرة ٤٩ (ج) في نهاية المراجعة، وقد يتم الإبلاغ بالأمور المشار إليها في الفقرة ٤٩ (د)-(هـ) عند حدوثها.

الملحق الأول

(راجع: الفقرة أ١٩)

مثال توضيحي لتقرير المراجع المستقل عندما يكون فريق ارتباط المجموعة غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي مراجعة المجموعة

ملحوظة: خلال هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم وضع قسم "الرأي" أولاً، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠)، وحل قسم "أساس الرأي" مباشرةً بعده. كما إن الجملة الأولى والأخيرة التي كان يتضمنها قسم مسؤوليات المراجع تندرج الآن كجزء من القسم الجديد "أساس الرأي".

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

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة هي مراجعة مجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) 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).**
- **فريق ارتباط المجموعة غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بمكوّن مهم تتم المحاسبة عنه بطريقة حقوق الملكية (مثبت بمبلغ ١٥ مليون ريال في قائمة المركز المالي، التي تتضمن أصولاً إجمالية تبلغ ٦٠ مليون ريال) لأن فريق ارتباط المجموعة لا يملك حق الوصول إلى السجلات المحاسبية أو الإدارة أو مراجع المكوّن.**
- **لقد قرأ فريق ارتباط المجموعة القوائم المالية المُراجعة للمكوّن كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، بما في ذلك تقرير المراجع عليها، ونظر في المعلومات المالية ذات الصلة التي تحتفظ بها إدارة المجموعة فيما يتعلق بالمكوّن.**
- **وفقاً لحكم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، فإن التأثير الواقع على القوائم المالية للمجموعة بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة يُعد تأثيراً جوهرياً، ولكنه غير منتشر.[٢٥]**
- **يضم الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)، المعتمد في المملكة العربية السعودية، جميع المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة.**
- **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).[٢٦]**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)،[٢٧] ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.**
- **حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والرأي 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.**

---

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

[٢٥] إذا رأى الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أن التأثير الواقع على القوائم المالية للمجموعة بسبب عدم إمكانية الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة يُعد تأثيراً جوهرياً ومنتشراً، فإن الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة يمتنع عن إبداء الرأي وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

[٢٦] معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

[٢٧] معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

تقرير المراجع المستقل

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

التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة[٢٨]

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة للشركة (س) والمنشآت التابعة لها (المجموعة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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 الموحد للمجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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.

أساس الرأي المتحفظ

تم تسجيل استثمار الشركة (س) في الشركة (ص)، وهي منشأة أجنبية زميلة تم الاستحواذ عليها خلال العام، وتتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية، بمبلغ ١٥ مليون ريال في قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وتم تضمين حصة الشركة (س) من صافي دخل الشركة (ص) والبالغة قيمتها ١ مليون ريال في قائمة الدخل الشامل الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ. ولم يكن بمقدورنا الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن المبلغ الدفتري 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 وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)، المعتمد في المملكة العربية السعودية، وقد وفينا بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا، فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافيةٌ ومناسبةٌ 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)*[٢٩] *- 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.*]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية الموحدة[٣٠]

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠)*[٣١] *- انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)*]

---

[٢٨] 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.

* معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي معايير المراجعة الدولية كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أيا من متطلبات تلك المعايير.

[٢٩] معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

[٣٠] 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.

[٣١] معيار المراجعة (٧٠٠) *"تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"*

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]. ولن تدرج الفقرتان الأخيرتان اللتان تنطبقان على عمليات مراجعة المنشآت المدرجة فقط*]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار 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*]

إذا رأى الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أن التأثير الواقع على القوائم المالية للمجموعة بسبب عدم إمكانية الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة يُعد تأثيراً جوهرياً ومنتشراً، فإن الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة يمتنع عن إبداء الرأي وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

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

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة أ٢٣)

أمثلة للأمور التي يتوصل فريق ارتباط المجموعة إلى فهم بشأنها

على الرغم من تغطية الأمثلة المذكورة لنطاق واسع من الأمور؛ فإن هذه الأمور ليست جميعها ذات صلة بكل ارتباط مراجعة وليس بالضرورة أن تكون قائمة الأمثلة قائمة كاملة.

أدوات الرقابة على مستوى المجموعة

١. قد تتضمن أدوات الرقابة على مستوى المجموعة مزيجاً مما يلي:

- اجتماعات دورية بين إدارة المكوّن وإدارة المجموعة لمناقشة التطورات في بيئة الأعمال وفحص الأداء.
- متابعة العمليات التي تقوم بها المكوّنات ونتائجها المالية، بما في ذلك إجراءات التقرير الروتينية الدورية، مما يمكِّن إدارة المجموعة من متابعة أداء المكوّنات مقارنة بالموازنات، واتخاذ التصرف المناسب.
- آلية إدارة المجموعة لتقييم المخاطر، وبعبارة أخرى، الآلية المتبعة للتعرف على مخاطر الأعمال وتحليلها وإدارتها، بما في ذلك خطر الغش، التي قد تؤدي إلى تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة.
- متابعة ومراقبة ومطابقة واستبعاد الأرباح غير المحققة والمعاملات داخل المجموعة، وأرصدة الحسابات داخل المجموعة على مستوى المجموعة.
- آلية لمتابعة حسن توقيت المعلومات المالية المستلمة من المكوّنات وتقييم دقتها واكتمالها.
- نظام مركزي لتقنية المعلومات تتم الرقابة عليه باستخدام نفس أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات المستخدمة للمجموعة بكاملها أو لجزء منها.
- أدوات الرقابة ضمن نظام تقنية المعلومات المشترك بين جميع مكوّنات المجموعة، أو بين بعضها.
- أدوات الرقابة ضمن آلية المجموعة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية، بما في ذلك أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية وبرامج التقييم الذاتي.
- السياسات والإجراءات المتسقة، بما في ذلك أي دليل إرشادي لإجراءات التقرير المالي في المجموعة.
- البرامج على مستوى المجموعة، مثل قواعد السلوك وبرامج منع الغش.
- ترتيبات تفويض السلطة والمسؤولية عن إدارة المكوّن.

٢. يمكن النظر إلى وظيفة المراجعة الداخلية على أنها جزء من أدوات الرقابة على مستوى المجموعة، على سبيل المثال، عندما تكون الوظيفة مركزية. ويتناول معيار المراجعة (٦١٠)[٣٢] تقويم فريق ارتباط المجموعة لما إذا كان الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة تدعم بشكل كافٍ موضوعية المراجعين الداخليين، ومستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، وما إذا كانت الوظيفة تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً عندما يتوقع فريق مراجعة المجموعة استخدام عملها.

آلية التوحيد

٣. قد يتضمن فهم فريق ارتباط المجموعة لآلية التوحيد أموراً مثل ما يلي:

أموراً تتعلق بإطار التقرير المالي المنطبق:

- مدى فهم إدارة المكوّن لإطار التقرير المالي المنطبق.

---

[٣٢] معيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"، الفقرة ١٥

- آلية تحديد المكوّنات والمحاسبة عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
- آلية تحديد القطاعات التي يمكن التقرير عنها وذلك من أجل التقرير القطاعي وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
- آلية تحديد العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة للتقرير عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
- السياسات المحاسبية المطبقة على القوائم المالية للمجموعة، والتغييرات فيها عن مثيلاتها الخاصة بالسنة المالية السابقة، والتغييرات الناتجة عن إصدار معايير جديدة أو محدثة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.
- إجراءات التعامل مع المكوّنات التي تختلف نهايات السنة المالية لها عن نهاية السنة المالية للمجموعة.

أموراً تتعلق بآلية التوحيد:

- آلية إدارة المجموعة للتوصل إلى فهم للسياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المكوّنات، والتأكد، عند الانطباق، من استخدام سياسات محاسبية موحدة لإعداد المعلومات المالية للمكوّنات، من أجل إعداد القوائم المالية للمجموعة، والتأكد من أن الاختلافات في السياسات المحاسبية قد تم تحديدها وتعديلها وفقاً لما يتطلبه إطار التقرير المالي المنطبق. وتتمثل السياسات المحاسبية الموحدة في المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات الخاصة التي تتبناها المجموعة، بناءً على إطار التقرير المالي المنطبق، والتي تستخدمها مكوّنات المجموعة للتقرير عن المعاملات المتماثلة بشكل متسق. وعادةً ما تكون هذه السياسات موضحة في الأدلة الإرشادية لإجراءات إعداد التقرير المالي وحزمة التقارير التي تصدرها إدارة المجموعة.
- آلية إدارة المجموعة للتأكد من اكتمال ودقة التقارير المالية وصدورها في الوقت المناسب من قبل المكوّنات من أجل توحيدها.
- آلية ترجمة المعلومات المالية للمكوّنات الأجنبية إلى عملة القوائم المالية للمجموعة.
- كيفية تنظيم تقنية المعلومات من أجل التوحيد، بما في ذلك المراحل اليدوية والآلية، وأدوات الرقابة اليدوية والمبرمجة المطبقة في مختلف مراحل آلية التوحيد.
- الآلية التي تتبعها إدارة المجموعة للحصول على المعلومات المتعلقة بالأحداث اللاحقة.

أموراً تتعلق بالتعديلات عند التوحيد:

- آلية تسجيل تعديلات التوحيد، بما في ذلك إعداد قيود اليومية ذات العلاقة والتصريح بها ومعالجتها، وخبرة الموظفين المسؤولين عن التوحيد.
- تعديلات التوحيد التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق.
- المبرر التجاري للأحداث والمعاملات التي تنشأ عنها تعديلات عند التوحيد.
- مدى تكرار المعاملات بين المكونات وطبيعة هذه المعاملات وحجمها.
- الإجراءات المتبعة لمتابعة ومراقبة ومطابقة واستبعاد الأرباح غير المحققة والمعاملات داخل المجموعة، وأرصدة الحسابات داخل المجموعة.
- الخطوات المتخذة للوصول إلى القيمة العادلة للأصول والالتزامات المستحوذ عليها، وإجراءات استنفاد الشهرة (عند الانطباق)، واختبار هبوط الشهرة، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
- الترتيبات مع صاحب الأغلبية أو مع أصحاب حقوق الأقلية فيما يتعلق بالخسائر التي يتكبدها أحد المكوّنات (على سبيل المثال، التزام صاحب حق الأقلية بالتعويض عن تلك الخسائر).

الملحق الثالث

(راجع: الفقرة أ٣٠)

أمثلة للظروف أو الأحداث التي قد تشير إلى مخاطر تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة

على الرغم من تغطية الأمثلة المذكورة لنطاق واسع من الحالات أو الأحداث؛ فإن هذه الحالات أو الأحداث ليست جميعها ذات صلة بكل ارتباط لمراجعة المجموعات وليس بالضرورة أن تكون قائمة الأمثلة قائمة كاملة.

- وجود هيكل معقد للمجموعة، خاصةً عندما توجد عمليات متكررة للاستحواذ أو للاستبعاد أو لإعادة التنظيم.
- ضعف هياكل حوكمة الشركات، بما في ذلك آليات اتخاذ القرار، التي لا تتسم بالشفافية.
- عدم وجود أدوات رقابة على مستوى المجموعة، أو عدم فاعليتها، بما في ذلك عدم كفاية المعلومات المتوفرة لدى إدارة المجموعة عن متابعة عمليات المكونات ونتائجها.
- عمل المكونات في دول أجنبية قد تكون معرضة لعوامل مثل التدخل الحكومي غير المعتاد في مجالات، مثل التجارة والسياسة المالية والقيود على تداول العملة وحركات توزيعات الأرباح، والتقلبات في أسعار الصرف.
- الأنشطة التجارية للمكونات التي تنطوي على خطر مرتفع، مثل العقود طويلة الأجل، أو الاتجار في أدوات مالية مبتكرة أو معقدة.
- حالات عدم التأكد في تحديد المعلومات المالية للمكونات التي تتطلب الإدراج في القوائم المالية للمجموعة، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، على سبيل المثال ما إذا كانت توجد أي منشآت ذات غرض خاص، أو منشآت غير تجارية وتتطلب الإدراج.
- العلاقات والمعاملات غير المعتادة مع الأطراف ذات العلاقة.
- وجود سوابق لعدم توازن أرصدة الحسابات داخل المجموعة أو عدم تطابقها عند التوحيد.
- وجود معاملات معقدة تتم المحاسبة عنها في أكثر من مكوّن واحد.
- تطبيق المكوّنات لسياسات محاسبية تختلف عن تلك المطبقة في القوائم المالية للمجموعة.
- اختلاف نهايات السنة المالية للمكونات، وإمكانية استغلال ذلك في التلاعب في توقيت المعاملات.
- وجود سوابق لتعديلات غير مصرح بها أو غير مكتملة عند التوحيد.
- التخطيط الصارم لمواجهة الضرائب داخل المجموعة، أو كبر حجم المعاملات النقدية مع المنشآت في الملاذات الضريبية.
- التغييرات المتكررة في المراجعين الذين يتم تكليفهم بمراجعة القوائم المالية للمكونات.

الملحق الرابع

(راجع: الفقرة أ٣٥)

أمثلة لمصادقات مراجع المكوّن

ليس المقصود أن يكون الخطاب التالي خطاباً قياسياً. فالمصادقات قد تختلف من مراجع مكوّن لآخر، ومن فترة للفترة التي تليها.

وغالباً ما يتم الحصول على المصادقات قبل بداية العمل على المعلومات المالية للمكوّن.

[ترويسة خطاب مراجع المكوّن]

[التاريخ]

[إلى الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة]

هذا الخطاب مقدم بخصوص مراجعتك للقوائم المالية للمجموعة [اسم المنشأة الأم] عن السنة المنتهية في [التاريخ] لغرض إبداء رأي فيما إذا كانت القوائم المالية للمجموعة تعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية (تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للمجموعة كما في [التاريخ] وأدائها المالي وتدفقاتها المالية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً لـ [أشر إلى إطار التقرير المالي المنطبق].

ونقر بأننا قد استلمنا تعليماتك بتاريخ [التاريخ]، والتي تتطلب منا تنفيذ عمل محدد على المعلومات المالية لـ [اسم المكوّن] للسنة المنتهية في [التاريخ].

ونحن نؤكد ما يلي:

١. أننا سنكون قادرين على الالتزام بالتعليمات. / نُحيطكم علماً بأننا لن نكون قادرين على الالتزام بالتعليمات التالية [حدد التعليمات] للأسباب الآتية [حدد الأسباب].

٢. التعليمات واضحة ونحن نفهمها. / سنكون مقدرين لكم إذا قمتم بتوضيح التعليمات الآتية [حدد التعليمات].

٣. أننا سنتعاون معكم، ونوفر لكم الوصول إلى وثائق أعمال المراجعة ذات الصلة.

ونقر بعلم ما يلي:

١. أن المعلومات المالية لـ [اسم المكوّن] سيتم تضمينها في القوائم المالية لـ [اسم المنشأة الأم].

٢. أنكم قد ترون أنه من الضروري مشاركتكم في عمل طلبتم منا تنفيذه على القوائم المالية لـ [اسم المكوّن] للسنة المنتهية في [التاريخ].

٣. أنكم تعتزمون تقويم، وإذا كان ذلك مناسباً، استخدام عملنا لمراجعة القوائم المالية لمجموعة [اسم الشركة الأم].

وبخصوص العمل الذي سننفذه على القوائم المالية لـ [اسم المكوّن]، [وصف المكوّن، على سبيل المثال، منشأة تابعة مملوكة بالكامل، أو منشأة تابعة، أو مشروع مشترك، أو منشأة مستثمر فيها تتم المحاسبة عنها بطريقة التكلفة أو طريقة حقوق الملكية] التابعة لـ [اسم المنشأة الأم]، نصادق على ما يلي:

١. أننا نفهم [إشارة إلى المتطلبات المسلكية ذات الصلة] ويُعد هذا الفهم كافياً للوفاء بمسؤولياتنا عند مراجعة القوائم المالية للمجموعة، وسنلتزم بذلك. وعلى وجه الخصوص، وفيما يتعلق بـ [اسم المنشأة الأم] والمكونات الأخرى في المجموعة، فنحن مستقلون عنها بالمعنى الوارد في [إشارة إلى المتطلبات المسلكية ذات الصلة]، كما نلتزم بالمتطلبات المنطبقة في [إشارة إلى القواعد] الصادرة عن [اسم الهيئة التنظيمية].

٢. أننا نفهم المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية و[إشارة إلى المعايير الوطنية الأخرى المنطبقة على مراجعة القوائم المالية للمجموعة] ويُعد هذا الفهم كافياً للوفاء بمسؤولياتنا عند مراجعة القوائم المالية للمجموعة، وسنقوم بعملنا على المعلومات المالية لـ [اسم المكوّن] للسنة المنتهية في [التاريخ] وفقاً لتلك المعايير.

٣. أننا نحظى بالمهارات الخاصة (على سبيل المثال، المعرفة الخاصة بالصناعة) اللازمة لتنفيذ العمل على المعلومات المالية للمكوّن المحدد.

٤. أننا نفهم [إشارة إلى إطار التقرير المالي المنطبق أو الدليل الإرشادي لإجراءات التقرير المالي في المجموعة] ويُعد هذا الفهم كافياً للوفاء بمسؤولياتنا عند مراجعة القوائم المالية للمجموعة.

وسوف نخطركم بأي تغييرات تطرأ على إفاداتنا أعلاه أثناء عملنا على المعلومات المالية لـ [اسم المكوّن].

[توقيع المراجع]

[التاريخ]

[عنوان المراجع]

الملحق الخامس

(راجع: الفقرة أ٥٨)

الأمور المطلوبة والإضافية التي يتم تضمينها في خطاب التعليمات المعدّ من قبل فريق ارتباط المجموعة

الأمور التي يتطلب هذا المعيار إبلاغها لمراجع المكوّن مكتوبة بخط مائل.

الأمور ذات الصلة بتخطيط عمل مراجع المكوّن:

- *طلب إلى مراجع المكوّن، الذي يعرف السياق الذي سيستخدم فيه فريق ارتباط المجموعة عمله، بتأكيد أنه سيتعاون مع فريق ارتباط المجموعة.*
- الجدول الزمني لاستكمال المراجعة.
- تواريخ الزيارات المخطط لها من قبل إدارة المجموعة وفريق ارتباط المجموعة، وتواريخ الاجتماعات المخطط لها مع إدارة المكوّن ومراجع المكوّن.
- قائمة بجهات الاتصال الرئيسية.
- *العمل الذي سيُنفذ من قبل مراجع المكوّن، وأوجه استخدام ذلك العمل*، والترتيبات لتنسيق الجهود في المرحلة الأولية للمراجعة وخلالها، بما في ذلك المشاركة المخطط لها لفريق ارتباط المجموعة في عمل مراجع المكوّن.
- *المتطلبات المسلكية ذات الصلة بمراجعة المجموعة، وخصوصاً، متطلبات الاستقلال، فعلى سبيل المثال، عندما تحظر الأنظمة أو اللوائح على مراجع المجموعة الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم مساعدة مباشرة، فمن الملائم لمراجع المجموعة أن يأخذ في حسبانه ما إذا كان ذلك الحظر يمتد أيضاً إلى مراجعي المكونات، وإذا كان الأمر كذلك، فمن الملائم أن يتناول مراجع المجموعة هذا الأمر في اتصاله مع مراجعي المكونات.*[٣٣]
- *الأهمية النسبية للمكوّن، في حالة مراجعة أو فحص المعلومات المالية لمكوّن، (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حال انطباقها) والحد الذي إذا تخطته التحريفات لا يمكن اعتبار أنها تافهة بشكل واضح للقوائم المالية للمجموعة.*
- *قائمة بالأطراف ذات العلاقة، معدة من قبل إدارة المجموعة، وأي أطراف أخرى ذات علاقة يعلم بوجودها فريق ارتباط المجموعة، وطلب إلى مراجع المكوّن بأن يبلغ فريق ارتباط المجموعة في الوقت المناسب بالأطراف ذات العلاقة التي لم يتم تحديدها في السابق من قبل إدارة المجموعة أو فريق ارتباط المجموعة.*
- العمل الذي سيُنفذ على الأرباح غير المحققة والمعاملات داخل المجموعة وأرصدة الحسابات داخل المجموعة.
- إرشادات بشأن المسؤوليات القانونية الأخرى المتعلقة بالتقرير، على سبيل المثال، إعداد تقارير بشأن إقرار إدارة المجموعة عن فاعلية الرقابة الداخلية.
- تعليمات معينة لفحص الأحداث اللاحقة، عندما يكون من المرجح أن يوجد فارق زمني بين اكتمال العمل على المعلومات المالية للمكوّنات واستنتاج فريق ارتباط المجموعة بشأن القوائم المالية للمجموعة.

الأمور ذات الصلة بأداء عمل مراجع المكوّن:

- نتائج اختبارات فريق ارتباط المجموعة لأدوات الرقابة الخاصة بنظم المعالجة المشتركة بين جميع مُكَوِنّات المجموعة، أو بين بعضها، واختبارات أدوات الرقابة التي سينفّذها مراجع المكوّن.
- *المخاطر المهمة التي تم التعرف عليها فيما يخص وقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة بسبب غشٍ أو خطأ، والتي تعد ذات صلة بعمل مراجع المكوّن، وطلب إلى مراجع المكوّن بأن يبلغ في الوقت المناسب عن أي مخاطر أخرى مهمة لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة بسبب غش أو خطأ، يتم التعرف عليها في المكوّن، واستجابة مراجع المكوّن لتلك المخاطر.*

---

٣٣ معيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"، الفقرة أ٣١

- النتائج التي توصلت لها وظيفة المراجعة الداخلية، استناداً إلى العمل المُنفذ على أدوات الرقابة في المكونات أو فيما يتصل بها.
- طلب بالإبلاغ في الوقت المناسب عن أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من تنفيذ العمل على المعلومات المالية للمكوّنات والتي تتعارض مع أدلة المراجعة التي استند إليها فريق ارتباط المجموعة في البداية عند تقييم المخاطر على مستوى المجموعة.
- طلب بتقديم إفادة مكتوبة عن التزام إدارة المكوَّن بإطار التقرير المالي المنطبق، أو بيان بأن الاختلافات بين السياسات المحاسبية المطبقة على المعلومات المالية للمكوَّن وتلك المطبقة على القوائم المالية للمجموعة قد تم الإفصاح عنها.
- الأمور التي سيقوم مراجع المكون بتوثيقها.

معلومات أخرى

- طلب التقرير عما يلي إلى فريق ارتباط المجموعة في الوقت المناسب:
  - الأمور المهمة بشأن المحاسبة والتقرير المالي والمراجعة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية والاجتهادات المتعلقة بها.
  - الأمور المتعلقة بحالة استمرارية المكوّن.
  - الأمور المتعلقة بالدعاوى القضائية والمطالبات.
  - أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي قام مراجع المكوَّن بالتعرف عليها أثناء تنفيذ العمل على المعلومات المالية للمكوَّن، والمعلومات التي تشير إلى وجود غش.
- طلب إخطار فريق ارتباط المجموعة بأي أحداث مهمة أو غير معتادة في أقرب وقت ممكن.
- *طلب الإبلاغ عن الأمور المذكورة في الفقرة ٤١ إلى فريق ارتباط المجموعة عند اكتمال العمل على المعلومات المالية للمكوَّن.*

المعيار الدولي للمراجعة (٦٠٠) (المُحدَّث) اعتبارات خاصة — عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٦٠٠) (المحدث)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٦٠٠) (المُحدَّث) *اعتبارات خاصة — عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)*

(يسري هذا المعيار على ارتباطات مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢٣ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

	الفقرة
المقدمة	
نطاق هذا المعيار	١١-١
تاريخ السريان	١٢
الأهداف	**١٣**
التعريفات	**١٥-١٤**
المتطلبات	
مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها عند مراجعة المجموعة	١٦
القبول والاستمرار	٢١-١٧
الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة	٢٩-٢٢
فهم المجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة	٣٢-٣٠
التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها	٣٤-٣٣
الأهمية النسبية	٣٦-٣٥
الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة	٤٤-٣٧
تقويم التبليغات التي ترد من مراجع المكون ومدى كفاية عمله	٤٨-٤٥
الأحداث اللاحقة	٥٠-٤٩
تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها	٥٢-٥١
تقرير المراجع	٥٣
الاتصال بإدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة	٥٨-٥٤
التوثيق	٥٩
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
نطاق هذا المعيار	١٨أ-أ١
التعريفات	٢٨أ-١٩أ
مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها عند مراجعة المجموعة	٣١أ-٢٩أ
القبول والاستمرار	٤٦أ-٣٢أ

الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة أ٤٧-أ٨٧

فهم المجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة أ٨٨-أ١٠٧

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها أ١٠٨-أ١١٥

الأهمية النسبية أ١١٦-أ١٢٣

الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة أ١٢٤-أ١٤٣

تقويم التبليغات التي ترد من مراجع المكون ومدى كفاية عمله أ١٤٤-أ١٤٩

الأحداث اللاحقة أ١٥٠

تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أ١٥١-أ١٥٦

تقرير المراجع أ١٥٧-أ١٥٨

الاتصال بإدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة أ١٥٩-أ١٦٥

التوثيق أ١٦٦-أ١٨٢

الملحق الأول: مثال توضيحي لتقرير المراجع المستقل عندما يكون مراجع المجموعة غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس للرأي الخاص بمراجعة المجموعة

الملحق الثاني: فهم نظام الرقابة الداخلية للمجموعة

الملحق الثالث: أمثلة للأحداث أو الظروف التي قد تنشأ عنها مخاطر للتحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٦٠٠) (المُحدَّث) *"اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"* جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) *"الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية"*.

المقدمة

نطاق هذا المعيار

١. تنطبق المعايير الدولية للمراجعة على مراجعة القوائم المالية للمجموعات (مراجعة المجموعة). ويتناول هذا المعيار اعتبارات خاصة تنطبق على مراجعة المجموعة، بما في ذلك عندما يتم إشراك مراجعي المكونات. والمتطلبات والإرشادات الواردة في هذا المعيار تشير إلى، أو تتوسع في، تطبيق معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة على مراجعة المجموعة، وبخاصة معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)[١] ومعيار المراجعة (٢٣٠)[٢] ومعيار المراجعة (٣٠٠)[٣] ومعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)[٤] ومعيار المراجعة (٣٣٠).[٥] (راجع: الفقرتين أ١، أ٢)

٢. تشتمل القوائم المالية للمجموعة على معلومات مالية لأكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة من خلال آلية التوحيد، كما هو موضح في الفقرة ١٤(ك). ولا يقتصر مصطلح آلية التوحيد المستخدم في هذا المعيار على إعداد القوائم المالية الموحدة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، وإنما يشير أيضاً إلى عرض القوائم المالية المجمعة، وإلى تجميع المعلومات المالية الخاصة بالمنشآت أو وحدات العمل مثل الفروع أو الأقسام. (راجع: الفقرات أ٣–أ٥، أ٢٧)

٣. وفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)،[٦] فإن هذا المعيار، بعد تكييفه حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، قد يكون مفيداً أيضاً في مراجعة القوائم المالية بخلاف مراجعة المجموعات عندما يضم فريق الارتباط أفراداً من مكتب آخر. وعلى سبيل المثال، قد يكون هذا المعيار مفيداً عند إشراك مثل هؤلاء الأفراد لحضور الجرد الفعلي للمخزون أو لإجراء فحص مادي للعقارات والآلات والمعدات أو لتنفيذ إجراءات المراجعة في مركز للخدمة المشتركة في موقع بعيد.

المجموعات والمكونات

٤. قد يتم تنظيم المجموعات بطرق متعددة. وعلى سبيل المثال، قد يتم تنظيم المجموعة حسب المنشآت النظامية أو غيرها (على سبيل المثال، منشأة أم وواحدة أو أكثر من المنشآت التابعة أو المشروعات المشتركة أو الاستثمارات التي يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية). وفي حالات أخرى، قد يتم تنظيم المجموعة حسب الموقع الجغرافي، أو حسب الوحدات الاقتصادية الأخرى (بما في ذلك الفروع أو الأقسام)، أو حسب الوظائف أو الأنشطة التجارية. وفي هذا المعيار، يُشار إلى هذه الأشكال المختلفة للتنظيم، مجتمعة، بلفظ "المنشآت أو وحدات العمل". (راجع: الفقرة أ٦)

٥. يحدد مراجع المجموعة منهجاً مناسباً للتخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة. ولهذا الغرض، يستخدم مراجع المجموعة الحكم المهني عند تحديد المكونات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة. ويستند هذا التحديد إلى فهم مراجع المجموعة للمجموعة وبيئتها، وعوامل أخرى مثل القدرة على تنفيذ إجراءات المراجعة مركزياً، أو وجود مراكز للخدمة المشتركة، أو توفر نظم معلومات ورقابة داخلية مشتركة. (راجع: الفقرات أ٧–أ٩)

إشراك مراجعي المكونات

٦. يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)[٧] من الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط في الوقت المناسب لتنفيذ الارتباط. وعند مراجعة المجموعات، قد يكون من بين هذه الموارد مراجعي المكونات. ولهذا يتطلب هذا المعيار من مراجع المجموعة تحديد طبيعة مشاركة مراجعي المكونات، وتوقيت هذه المشاركة ومداها.

٧. قد يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجعي المكونات بغية توفير المعلومات، أو تنفيذ أعمال المراجعة، للوفاء بمتطلبات هذا المعيار. وقد يتوفر لدى مراجعي المكونات خبرة أكبر ومعرفة أعمق مما لدى مراجع المجموعة بشأن المكونات وبيئاتها (بما في ذلك الأنظمة واللوائح المحلية وممارسات

---

١ معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) *"إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"*

٢ معيار المراجعة (٢٣٠) *"توثيق أعمال المراجعة"*

٣ معيار المراجعة (٣٠٠) *"التخطيط لمراجعة القوائم المالية"*

٤ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) *"التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"*

٥ معيار المراجعة (٣٣٠) *"استجابات المراجع للمخاطر المُقيَّمة"*

٦ معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة أ١

٧ معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٢٥

العمل واللغة والثقافة). وعليه، فإنه يمكن إشراك مراجعي المكونات في جميع مراحل مراجعة المجموعة، وهو ما يتم في الغالب. (راجع: الفقرتين أ١٠، أ١١)

٨. يعد خطر المراجعة دالة في مخاطر التحريف الجوهري وخطر الاكتشاف.[٨] ويشمل خطر الاكتشاف عند مراجعة المجموعة خطر أن مراجع أحد مكونات المجموعة قد لا يكتشف تحريفاً في المعلومات المالية للمكون، وهذا التحريف قد يتسبب في حدوث تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة وقد لا يكتشفه مراجع المجموعة. ولهذا يتطلب هذا المعيار المشاركة الكافية والمناسبة من جانب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مراجع المجموعة، حسب مقتضى الحال، في عمل مراجعي المكونات ويشدد على أهمية الاتصال المتبادل بين مراجع المجموعة ومراجعي المكونات. ويوضح هذا المعيار أيضاً الأمور التي يأخذها مراجع المجموعة في الحسبان عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى توجيهه لمراجعي المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم. (راجع: الفقرتين أ١٢، أ١٣)

نزعة الشك المهني

٩. وفقاً لمعيار المراجعة (٢٠٠)،[٩] فإن فريق الارتباط مطالب بالتخطيط لمراجعة المجموعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني، ومطالب بممارسة الحكم المهني. وقد يتم إبداء الممارسة المناسبة لنزعة الشك المهني من خلال تصرفات فريق الارتباط واتصالاته، بما في ذلك من خلال التشديد على أهمية ممارسة كل عضو في فريق الارتباط لنزعة الشك المهني طوال مراجعة المجموعة. وقد تشتمل هذه التصرفات والاتصالات على خطوات خاصة للتخفيف من المعوقات التي قد تقوض الممارسة المناسبة لنزعة الشك المهني. (راجع: الفقرات أ١٤–أ١٨)

التدرج

١٠. يستهدف هذا المعيار جميع الارتباطات الخاصة بمراجعة المجموعات، بغض النظر عن حجمها أو مدى تعقيدها. ومع ذلك، فإن المراد هو تطبيق متطلبات هذا المعيار في سياق الطبيعة الخاصة بمراجعة كل مجموعة وظروفها. وعلى سبيل المثال، عندما يتولى مراجع المجموعة مراجعة المجموعة بالكامل، فإن بعض متطلبات هذا المعيار لا تكون ذات صلة لأنها مشروطة بمشاركة مراجعي المكونات. وقد تكون هذه هي الحال عندما يكون مراجع المجموعة قادراً على تنفيذ إجراءات المراجعة بشكل مركزي أو قادراً على تنفيذ الإجراءات في المكونات دون إشراك مراجعي المكونات. وقد تفيد أيضاً الإرشادات الواردة في الفقرتين أ١١٩ وأ١٢٠ عند تطبيق هذا المعيار في هذه الظروف.

مسؤوليات الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة ومراجع المجموعة

١١. يظل الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة هو المسؤول النهائي، ومن ثمّ فهو المُساءَل، عن الالتزام بمتطلبات هذا المعيار. وتُستخدم عبارة "يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تحمل المسؤولية عن..." أو "يجب على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن..." فيما يخص تلك المتطلبات التي يُسمح فيها للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مراجع المجموعة، على الترتيب، بإسناد تصميم أو تنفيذ الإجراءات أو المهام أو التصرفات إلى أعضاء فريق الارتباط الآخرين الذين يحظون بالمهارات الملائمة أو الخبرات المناسبة، بمن فيهم مراجعي المكونات. وفيما يخص المتطلبات الأخرى، يهدف هذا المعيار صراحة إلى وفاء الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مراجع المجموعة، حسب مقتضى الحال، بالمتطلب أو المسؤولية ويجوز للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مراجع المجموعة الحصول على المعلومات من المكتب أو من الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط. (راجع: الفقرة أ٢٩)

تاريخ السريان

١٢. يسري هذا المعيار على ارتباطات مراجعة القوائم المالية الخاصة بالمجموعات للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢٣ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

١٣. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) فيما يخص قبول ارتباط مراجعة المجموعة والاستمرار فيه، تحديد ما إذا كان من الممكن بدرجة معقولة توقع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لتكوين رأي بشأن القوائم المالية للمجموعة؛

---

[٨] معيار المراجعة (٢٠٠) *"الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"*، الفقرة أ٣٤

[٩] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرتان ١٥ و١٦

(ب) التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة، سواءً كانت بسبب غشٍ أو خطأ، والتخطيط لإجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها للاستجابة على نحو مناسب لتلك المخاطر التي تم تقييمها؛

(ج) المشاركة الكافية والمناسبة في عمل مراجعي المكونات طوال مراجعة المجموعة، بما في ذلك الاتصال معهم بوضوح بشأن نطاق عملهم وتوقيته، وتقويم نتائج ذلك العمل؛

(د) تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها، بما في ذلك فيما يتصل بالعمل الذي نفذه مراجعو المكونات، كأساس لتكوين رأي بشأن القوائم المالية للمجموعة.

التعريفات

١٤. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة أدناه:

(أ) خطر التجميع: احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. (راجع: الفقرة أ١٩)

(ب) المكون: منشأة أو وحدة عمل أو وظيفة أو نشاط تجاري، أو مزيج مما سبق، يحدده مراجع المجموعة لأغراض التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها أثناء مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرة أ٢٠)

(ج) مراجع المكون: مراجع ينفذ أعمال المراجعة فيما يتعلق بأحد المكونات لأغراض مراجعة المجموعة. ويُعد مراجع المكون جزءاً من فريق الارتباط[١٠] عند مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرات أ٢١–أ٢٣)

(د) إدارة المكون: الإدارة المسؤولة عن المكون. (راجع: الفقرة أ٢٤)

(هـ) الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات: مبلغ يقوم مراجع المجموعة بتعيينه لتخفيض خطر التجميع إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة لأغراض التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها فيما يتعلق بالمكونات.

(و) المجموعة: المنشأة المُعِدة للتقرير، المُعَد لها القوائم المالية للمجموعة.

(ز) مراجعة المجموعة: مراجعة القوائم المالية للمجموعة.

(ح) مراجع المجموعة: الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة وأعضاء فريق الارتباط بخلاف مراجعي المكونات. ويتولى مراجع المجموعة المسؤولية عمّا يلي:

(١) تحديد الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة؛

(٢) توجيه مراجعي المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم؛

(٣) تقويم الاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها كأساس لتكوين رأي بشأن القوائم المالية للمجموعة.

(ط) رأي مراجعة المجموعة: رأي المراجعة في القوائم المالية للمجموعة.

(ي) الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة: الشريك المسؤول عن الارتباط[١١] الذي يتولى المسؤولية عن مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرة أ٢٥)

(ك) القوائم المالية للمجموعة: قوائم مالية تشتمل على المعلومات المالية لأكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة من خلال آلية التوحيد. ولأغراض هذا المعيار، تشمل آلية التوحيد: (راجع: الفقرات أ٢٦–أ٢٨)

---

[١٠] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ١٢(د)

[١١] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ١٢(أ)

(١) التوحيد أو طريقة حقوق الملكية في المحاسبة؛(*) أو

(٢) عرض المعلومات المالية، الخاصة بمنشآت أو وحدات عمل ليست لها منشأة أمّ ولكنها تقع تحت نفس السيطرة أو نفس الإدارة، في قوائم مالية مُجمَّعة؛ أو

(٣) تجميع المعلومات المالية لمنشآت أو وحدات عمل مثل الفروع أو الأقسام.

(ل) إدارة المجموعة: الإدارة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية للمجموعة.

(م) الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة: الأهمية النسبية للتنفيذ[١٢] فيما يتعلق بالقوائم المالية للمجموعة ككل، على النحو الذي يحدده مراجع المجموعة.

١٥. الإشارة في هذا المعيار إلى "إطار التقرير المالي المنطبق" تعني إطار التقرير المالي الذي ينطبق على القوائم المالية للمجموعة.

المتطلبات

مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها عند مراجعة المجموعة

١٦. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)،[١٣] يتعين على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباط مراجعة المجموعة. وفي سبيل ذلك، يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة: (راجع: الفقرتين أ٢٩، أ٣٠)

(أ) تحمل المسؤولية عن توفير بيئة لارتباط مراجعة المجموعة تشدِّد على السلوك المأمول من أعضاء فريق الارتباط. (راجع: الفقرة أ٣١)

(ب) المشاركة بصورة كافية ومناسبة طوال ارتباط مراجعة المجموعة، بما في ذلك في عمل مراجعي المكونات، بما يوفر له الأساس لتحديد مناسبة الأحكام المهمة التي تم اتخاذها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، في ضوء طبيعة ارتباط مراجعة المجموعة وظروفه.

القبول والاستمرار

١٧. قبل قبول ارتباط مراجعة المجموعة أو الاستمرار فيه، يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تحديد ما إذا كان من الممكن بدرجة معقولة توقع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لتكوين رأي بشأن القوائم المالية للمجموعة. (راجع: الفقرات أ٣٢–أ٣٥)

١٨. إذا استنتج الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، بعد قبول ارتباط مراجعة المجموعة أو الاستمرار فيه، أنه لا يمكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه النظر في التأثيرات المحتملة لذلك على مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرة أ٣٦)

شروط الارتباط

١٩. عند تطبيق معيار المراجعة (٢١٠)،[١٤] يجب على مراجع المجموعة الحصول على موافقة إدارة المجموعة بأنها تقر وتفهم مسؤوليتها عن تزويد فريق الارتباط بما يلي: (راجع: الفقرة أ٣٧)

(أ) الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون إدارة المجموعة على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد القوائم المالية للمجموعة مثل السجلات والوثائق وغيرها؛

(ب) المعلومات الإضافية التي قد يطلبها فريق الارتباط من إدارة المجموعة أو إدارات المكونات لغرض مراجعة المجموعة؛

(ج) الوصول غير المقيد إلى أي أشخاص داخل المجموعة يرى فريق الارتباط أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة للمراجعة.

---

* ورد في النص الأصلي للمعيار الدولي الإشارة لطريقة التوحيد التناسبي كأحد طرق المحاسبة عن مكونات المجموعة. وحيث أنه قد تم إلغاء طريقة التوحيد التناسبي من المعايير الدولية للتقرير المالي وحل مكانها طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الحصص في المشروعات المشتركة، فقد تم استبعاد هذه الطريقة من المعيار المعتمد في المملكة العربية السعودية.

[١٢] معيار المراجعة (٣٢٠) *"الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"*، الفقرتان ٩ و١١

[١٣] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ١٣

[١٤] معيار المراجعة (٢١٠) *"الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"*، الفقرتان ٦(ب) و٨(ب)

القيود الخارجة عن سيطرة إدارة المجموعة على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد

٢٠. إذا استنتج الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أن إدارة المجموعة لا تستطيع تزويد فريق الارتباط بالوصول إلى المعلومات أو الوصول غير المقيد إلى الأشخاص داخل المجموعة بسبب قيود خارجة عن سيطرة إدارة المجموعة، فيجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة النظر في التأثيرات المحتملة لذلك على مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرات أ٣٨–أ٤٦)

القيود المفروضة من جانب إدارة المجموعة على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد

٢١. إذا استنتج الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة: (راجع: الفقرات أ٤٣–أ٤٦)

(أ) أنه من غير الممكن أن يحصل مراجع المجموعة على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب قيود مفروضة من جانب إدارة المجموعة؛

(ب) أن التأثير المحتمل لهذا القيد سيؤدي إلى الامتناع عن إبداء الرأي في القوائم المالية للمجموعة،

فيجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة إمّا:

(١) عدم قبول الارتباط، في حالة الارتباط لأول مرة، أو الانسحاب من الارتباط، في حالة الارتباط المتكرر، متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة؛ أو

(٢) الامتناع عن إبداء الرأي في القوائم المالية للمجموعة، بعد مراجعة القوائم المالية للمجموعة قدر الإمكان، عندما تحظر الأنظمة أو اللوائح على المراجع رفض الارتباط أو عندما يكون الانسحاب من الارتباط غير ممكن لأي سبب آخر.

الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة

٢٢. عند تطبيق معيار المراجعة (٣٠٠)،[١٥] يجب على مراجع المجموعة تحديد استراتيجية عامة لمراجعة المجموعة وخطة لمراجعة المجموعة، وتحديثهما عند اللزوم. وفي سبيل ذلك، يجب على مراجع المجموعة تحديد ما يلي: (راجع: الفقرات أ٤٧–أ٥٠)

(أ) المكونات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة؛ (راجع: الفقرة أ٥١)

(ب) الموارد اللازمة لتنفيذ ارتباط مراجعة المجموعة، بما في ذلك طبيعة مشاركة مراجعي المكونات، وتوقيت تلك المشاركة ومداها. (راجع: الفقرات أ٥٢–أ٥٦)

اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات

٢٣. عند تحديد الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة، يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تقويم ما إذا كان مراجع المجموعة سيستطيع المشاركة بصورة كافية ومناسبة في عمل مراجع المكون. (راجع: الفقرة أ٥٧)

٢٤. أثناء التقويم المنصوص عليه في الفقرة ٢٣ ، يجب على مراجع المجموعة مطالبة مراجع المكون بتأكيد تعاونه معه، بما في ذلك ما إذا كان سيقوم بتنفيذ العمل الذي سيطلبه منه. (راجع: الفقرة أ٥٨)

المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال

٢٥. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)،[١٦] يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تحمل المسؤولية عمّا يلي: (راجع: الفقرات أ٥٩، أ٦٠، أ٨٧)

(أ) إحاطة مراجعي المكونات بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المنطبقة في ضوء طبيعة ارتباط مراجعة المجموعة وظروفه؛

(ب) التأكد مما إذا كان مراجعو المكونات يفهمون المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على ارتباط مراجعة المجموعة، وسيلتزمون بها، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال.

---

[١٥] معيار المراجعة (٣٠٠)، الفقرات ٧-١٠أ

[١٦] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ١٧

موارد الارتباط

٢٦. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)،[١٧] يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة: (راجع: الفقرات أ٦١–أ٦٨)

(أ) التحقق من أن مراجعي المكونات يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ إجراءات المراجعة المسندة إليهم في المكون؛

(ب) في حال قيام المكتب الخاص بمراجع المجموعة بتوفير معلومات عن نتائج آلية المتابعة والتصحيح أو التقصيات الخارجية فيما يتعلق بمراجع المكون أو في حال توفر تلك المعلومات بأية طريقة أخرى للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، تحديد مدى صلة هذه المعلومات بالتحقق المنصوص عليه في الفقرة ٢٦(أ) الذي يقوم به مراجع المجموعة.

٢٧. يجب على مراجع المجموعة الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالعمل الذي سيتم تنفيذه في المكون دون إشراك مراجع المكون في الحالات الآتية:

(أ) إذا لم يلتزم مراجع المكون بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على ارتباط مراجعة المجموعة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال؛[١٨] أو (راجع: الفقرتين أ٦٩، أ٧٠)

(ب) إذا كانت لدى الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة مخاوف جدِّية بشأن الأمور الواردة في الفقرات ٢٣–٢٦. (راجع: الفقرة أ٧١)

تنفيذ الارتباط

٢٨. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)،[١٩] يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تحمل المسؤولية عن طبيعة وتوقيت ومدى توجيه مراجعي المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم، مع مراعاة ما يلي: (راجع: الفقرات أ٧٢–أ٧٧)

(أ) المجالات التي ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة، أو المخاطر المُهمة التي تم التعرف عليها وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)؛

(ب) المجالات التي تنطوي على أحكام مهمة أثناء مراجعة القوائم المالية للمجموعة.

الاتصالات مع مراجعي المكونات

٢٩. يجب على مراجع المجموعة الاتصال مع مراجعي المكونات لإبلاغهم بمسؤوليات كل منهم وبما يتوقعه منهم، بما في ذلك توقعه بحدوث الاتصالات بينه وبينهم في الأوقات المناسبة طوال مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرات أ٧٨–أ٨٧)

فهم المجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة

٣٠. عند تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،[٢٠] يجب على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن التوصل إلى فهم لما يلي: (راجع: الفقرات أ٨٨–أ٩٢)

(أ) المجموعة وبيئتها، بما في ذلك: (راجع: الفقرات أ٩٣–أ٩٥)

(١) الهيكل التنظيمي للمجموعة ونموذج عملها، بما في ذلك:

أ. المواقع التي تزاول فيها المجموعة عملياتها أو أنشطتها؛

ب. طبيعة عمليات المجموعة أو أنشطتها ومدى تشابهها عبر المجموعة؛

ج. مدى دمج استخدام تقنية المعلومات في نموذج عمل المجموعة؛

---

[١٧] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرتان ٢٥ و٢٦

[١٨] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٤

[١٩] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٢٩

[٢٠] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرات ١٩-٢٧

(٢) العوامل التنظيمية التي تؤثر على المنشآت ووحدات العمل في المجموعة؛

(٣) التدابير المستخدمة داخلياً وخارجياً لتقييم الأداء المالي للمنشآت أو وحدات العمل؛

(ب) إطار التقرير المالي المنطبق واتساق السياسات والممارسات المحاسبية عبر المجموعة؛

(ج) نظام الرقابة الداخلية للمجموعة، بما في ذلك:

(١) طبيعة أدوات الرقابة ومدى التشارك فيها؛ (راجع: الفقرات أ٩٦–أ٩٩، أ١٠٢)

(٢) ما إذا كانت المجموعة تطبق الأنشطة ذات الصلة بإعداد التقرير المالي بشكل مركزي، وكيفية القيام بذلك حال حدوثه؛ (راجع: الفقرات أ١٠٠–أ١٠٢)

(٣) آلية التوحيد التي تستخدمها المجموعة، بما في ذلك آليات التوحيد الفرعية، إن وجدت، وتعديلات التوحيد؛

(٤) كيفية قيام إدارة المجموعة بإبلاغ إدارات المنشآت أو وحدات العمل بالأمور المهمة التي تدعم إعداد القوائم المالية للمجموعة ومسؤوليات إعداد التقرير المالي ذات العلاقة في نظام المعلومات والمكونات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمجموعة. (راجع: الفقرات أ١٠٣–أ١٠٥)

اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات

٣١. يجب على مراجع المجموعة إبلاغ مراجعي المكونات في الوقت المناسب بما يلي: (راجع: الفقرة أ١٠٦)

(أ) الأمور التي يحدد مراجع المجموعة أنها ذات صلة بتصميم أو تنفيذ مراجع المكون لإجراءات تقييم المخاطر لأغراض مراجعة المجموعة؛

(ب) عند تطبيق معيار المراجعة (٥٥٠)،[٢١] العلاقات أو المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي حددتها إدارة المجموعة، وأي أطراف أخرى ذات علاقة يكون مراجع المجموعة على دراية بها، والتي تُعد ذات صلة بعمل مراجع المكون؛ (راجع: الفقرة أ١٠٧)

(ج) عند تطبيق معيار المراجعة (٥٧٠)،[٢٢] الأحداث أو الظروف التي حددتها إدارة المجموعة أو التي حددها مراجع المجموعة التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة والتي تُعد ذات صلة بعمل مراجع المكون.

٣٢. يجب على مراجع المجموعة مطالبة مراجعي المكونات بإبلاغه في الوقت المناسب بما يلي:

(أ) الأمور المتعلقة بالمعلومات المالية للمكون التي يحدد مراجع المكون أنها ذات صلة بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة، سواءً بسبب الغش أو الخطأ؛

(ب) العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة التي لم تقم إدارة المجموعة أو مراجع المجموعة بتحديدها في السابق؛ (راجع: الفقرة أ١٠٧)

(ج) أي أحداث أو ظروف يحددها مراجع المكون قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها

٣٣. عند تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،[٢٣] وبناءً على الفهم المتوصل إليه في الفقرة ٣٠، يجب على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة، بما فيها ما يتعلق بآلية التوحيد. (راجع: الفقرات أ١٠٨–أ١١٣)

اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات

٣٤. عند تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،[٢٤] يجب على مراجع المجموعة تقويم ما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول

---

[٢١] معيار المراجعة (٥٥٠) *"الأطراف ذات العلاقة"*، الفقرة ١٧

[٢٢] معيار المراجعة (٥٧٠) *"الاستمرارية"*

[٢٣] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرات ٢٨–٣٤

[٢٤] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٥

عليها من إجراءات تقييم المخاطر التي نفذها هو ومراجعو المكونات توفر أساساً مناسباً للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة. (راجع: الفقرتين أ١١٤، أ١١٥)

الأهمية النسبية

٣٥. عند تطبيق معيار المراجعة (٣٢٠)[٢٥] ومعيار المراجعة (٤٥٠)،[٢٦] وعندما تكون فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات الواردة في القوائم المالية للمجموعة منقسمة عبر مكونات مختلفة، يجب على مراجع المجموعة تحديد ما يلي لأغراض التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها:

(أ) الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات. ولغرض مواجهة خطر التجميع، يجب أن يكون هذا المبلغ أقل من الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة. (راجع: الفقرات أ١١٦–أ١٢٠)

(ب) الحد الذي إذا تخطته التحريفات التي تم التعرف عليها في المعلومات المالية للمكون فيجب الإبلاغ عنها إلى مراجع المجموعة. ولا يجوز أن يتجاوز هذا الحد المبلغ الذي يعتبر تافهاً بشكل واضح للقوائم المالية للمجموعة. (راجع: الفقرة أ١٢١)

اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات

٣٦. يجب على مراجع المجموعة إبلاغ مراجع المكون بالمبالغ المحددة وفقاً للفقرة ٣٥. (راجع: الفقرتين أ١٢٢، أ١٢٣)

الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة

٣٧. عند تطبيق معيار المراجعة (٣٣٠)،[٢٧] يجب على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن طبيعة إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها، وتوقيتها ومداها، بما في ذلك تحديد المكونات التي ستشهد تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية وطبيعة الأعمال التي سيتم تنفيذها في تلك المكونات وتوقيتها ومداها. (راجع: الفقرات أ١٢٤–أ١٣٩)

آلية التوحيد

٣٨. يجب على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة التي نشأت عن آلية التوحيد. ويجب أن يشمل هذا: (راجع: الفقرة أ١٤٠)

(أ) تقويم ما إذا كان قد تم تضمين جميع المنشآت ووحدات العمل في القوائم المالية للمجموعة وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، ولغرض تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على آليات التوحيد الفرعية عند الاقتضاء؛

(ب) تقويم مدى مناسبة التعديلات وعمليات إعادة التصنيف الخاصة بالتوحيد، ومدى اكتمالها ودقتها؛ (راجع: الفقرة أ١٤١)

(ج) تقويم ما إذا كانت اجتهادات الإدارة أثناء آلية التوحيد تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛

(د) الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها الناشئة عن آلية التوحيد.

٣٩. في حال عدم إعداد المعلومات المالية لمنشأة أو وحدة عمل وفقاً لنفس السياسات المحاسبية المطبقة على القوائم المالية للمجموعة، فيجب على مراجع المجموعة تقويم ما إذا كان قد تم تعديل تلك المعلومات المالية بشكل مناسب لأغراض إعداد القوائم المالية للمجموعة وعرضها.

٤٠. إذا تضمنت القوائم المالية للمجموعة المعلومات المالية لمنشأة أو وحدة عمل تختلف نهاية فترة تقريرها المالي عن تلك الخاصة بالمجموعة، فيجب على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن تقويم ما إذا كان قد تم إجراء تعديلات مناسبة على تلك المعلومات المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

---

[٢٥] معيار المراجعة (٣٢٠)، الفقرة ١١

[٢٦] معيار المراجعة (٤٥٠) *"تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"*، الفقرة ٥

[٢٧] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ٦، ٧

اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات

٤١. عندما يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجعي المكونات في تصميم إجراءات المراجعة الإضافية أو تنفيذها، فإنه يجب عليه الاتصال بمراجع المكون بشأن الأمور التي يحدد مراجع المجموعة أو مراجع المكون أنها ذات صلة بتصميم الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة.

٤٢. فيما يخص المجالات التي ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة، أو المخاطر المهمة التي تم التعرف عليها وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، التي يحدد مراجع المكون بشأنها إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها، يجب على مراجع المجموعة تقويم مدى مناسبة تصميم تلك الإجراءات وتنفيذها. (راجع: الفقرة أ١٤٢)

٤٣. عندما ينفذ مراجعو المكونات إجراءات المراجعة الإضافية على آلية التوحيد، بما في ذلك على آليات التوحيد الفرعية، يجب على مراجع المجموعة تحديد طبيعة ومدى توجيهه لمراجعي المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم. (راجع: الفقرة أ١٤٣)

٤٤. يجب على مراجع المجموعة التحقق مما إذا كانت المعلومات المالية المحددة في التبليغ الذي يرد من مراجع المكون (انظر الفقرة ٤٥(أ)) هي المعلومات المالية التي تم تضمينها في القوائم المالية للمجموعة.

تقويم التبليغات التي ترد من مراجع المكون ومدى كفاية عمله

٤٥. يجب على مراجع المجموعة مطالبة مراجعي المكونات بإبلاغه بالأمور ذات الصلة باستنتاجه بشأن مراجعة المجموعة. ويجب أن يتضمن ذلك الإبلاغ ما يلي: (راجع: الفقرة أ١٤٤)

(أ) تحديد المعلومات المالية التي طُلب من مراجع المكون تنفيذ إجراءات المراجعة عليها؛

(ب) ما إذا كان مراجع المكون قد نفذ العمل الذي طلبه منه مراجع المجموعة؛

(ج) ما إذا كان مراجع المكون قد التزم بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على ارتباط مراجعة المجموعة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال؛

(د) المعلومات المتعلقة بحالات عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح؛

(هـ) التحريفات المصححة وغير المصححة في المعلومات المالية للمكون التي تعرف عليها مراجع المكون والتي تتجاوز الحد الذي قام مراجع المجموعة بالإبلاغ به وفقاً للفقرة ٣٦؛ (راجع: الفقرة أ١٤٥)

(و) المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛

(ز) توضيح لأي أوجه قصور في نظام الرقابة الداخلية تم التعرف عليها من خلال إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها؛

(ح) حالات الغش، أو شبهة الغش، التي تتورط فيها إدارة المكون، أو الموظفون الذين يتولون أدواراً مهمة في نظام الرقابة الداخلية للمجموعة لدى المكون، أو غيرهم، عندما يكون الغش قد أدى إلى تحريف جوهري في المعلومات المالية للمكون؛

(ط) الأمور الأخرى المهمة التي قام مراجع المكون بإبلاغها، أو التي يتوقع أن يقوم بإبلاغها، إلى إدارة المكون أو المكلفين بالحوكمة في المكون؛

(ي) أي أمور أخرى قد تكون ذات صلة بمراجعة المجموعة، أو يحدد مراجع المكون أنه من المناسب لفت انتباه مراجع المجموعة إليها، بما في ذلك الاستثناءات التي تم ذكرها في الإفادات المكتوبة التي طلبها مراجع المكون من إدارة المكون؛

(ك) النتائج أو الاستنتاجات العامة لمراجع المكون. (راجع: الفقرة أ١٤٦)

٤٦. يجب على مراجع المجموعة:

(أ) مناقشة الأمور المهمة الناشئة عن الاتصالات مع مراجع المكون، بما في ذلك التبليغات التي تتم وفقاً للفقرة ٤٥، مع مراجع المكون أو إدارة المكون أو إدارة المجموعة، حسب مقتضى الحال؛

(ب) تقويم ما إذا كانت الاتصالات مع مراجع المكون تفي بأغراض مراجع المجموعة. وفي حال عدم وفاء تلك الاتصالات بأغراض مراجع المجموعة، فيجب على مراجع المجموعة النظر في الآثار المترتبة على ذلك فيما يتعلق بمراجعة المجموعة. (راجع: الفقرة أ١٤٧)

٤٧. يجب على مراجع المجموعة تحديد ما إذا كان من الضروري فحص المزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات، ومدى تلك الضرورة. وفي سبيل هذا التحديد، يجب على مراجع المجموعة النظر فيما يلي: (راجع: الفقرتين أ١٤٨، أ١٤٩)

(أ) طبيعة العمل الذي نفذه مراجع المكون وتوقيته ومداه؛

(ب) كفاءة مراجع المكون وقدراته التي تم التحقق منها وفقاً للفقرة ٢٦(أ)؛

(ج) التوجيه المقدم لمراجع المكون والإشراف عليه وفحص عمله.

٤٨. إذا استنتج مراجع المجموعة أن عمل مراجع المكون لا يفي بأغراض مراجع المجموعة، فيجب على مراجع المجموعة تحديد إجراءات المراجعة الزائدة التي سيتم تنفيذها، وما إذا كان الذي سيقوم بتنفيذها مراجع المكون أو مراجع المجموعة.

الأحداث اللاحقة

٤٩. عند تطبيق معيار المراجعة (٥٦٠)،[٢٨] يجب على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن تنفيذ إجراءات تهدف إلى التعرف على الأحداث التي قد تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية للمجموعة، بما في ذلك حسب مقتضى الحال مطالبة مراجعي المكونات بتنفيذ تلك الإجراءات. (راجع: الفقرة أ١٥٠)

اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات

٥٠. يجب على مراجع المجموعة مطالبة مراجعي المكونات بإبلاغه إذا أصبحوا على دراية بأحداث لاحقة قد تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية للمجموعة. (راجع: الفقرة أ١٥٠)

تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها

٥١. عند تطبيق معيار المراجعة (٣٣٠)،[٢٩] يجب على مراجع المجموعة تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها، بما في ذلك من الأعمال التي نفذها مراجعو المكونات، لتوفير أساس للرأي الخاص بمراجعة المجموعة. (راجع: الفقرات أ١٥١–أ١٥٥)

٥٢. يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تقويم التأثير الذي يلحق برأي مراجعة المجموعة بسبب أي تحريفات غير مصححة (تعرف عليها مراجع المجموعة أو أبلغ عنها مراجعو المكونات) وأي حالات لم يمكن فيها الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. (راجع: الفقرة أ١٥٦)

تقرير المراجع

٥٣. لا يجوز أن يشير تقرير المراجع عن القوائم المالية للمجموعة إلى مراجعي المكونات، ما لم تتطلب الأنظمة أو اللوائح تضمين تلك الإشارة. وإذا تطلبت الأنظمة أو اللوائح تلك الإشارة، فيجب أن يشير تقرير المراجع إلى أن هذه الإشارة لا تقلل من مسؤولية الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، أو مسؤولية مكتب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، عن رأي مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرتين أ١٥٧، أ١٥٨)

الاتصال بإدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة

الاتصال بإدارة المجموعة

٥٤. يجب على مراجع المجموعة إعطاء إدارة المجموعة نظرة عامة على نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما، بما في ذلك نظرة عامة على العمل الذي سيتم تنفيذه في مكونات المجموعة. (راجع: الفقرة أ١٥٩)

٥٥. في حال وجود غش يكتشفه مراجع المجموعة أو يقوم مراجع أحد المكونات بلفت انتباه مراجع المجموعة إليه (انظر الفقرة ٤٥(ح))، أو في حال المعلومات التي تشير إلى احتمال وجود غش، يجب على مراجع المجموعة الإبلاغ عن ذلك في الوقت المناسب إلى المستوى المناسب في إدارة

[٢٨] معيار المراجعة (٥٦٠) *"الأحداث اللاحقة"*، الفقرتان ٦، ٧

[٢٩] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٢٦

المجموعة من أجل إبلاغ من يتولون المسؤولية الرئيسية عن منع الغش واكتشافه بالأمور ذات الصلة بمسؤولياتهم. (راجع: الفقرة أ١٦٠)

٥٦. قد يُطلب من مراجع المكون بموجب الأنظمة أو اللوائح أو لأسباب أخرى إبداء رأي مراجعة في القوائم المالية لمنشأة أو وحدة عمل تشكل جزءاً من المجموعة. وفي تلك الحالة، يجب على مراجع المجموعة مطالبة إدارة المجموعة بإعلام إدارة المنشأة أو وحدة العمل بأي أمر يصبح مراجع المجموعة على دراية به، قد يكون مهماً للقوائم المالية الخاصة بالمنشأة أو وحدة العمل، ولكن إدارة المنشأة أو وحدة العمل قد لا تكون على دراية به. وإذا رفضت إدارة المجموعة إبلاغ الأمر إلى إدارة المنشأة أو وحدة العمل، فيجب على مراجع المجموعة مناقشة الأمر مع المكلفين بالحوكمة في المجموعة. وإذا ظل الأمر دون حل، فيجب على مراجع المجموعة، مع مراعاة اعتبارات السرية المهنية والقانونية، النظر فيما إذا كان سيشير على مراجع المكون بعدم إصدار تقريره بشأن القوائم المالية للمنشأة أو وحدة العمل إلى حين حل الأمر. (راجع: الفقرتين أ١٦١، أ١٦٢)

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المجموعة

٥٧. يجب على مراجع المجموعة إبلاغ المكلفين بالحوكمة في المجموعة بالأمور الآتية، إضافة إلى الأمور التي يتطلبها معيار المراجعة (٢٦٠)[٣٠] ومعايير المراجعة الأخرى: (راجع: الفقرة أ١٦٣)

(أ) نظرة عامة على العمل الذي سيتم تنفيذه في مكونات المجموعة وطبيعة مشاركة مراجع المجموعة المخطط لها في الأعمال التي سينفذها مراجعو المكونات. (راجع: الفقرة أ١٦٤)

(ب) الحالات التي أثار فيها الفحص الذي أجراه مراجع المجموعة لعمل مراجع أحد المكونات مخاوف بشأن جودة عمل ذلك المراجع، وكيفية مواجهة مراجع المجموعة لتلك المخاوف.

(ج) أي قيود على نطاق مراجعة المجموعة، ومثال ذلك، الأمور المهمة فيما يتعلق بالقيود المفروضة على إمكانية الوصول إلى الأفراد أو المعلومات.

(د) حالات الغش، أو شبهة الغش، التي تتورط فيها إدارة المجموعة، أو إدارات المكونات، أو الموظفون الذين يتولون أدواراً مهمة في نظام الرقابة الداخلية للمجموعة، أو غيرهم، عندما يكون الغش قد أدى إلى تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة.

الإبلاغ عن أوجه القصور التي تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية

٥٨. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٦٥)،[٣١] يجب على مراجع المجموعة تحديد ما إذا كان يتعين الإبلاغ عن أي أوجه قصور تم التعرف عليها في نظام الرقابة الداخلية للمجموعة إلى المكلفين بالحوكمة في المجموعة أو إلى إدارة المجموعة. وفي سبيل هذا التحديد، يجب على مراجع المجموعة النظر في أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها مراجعو المكونات وتم الإبلاغ عنها إلى مراجع المجموعة وفقاً للفقرة ٤٥(ز). (راجع: الفقرة أ١٦٥)

التوثيق

٥٩. وفقاً لمعيار المراجعة (٢٣٠)،[٣٢] فإن توثيق أعمال المراجعة فيما يخص ارتباطات مراجعة المجموعات يلزم أن يكون كافياً لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها، والأدلة التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن الأمور المهمة التي نشأت أثناء مراجعة المجموعة. وعند تطبيق معيار المراجعة (٢٣٠)،[٣٣] يجب على مراجع المجموعة أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي: (راجع: الفقرات أ١٦٦–أ١٦٩، أ١٧٩–أ١٨٢)

(أ) الأمور المهمة المتعلقة بالقيود على إمكانية الوصول إلى الأفراد أو المعلومات داخل المجموعة التي تم النظر فيها قبل اتخاذ القرار بقبول الارتباط أو الاستمرار فيه، أو التي نشأت بعد القبول أو الاستمرار، وكيفية مواجهة تلك الأمور.

(ب) الأساس الذي استند إليه مراجع المجموعة في تحديد المكونات لأغراض التخطيط لمراجعة المجموعة وتنفيذها. (راجع: الفقرة أ١٧٠)

---

٣٠ معيار المراجعة (٢٦٠) *"الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"*

٣١ معيار المراجعة (٢٦٥) *"إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"*

٣٢ معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرة ٨

٣٣ معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرات ١-٣، ٩-١١، أ٦، أ٧ والملحق

(ج) أساس تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات، والحد الذي يلزم عنده الإبلاغ عن التحريفات في المعلومات المالية للمكونات إلى مراجع المجموعة.

(د) الأساس الذي استند إليه مراجع المجموعة في التحقق من أن مراجعي المكونات يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ إجراءات المراجعة المسندة إليهم في المكونات. (راجع: الفقرة أ١٧١)

(هـ) العناصر الرئيسية في فهم نظام الرقابة الداخلية للمجموعة وفقاً للفقرة ٣٠(ج)؛

(و) طبيعة وتوقيت ومدى التوجيه المقدم من مراجع المجموعة لمراجعي المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم، بما في ذلك عند الاقتضاء، فحص مراجع المجموعة للمزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات وفقاً للفقرة ٤٧. (راجع: الفقرات أ١٧٢–أ١٧٨)

(ز) الأمور المتعلقة بالاتصالات مع مراجعي المكونات، بما في ذلك:

(١) الأمور المتعلقة بالغش أو الأطراف ذات العلاقة أو الاستمرارية، إن وجدت، التي تم الإبلاغ بها وفقاً للفقرة ٣٢.

(٢) الأمور ذات الصلة باستنتاج مراجع المجموعة بشأن مراجعة المجموعة، وفقاً للفقرة ٤٥، بما في ذلك كيفية مواجهة مراجع المجموعة للأمور المهمة التي تم مناقشتها مع مراجعي المكونات أو إدارات المكونات أو إدارة المجموعة.

(ح) تقويم مراجع المجموعة، واستجابته، لنتائج أو استنتاجات مراجعي المكونات بشأن الأمور التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية للمجموعة.

* * *

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرتين ١، ٢)

أ١. يتناول هذا المعيار اعتبارات خاصة للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مراجع المجموعة، حسب الاقتضاء، عند تطبيق المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، بما في ذلك فيما يخص توجيه مراجعي المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم.

أ٢. يتناول معيار إدارة الجودة (١)[٣٤] الارتباطات التي يتعين تنفيذ فحص لجودتها. ويناقش معيار إدارة الجودة (٢)[٣٥] مسألة تعيين فاحص جودة الارتباط وأهليته ومسؤوليات فاحص جودة الارتباط فيما يتعلق بتنفيذ فحص جودة الارتباط وتوثيقه، بما في ذلك فيما يخص مراجعة المجموعة.

أ٣. قد تقوم أيضاً إحدى المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة بإعداد قوائم مالية لمجموعة خاصة بها تحتوي على المعلومات المالية لتلك المنشآت أو وحدات العمل التي تشتمل عليها المنشأة أو وحدة العمل (بعبارة أخرى، مجموعة فرعية). وينطبق هذا المعيار على عمليات مراجعة القوائم المالية لتلك المجموعات الفرعية التي يتم تنفيذها لأسباب نظامية أو تنظيمية أو غيرها.

أ٤. قد تشتمل المنشأة النظامية الواحدة على أكثر من وحدة عمل واحدة، ومثال ذلك، الشركة التي تنتشر عملياتها التشغيلية في مواقع متعددة، مثل المصرف الذي له فروع متعددة. وعندما تتصف وحدات العمل تلك بخصائص مثل وقوعها في مواقع منفصلة أو وجود إدارات منفصلة أو نظم معلومات منفصلة لها (بما في ذلك دفاتر أستاذ عامة منفصلة) ويتم تجميع المعلومات المالية عند إعداد القوائم المالية لتلك المنشأة النظامية، فإن القوائم المالية تلك تستوفي تعريف القوائم المالية للمجموعة لأنها تحتوي على معلومات مالية لأكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة من خلال آلية التوحيد.

أ٥. في بعض الحالات، قد تقوم المنشأة النظامية الواحدة بتكوين نظام معلوماتها لتسجيل المعلومات المالية لأكثر من منتج واحد أو خدمة واحدة، لأغراض إعداد التقارير النظامية أو التنظيمية أو لغير ذلك من الأغراض الإدارية. وفي هذه الظروف، لا تُعد القوائم المالية للمنشأة قوائم مالية لمجموعة نظراً لعدم وجود تجميع لمعلومات مالية خاصة بأكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة من خلال آلية التوحيد. وعلاوة على ذلك، لا

[٣٤] المعيار الدولي لإدارة الجودة (١) *"إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"*

[٣٥] معيار إدارة الجودة (٢) *"فحوصات جودة الارتباطات"*

ينشأ عن القيام بتسجيل معلومات منفصلة (على سبيل المثال، في دفاتر أستاذ مساعدة) لأغراض إعداد التقارير النظامية أو التنظيمية أو لغير ذلك من الأغراض الإدارية منشآت أو وحدات عمل منفصلة (على سبيل المثال، أقسام) لأغراض هذا المعيار.

المجموعات والمكونات (راجع: الفقرتين ٤، ٥)

أ٦. قد يكون نظام معلومات المجموعة، بما في ذلك آلية إعداد التقرير المالي للمجموعة، متفقاً مع الهيكل التنظيمي للمجموعة، أو قد لا يكون كذلك. وعلى سبيل المثال، قد يتم تنظيم المجموعة حسب هيكلها النظامي، ولكن نظام معلوماتها قد يتم تنظيمه حسب الوظائف أو آليات العمل أو المنتجات أو الخدمات (أو حسب مجموعات من المنتجات أو الخدمات) أو المواقع الجغرافية لأغراض الإدارة أو إعداد التقارير.

أ٧. بناءً على فهم الهيكل التنظيمي للمجموعة ونظام معلوماتها، قد يحدد مراجع المجموعة أنه يمكن النظر في المعلومات المالية لمنشآت أو وحدات عمل معينة بصورة جماعية لأغراض التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها. وعلى سبيل المثال، قد تحتوي المجموعة على ثلاث منشآت نظامية متشابهة في خصائص العمل، تعمل في نفس الموقع الجغرافي، تحت نفس الإدارة، وباستخدام نظام مشترك للرقابة الداخلية، بما في ذلك نظام المعلومات. وفي هذه الظروف، قد يتخذ مراجع المجموعة قراراً بالتعامل مع هذه المنشآت النظامية الثلاثة على أنها مكون واحد.

أ٨. قد تدير المجموعة أيضاً الأنشطة أو آليات العمل الخاصة بأكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة بشكل مركزي داخل المجموعة، على سبيل المثال من خلال استخدام مركز للخدمة المشتركة. وعندما تكون تلك الأنشطة المركزية ذات صلة بآلية إعداد التقرير المالي الخاصة بالمجموعة، فقد يحدد مراجع المجموعة أن مركز الخدمة المشتركة يُعد مكوناً.

أ٩. يتمثل أحد الاعتبارات الأخرى التي قد تكون ذات صلة بتحديد مراجع المجموعة للمكونات في كيفية تحديد الإدارة للقطاعات التشغيلية وفقاً لمتطلبات الإفصاح الواردة في إطار التقرير المالي المنطبق.[٣٦]

إشراك مراجعي المكونات (راجع: الفقرتين ٧، ٨)

أ١٠. قد ينفذ مراجعو المكونات مراجعة للقوائم المالية الخاصة بالمكونات، سواءً لأسباب نظامية أو تنظيمية أو غيرها، ولاسيّما عندما يكون المكون منشأة نظامية. وعندما يكون مراجع أحد المكونات بصدد تنفيذ مراجعة أيضاً للقوائم المالية لمكون، أو عندما يكون قد أنجز تلك المراجعة، فقد يستطيع مراجع المجموعة استخدام أعمال المراجعة التي تم تنفيذها على القوائم المالية للمكون، شريطة اطمئنان مراجع المجموعة إلى مناسبة تلك الأعمال لأغراض مراجعة المجموعة. وإضافة إلى ذلك، قد يقوم مراجعو المكونات بتكييف العمل الذي يتم تنفيذه أثناء مراجعة القوائم المالية للمكونات للوفاء أيضاً باحتياجات مراجع المجموعة. وفي كل الأحوال، تنطبق متطلبات هذا المعيار، بما فيها تلك التي تتعلق بتوجيه مراجعي المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم.

أ١١. وفقاً لمعيار المراجعة ٢٢٠ (المحدث)،[٣٧] فإن الشريك المسؤول عن الارتباط مطالب بالتحقق من مراعاة منهج التوجيه والإشراف والفحص لطبيعة ارتباط المراجعة وظروفه. وتقدم الفقرة أ٧٦ أمثلة لطرق مختلفة قد يتحمل بها الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة المسؤولية عن توجيه مراجعي المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم، وقد تفيد في الظروف التي يخطط فيها مراجع المجموعة للاستعانة بأعمال المراجعة من المراجعات التي تم إنجازها بالفعل للقوائم المالية للمكونات.

أ١٢. وفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (٢٠٠)،[٣٨] فإن خطر الاكتشاف يتعلق بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجع التي يحددها المراجع لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. ويُعد خطر الاكتشاف دالة في فاعلية إجراء المراجعة وأيضاً في تطبيق المراجع لذلك الإجراء. ولهذا يتأثر خطر الاكتشاف بأمور مثل كفاية التخطيط وتخصيص الموارد المناسبة للارتباط وممارسة نزعة الشك المهني والإشراف على أعمال المراجعة المنفذة وفحصها.

أ١٣. خطر الاكتشاف هو مفهوم أوسع نطاقاً من خطر التجميع الموضح في الفقرتين ١٤(أ) و١٩. وأثناء مراجعة المجموعة، قد تزيد احتمالية أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية الخاصة بالقوائم المالية للمجموعة ككل لأن إجراءات المراجعة قد يتم تنفيذها بشكل منفصل على المعلومات المالية للمكونات عبر المجموعة. وعليه، يقوم مراجع المجموعة بتعيين الأهمية النسبية للتنفيذ في

---

[٣٦] انظر، على سبيل المثال، المعيار الدولي للتقرير المالي (٨) *"القطاعات التشغيلية"*

[٣٧] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٣٠(ب)

[٣٨] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة أ٤٥

المكونات لتخفيض خطر التجميع إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة.

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرة ٩)

أ١٤. يقدم معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)[٣٩] أمثلة لمعوقات ممارسة نزعة الشك المهني على مستوى الارتباطات، بما في ذلك تحيزات المراجع غير المقصودة التي قد تعيق ممارسة نزعة الشك المهني عند تصميم إجراءات المراجعة وتنفيذها وتقويم أدلة المراجعة. ويذكر معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) أيضاً التصرفات الممكنة التي قد يتخذها فريق الارتباط للتخفيف من معوقات ممارسة نزعة الشك المهني على مستوى الارتباطات.

أ١٥. تتناول المتطلبات والمواد التطبيقية ذات الصلة في معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)[٤٠] ومعيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث)[٤١] وسائر معايير المراجعة ممارسة نزعة الشك المهني، وتشتمل على أمثلة للكيفية التي قد يساعد بها التوثيق في توفير أدلة على ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني.

أ١٦. يتعين على جميع أعضاء فريق الارتباط ممارسة نزعة الشك المهني طوال مراجعة المجموعة. وقد يسترشد مراجع المجموعة بتوجيهه لأعضاء فريق الارتباط، بمن فيهم مراجعي المكونات، وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم في معرفة ما إذا كان فريق الارتباط قد مارس نزعة الشك المهني على نحو مناسب.

أ١٧. قد تتأثر ممارسة نزعة الشك المهني أثناء مراجعة المجموعة بأمور مثل ما يلي:

- قد يخضع مراجعو المكونات في المواقع المختلفة لمؤثرات ثقافية متباينة، مما قد يؤثر على طبيعة التحيزات التي يتعرضون لها.
- قد يطرأ عن الهياكل المعقدة لبعض المجموعات عوامل تنشأ عنها زيادة في قابلية التعرض لمخاطر التحريف الجوهري. وإضافة إلى ذلك، قد يكون الهيكل التنظيمي المعقد بشكل أكثر من اللازم أحد عوامل خطر الغش وفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠)[٤٢] مما قد يتطلب المزيد من الوقت أو الخبرة لفهم الأغراض التجارية والأنشطة الخاصة بمنشآت أو وحدات عمل معينة.
- قد ينشأ المزيد من التعقيد عن طبيعة ومدى المعاملات (على سبيل المثال، المعاملات التي تنطوي على منشآت ووحدات عمل متعددة داخل المجموعة أو أطراف ذات علاقة متعددة) أو التدفقات النقدية أو الاتفاقيات الخاصة بتحديد أسعار النقل داخل المجموعة. وفي بعض الحالات، قد ينشأ أيضاً عن هذه الأمور عوامل لخطر الغش.
- عندما تخضع مراجعة المجموعة لمواعيد ضيقة فرضتها إدارة المجموعة لإعداد التقرير، فقد يضع هذا ضغوطاً على أعضاء فريق الارتباط عند إنجاز العمل المسند إليهم. وفي هذه الظروف، قد يحتاج فريق الارتباط إلى المزيد من الوقت لنقد إقرارات الإدارة بشكل مناسب أو اتخاذ الأحكام المناسبة أو تطبيق الفحص المناسب لأعمال المراجعة التي تم تنفيذها.

أ١٨. تشتمل ممارسة مراجع المجموعة لنزعة الشك المهني على الانتباه الدائم للمعلومات غير المتسقة التي يتم الحصول عليها من مراجعي المكونات وإدارات المكونات وإدارة المجموعة بشأن الأمور التي قد تكون ذات أهمية للقوائم المالية للمجموعة.

التعريفات

خطر التجميع (راجع: الفقرة ١٤(أ))

أ١٩. يكمن خطر التجميع في جميع عمليات مراجعة القوائم المالية، ولكن من المهم فهم هذا الخطر ومواجهته بصفة خاصة عند مراجعة المجموعات نظراً لارتفاع احتمالية تنفيذ إجراءات المراجعة على فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات منقسمة عبر مكونات مختلفة. وبصفة عامة، يرتفع خطر التجميع كلما زاد عدد المكونات التي تشهد تنفيذ إجراءات المراجعة بشكل منفصل، سواءً كان القائم بتنفيذها مراجعي المكونات أو الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط.

---

[٣٩] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات أ٣٤-أ٣٦

[٤٠] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة أ٢٣٨

[٤١] معيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث) *"مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"*، الفقرة أ١١

[٤٢] معيار المراجعة (٢٤٠) *"مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"*، الملحق الأول

المكون (راجع: الفقرة ١٤(ب))

أ٢٠. يستخدم مراجع المجموعة الحكم المهني عند تحديد المكونات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة. وتوضح الفقرة أ٧ أنه يمكن النظر في المعلومات المالية لمنشآت أو وحدات عمل معينة بصورة جماعية لأغراض التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها. ومع ذلك، تشمل مسؤولية مراجع المجموعة فيما يتعلق بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة جميع المنشآت ووحدات العمل التي لها معلومات مالية مُضمَّنة في القوائم المالية للمجموعة.

مراجع المكون (راجع: الفقرة ١٤(ج))

أ٢١. تشمل الإشارات إلى فريق الارتباط في هذا المعيار مراجع المجموعة ومراجعي المكونات. وقد يكون مراجعو المكونات من مكتب ضمن الشبكة أو من مكتب آخر خلاف مكاتب الشبكة أو من مكتب مراجع المجموعة (على سبيل المثال، فرع آخر ضمن مكتب مراجع المجموعة).

أ٢٢. في بعض الظروف، قد ينفذ مراجع المجموعة اختباراً مركزياً على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، أو قد ينفذ إجراءات المراجعة فيما يتعلق بأحد المكونات. وفي هذه الظروف، لا يُعد مراجع المجموعة مراجعاً لمكون.

أ٢٣. تتطلب الفقرة ٢٤ من مراجع المجموعة مطالبة مراجع المكون بتأكيد تعاونه معه، بما في ذلك ما إذا كان سيقوم بتنفيذ العمل الذي سيطلبه منه. وتقدم الفقرة أ٥٨ إرشادات فيما يخص الظروف التي لا يستطيع فيها مراجع المكون تقديم مثل هذا التأكيد.

إدارة المكون (راجع: الفقرة ١٤(د))

أ٢٤. تشير إدارة المكون إلى الإدارة المسؤولة عن المعلومات المالية أو الأنشطة الأخرى (على سبيل المثال، معالجة المعاملات في مركز للخدمة المشتركة) في المنشآت أو وحدات العمل التي تشكل جزءاً من المجموعة. وعند قيام مراجع المجموعة بالنظر في المعلومات المالية لمنشآت أو وحدات عمل معينة بصورة جماعية على أنها مكون واحد أو عندما يحدد أن مركزاً للخدمة المشتركة يعد مكوناً (انظر الفقرتين أ٧، أ٨)، تشير إدارة المكون عندئذٍ إلى الإدارة المسؤولة عن المعلومات المالية أو عمليات معالجة المعاملات التي تخضع لإجراءات المراجعة الجاري تنفيذها فيما يتعلق بذلك المكون. وفي بعض الظروف، قد لا توجد إدارة منفصلة للمكون وقد تتولى إدارة المجموعة المسؤولية بشكل مباشر عن المعلومات المالية أو الأنشطة الأخرى الخاصة بالمكون.

الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة (راجع: الفقرة ١٤(ي))

أ٢٥. عندما يشترك أكثر من مراجع في مراجعة المجموعة، فإن الشركاء المتشاركين المسؤولين عن الارتباط وفرق الارتباط التابعة لهم يشكلون مجتمعين "الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة" و"فريق الارتباط" لأغراض معايير المراجعة. ومع ذلك، لا يتناول هذا المعيار العلاقة بين المراجعين المتشاركين أو العمل الذي ينفذه أحدهم مقارنة بعمل الآخرين لأغراض مراجعة المجموعة.

القوائم المالية للمجموعة (راجع: الفقرتين ٢، ١٤(ك))

أ٢٦. قد تكون متطلبات إعداد القوائم المالية للمجموعة وعرضها محددة في إطار التقرير المالي المنطبق، مما قد يؤثر على تحديد المعلومات المالية للمنشآت أو وحدات العمل التي سيتم تضمينها في القوائم المالية للمجموعة. وعلى سبيل المثال، تتطلب بعض الأطر إعداد قوائم مالية موحدة عندما تسيطر المنشأة (المنشأة الأم) على منشأة أخرى واحدة أو أكثر (على سبيل المثال، المنشآت التابعة) من خلال حصة الأغلبية أو غيرها من الوسائل. وفي بعض الحالات، يشتمل إطار التقرير المالي المنطبق على متطلبات منفصلة لعرض القوائم المالية المجمعة، أو قد يجيز عرضها بطرق أخرى. ومن أمثلة الظروف التي قد يُسمح فيها بعرض قوائم مالية مجمعة، المنشآت التي ليست لها منشأة أم ولكنها تقع تحت نفس السيطرة أو المنشآت التي تقع تحت نفس الإدارة.

أ٢٧. ليس المراد من مصطلح "آلية التوحيد" المستخدم في هذا المعيار أن يكون له نفس معنى "التوحيد" أو "القوائم المالية الموحدة" المحدد أو الموضح في أطر التقرير المالي. ولكن مصطلح "آلية التوحيد" يشير بصورة أكثر شمولاً إلى الآلية المستخدمة لإعداد القوائم المالية للمجموعة.

أ٢٨. تختلف الجوانب التفصيلية لآلية التوحيد من مجموعة لأخرى، بناءً على هيكل المجموعة ونظام المعلومات الخاص بها، بما في ذلك آلية إعداد التقرير المالي. ومع ذلك، تنطوي آلية التوحيد على اعتبارات مثل إزالة المعاملات والأرصدة داخل المجموعة، وعند الاقتضاء، إزالة الآثار المترتبة على اختلاف فترات التقرير الخاصة بالمنشآت أو وحدات العمل المُضمَّنة في القوائم المالية للمجموعة.

مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها عند مراجعة المجموعة (راجع: الفقرتين ١١، ١٦)

أ٢٩. قد لا يكون من الممكن أو العملي للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أن يتعامل بمفرده مع جميع المتطلبات الواردة في معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، ولاسيّما عندما يضم فريق الارتباط عدداً كبيراً من مراجعي المكونات المتواجدين في مواقع متعددة. وعند إدارة الجودة على مستوى الارتباط، يسمح معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)[٤٣] للشريك المسؤول عن الارتباط بإسناد تصميم أو تنفيذ الإجراءات أو المهام أو التصرفات إلى أعضاء آخرين في فريق الارتباط لدعم الشريك المسؤول عن الارتباط. وعليه، يجوز للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة إسناد الإجراءات أو المهام أو التصرفات إلى أعضاء فريق الارتباط الآخرين ويجوز لهؤلاء الأعضاء أيضاً القيام بإسناد الإجراءات أو المهام أو التصرفات. وفي هذه الظروف، يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) من الشريك المسؤول عن الارتباط الاستمرار في تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباط المراجعة.

أ٣٠. قد تدعم السياسات أو الإجراءات التي يحددها المكتب، أو التي تُعد من متطلبات الشبكة أو خدماتها المشتركة،[٤٤] الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة عن طريق تيسير الاتصال بين مراجع المجموعة ومراجعي المكونات ودعم مراجع المجموعة في توجيهه لمراجعي المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم.

أ٣١. يوضح معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)[٤٥] أن الثقافة التي تبدي التزاماً بالجودة تتشكل ويتم تعزيزها عن طريق أعضاء فريق الارتباط من خلال التزامهم بالسلوكيات المأمولة عند تنفيذ الارتباط. وعند تناول المتطلب الوارد في الفقرة ١٦(أ)، قد يقوم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة بالاتصال مباشرة بالأعضاء الآخرين في فريق الارتباط (بمن فيهم مراجعي المكونات) وتعزيز هذا الاتصال من خلال سلوكه وتصرفه الشخصي (على سبيل المثال، القيادة بالقدوة).

القبول والاستمرار

تحديد ما إذا كان من الممكن بدرجة معقولة توقع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع: الفقرتين ١٧، ١٨)

أ٣٢. عند تحديد ما إذا كان من الممكن بدرجة معقولة توقع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، قد يتوصل الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة إلى فهم لأمور مثل:

- هيكل المجموعة، بما في ذلك كل من الهيكل النظامي والتنظيمي.
- الأنشطة المهمة للمجموعة، بما في ذلك البيئات الصناعية والتنظيمية والاقتصادية والسياسية التي تتم فيها تلك الأنشطة.
- استخدام المنشآت الخدمية.
- استخدام مراكز الخدمة المشتركة.
- آلية التوحيد.
- ما إذا كان مراجع المجموعة:
  - سيكون لديه وصول غير مقيد إلى المكلفين بالحوكمة في المجموعة، وإدارة المجموعة، والمكلفين بالحوكمة في المكونات، وإدارات المكونات، ومعلومات المكونات، بما في ذلك تلك المكونات المحاسب عنها بطريقة حقوق الملكية؛
  - سيكون قادراً على تنفيذ العمل اللازم على المعلومات المالية للمكونات، عند الاقتضاء.
- ما إذا كان قد تم تخصيص موارد كافية ومناسبة أو سيتم توفيرها.

أ٣٣. في حالة ارتباط مراجعة المجموعة لأول مرة، قد يتوصل مراجع المجموعة إلى فهم للأمور الواردة في الفقرة أ٣٢ من خلال:

- المعلومات التي توفرها إدارة المجموعة؛

---

[٤٣] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ١٥

[٤٤] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرات ٤٨–٥٢

[٤٥] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة أ٢٨

- الاتصال بإدارة المجموعة؛
- الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المجموعة؛
- عند الاقتضاء، الاتصال بإدارات المكونات أو المراجع السابق.

أ٣٤. فيما يخص الارتباطات المتكررة، قد تتأثر القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بالتغييرات المهمة فيما يلي، على سبيل المثال:

- هيكل المجموعة (على سبيل المثال، عمليات الاستحواذ أو الاستبعاد أو المشروعات المشتركة أو عمليات إعادة التنظيم أو التغييرات في كيفية ترتيب نظام التقرير المالي للمجموعة).
- أنشطة المكونات، المهمة للمجموعة.
- تكوين المكلفين بالحوكمة في المجموعة أو إدارة المجموعة أو الإدارات العليا للمكونات التي من المتوقع تنفيذ إجراءات مراجعة لها.
- فهم مراجع المجموعة لنزاهة وكفاءة إدارة المجموعة أو إدارات المكونات.
- إطار التقرير المالي المنطبق.

أ٣٥. قد توجد تعقيدات إضافية فيما يتعلق بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة أثناء مراجعة المجموعة عندما تقع المكونات في دول خلاف دولة مراجع المجموعة بسبب اختلاف الثقافة واللغة، واختلاف الأنظمة أو اللوائح. وعلى سبيل المثال، قد تحظر الأنظمة أو اللوائح على مراجع المكون تقديم التوثيق خارج الدولة، أو قد تقيد الحروب أو الاضطرابات المدنية أو حالات تفشي الأمراض وصول مراجع المجموعة إلى توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة الذي أعده مراجعو المكونات. وتشتمل الفقرة أ١٨٠ على طرق ممكنة لمواجهة هذه الحالات.

أ٣٦. قد تُفرض قيود بعد قبول الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة لارتباط مراجعة المجموعة مما قد يؤثر على قدرة فريق الارتباط على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وقد تشتمل هذه القيود على قيود تؤثر على ما يلي:

- وصول مراجع المجموعة إلى معلومات المكونات، أو الإدارات أو المكلفين بالحوكمة في المكونات، أو مراجعي المكونات (بما في ذلك توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة الذي يسعى مراجع المجموعة للحصول عليه) (انظر الفقرتين ٢٠ و٢١)؛ أو
- الأعمال المراد تنفيذها على المعلومات المالية للمكونات.

وتوضح الفقرتان أ٤٥ وأ٤٦ التأثير المحتمل لهذه القيود على تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة.

الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة (راجع: الفقرة ١٩)

أ٣٧. يتطلب معيار المراجعة (٢١٠)[٤٦] أن يتفق المراجع على شروط ارتباط المراجعة مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. وتحدد شروط الارتباط إطار التقرير المالي المنطبق. ومن بين الأمور الإضافية التي قد يتم تضمينها في شروط ارتباط مراجعة المجموعة:

- ضرورة عدم تقييد الاتصالات بين مراجع المجموعة ومراجعي المكونات بقدر ما تسمح به الأنظمة أو اللوائح؛
- ضرورة إبلاغ مراجع المجموعة بالاتصالات المهمة بين مراجعي المكونات والمكلفين بالحوكمة في المكونات أو إدارات المكونات، بما في ذلك الاتصالات بشأن أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية؛
- ضرورة إبلاغ مراجع المجموعة بالاتصالات التي تتم بين السلطات التنظيمية والمنشآت أو وحدات العمل فيما يتعلق بالأمور الخاصة بإعداد التقرير المالي التي قد تكون ذات صلة بمراجعة المجموعة؛
- ضرورة السماح لمراجع المجموعة بتنفيذ العمل، أو مطالبة مراجعي المكونات بتنفيذ العمل، في المكونات.

القيود على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد (راجع: الفقرتين ٢٠، ٢١)

أ٣٨. لا تلغي القيود على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد متطلب أن يحصل مراجع المجموعة على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

[٤٦] معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرتان ٩ و١٠(د)

أ٣٩. قد يتم تقييد الوصول إلى المعلومات أو الأفراد لأسباب عديدة، مثل القيود التي تفرضها إدارات المكونات أو الأنظمة أو اللوائح أو التي تفرضها ظروف أخرى مثل الحروب أو الاضطرابات المدنية أو حالات تفشي الأمراض. وتوضح الفقرة أ١٨٠ كيف يمكن لمراجع المجموعة التغلب على القيود التي تعيق وصوله إلى توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات.

أ٤٠. في بعض الظروف، قد يستطيع مراجع المجموعة التغلب على القيود التي تعيق الوصول إلى المعلومات أو الأفراد، وعلى سبيل المثال:

- إذا كان الوصول مقيداً إلى إدارة المكون أو المكلفين بالحوكمة في المكون، فقد يطلب مراجع المجموعة من إدارة المجموعة أو المكلفين بالحوكمة في المجموعة مساعدته برفع القيود أو قد يطلب المعلومات بشكل مباشر من إدارة المجموعة أو المكلفين بالحوكمة في المجموعة.
- إذا كان للمجموعة حصة غير مسيطرة في منشأة محاسب عنها بطريقة حقوق الملكية، فقد يتحقق مراجع المجموعة مما إذا كانت ثمة نصوص (على سبيل المثال، في شروط الاتفاقيات الخاصة بالمشروعات المشتركة أو شروط الاتفاقيات الاستثمارية الأخرى) بشأن حق المجموعة في الوصول إلى المعلومات المالية لتلك المنشأة ويطلب من إدارة المجموعة ممارسة هذه الحقوق.
- إذا كان للمجموعة حصة غير مسيطرة في منشأة محاسب عنها بطريقة حقوق الملكية وكان للمجموعة ممثلون في المجلس التنفيذي أو بين المكلفين بالحوكمة في تلك المنشأة غير المسيطر عليها، فقد يستفسر مراجع المجموعة عمّا إذا كان بمقدور هؤلاء الممثلين تزويده بالمعلومات المالية وغيرها المتاحة لهم بحكم مناصبهم.

أ٤١. إذا كان للمجموعة حصة غير مسيطرة في منشأة محاسب عنها بطريقة حقوق الملكية وكان وصول مراجع المجموعة إلى المعلومات أو الأفراد في تلك المنشأة مقيداً، فقد يستطيع مراجع المجموعة الحصول على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة بشأن المعلومات المالية للمنشأة، ومثال ذلك:

- المعلومات المالية المتاحة لدى إدارة المجموعة، لأن المجموعة تحتاج أيضاً إلى الحصول على المعلومات المالية الخاصة بالمنشأة غير المسيطر عليها لأجل إعداد القوائم المالية للمجموعة.
- المعلومات المتاحة للعموم، مثل القوائم المالية المُراجعة أو الوثائق الخاصة بالإفصاحات العامة أو الأسعار المعلنة لأدوات حقوق الملكية في المنشأة غير المسيطر عليها.

ويُعد تحديد ما إذا كان المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة أمراً يخضع للحكم المهني، ولاسيّما في ضوء مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة والنظر في مصادر المعلومات الأخرى التي قد تؤيد أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أو قد تسهم فيها بأية صورة أخرى.[٤٧]

أ٤٢. إذا كان للمجموعة حصة غير مسيطرة في منشأة محاسب عنها بطريقة حقوق الملكية وكان الوصول إلى المعلومات أو الأفراد في تلك المنشأة مقيداً، فقد ينظر مراجع المجموعة فيما إذا كانت تلك القيود تتعارض مع إقرارات إدارة المجموعة بشأن مناسبة استخدام طريقة حقوق الملكية في المحاسبة.

أ٤٣. عند عدم قدرة مراجع المجموعة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب قيود على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد، فإن مراجع المجموعة:

- قد يبلغ عن هذه القيود إلى مكتبه لمساعدته في تحديد التصرف المناسب. وعلى سبيل المثال، قد يتصل مكتب مراجع المجموعة بإدارة المجموعة بشأن القيود ويشجعها على الاتصال بالسلطات التنظيمية. وقد يكون هذا مفيداً عندما تؤثر القيود على عمليات مراجعة متعددة تتم داخل الدولة أو ينفذها نفس المكتب، بسبب حرب أو اضطرابات مدنية أو تفش لأمراض في سوق اقتصادية كبيرة على سبيل المثال.
- قد يكون مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح بالاتصال بالسلطات التنظيمية أو سلطات الإدراج في أسواق المال أو غيرها بشأن هذه القيود.

[٤٧] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٧(ب)

أ٤٤. قد يترتب على القيود المفروضة على الوصول تأثيراتٌ أخرى فيما يخص مراجعة المجموعة. وعلى سبيل المثال، إذا كانت القيود مفروضة من جانب إدارة المجموعة، فقد يلزم مراجع المجموعة إعادة النظر في إمكانية الاعتماد على ردود إدارة المجموعة على استفساراته وفيما إذا كانت القيود تدعو إلى التشكيك في نزاهة إدارة المجموعة.

تأثير القيود على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد على تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة (راجع: الفقرتين ٢٠، ٢١)

أ٤٥. يحتوي معيار المراجعة (٧٠٥)[٤٨] على متطلبات وإرشادات بشأن كيفية مواجهة الحالات التي لا يستطيع فيها مراجع المجموعة الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ويحتوي الملحق الأول على مثال لتقرير مراجع يحتوي على رأي متحفظ بشأن مراجعة مجموعة بناءً على عدم قدرة مراجع المجموعة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بمكون محاسب عنه بطريقة حقوق الملكية.

الأنظمة أو اللوائح تحظر على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة رفض الارتباط أو الانسحاب منه (راجع: الفقرتين ٢٠، ٢١)

أ٤٦. قد يحظر نظام أو لائحة على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة رفض الارتباط أو الانسحاب منه. وعلى سبيل المثال، يتم تعيين المراجع في بعض الدول لفترة زمنية محددة، ويُحظر عليه الانسحاب قبل نهاية تلك الفترة. وأيضاً، في القطاع العام، قد لا يكون خيار الرفض أو الانسحاب من الارتباط متاحاً للمراجع بسبب طبيعة التكليف أو لاعتبارات المصلحة العامة. وفي هذه الظروف، تظل متطلبات هذا المعيار منطبقة على مراجعة المجموعة، وقد تم تناول التأثير المترتب على عدم قدرة مراجع المجموعة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة في معيار المراجعة (٧٠٥).

الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة

الطبيعة المستمرة والمتكررة لأعمال التخطيط لمراجعة المجموعة وتنفيذها (راجع: الفقرة ٢٢)

أ٤٧. وفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (٣٠٠)،[٤٩] فإن التخطيط ليس 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. وعلى سبيل المثال، بسبب الأحداث غير المتوقعة، أو التغيرات في الظروف، أو أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر أو إجراءات المراجعة الإضافية، قد يحتاج مراجع المجموعة إلى تعديل الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة، وما نتج عنهما من إجراءات مراجعة إضافية مخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها، بناءً على تعديل النظر في المخاطر المقيَّمة. وقد يعدل أيضاً مراجع المجموعة تحديده للمكونات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة إضافة إلى طبيعة وتوقيت ومدى مشاركة مراجعي المكونات. ويتطلب معيار المراجعة (٣٠٠)[٥٠] من المراجع تحديث وتغيير الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، عند اللزوم، خلال سير المراجعة.

تحديد الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة (راجع: الفقرة ٢٢)

أ٤٨. في ارتباطات مراجعة المجموعة لأول مرة، قد يتوفر لدى مراجع المجموعة فهم أولي للمجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة بناءً على المعلومات التي يتم الحصول عليها من إدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة، وعند الاقتضاء، من الاتصال بإدارات المكونات أو المراجع السابق. وفي ارتباطات مراجعة المجموعة المتكررة، قد يتوصل مراجع المجموعة إلى هذا الفهم الأولي من خلال مراجعة الفترات السابقة. وقد يساعد هذا الفهم الأولي مراجع المجموعة في وضع توقعاته المبدئية بشأن فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي قد تكون مهمة.

أ٤٩. قد يستخدم مراجع المجموعة أيضاً المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء آلية قبول الارتباط والاستمرار فيه عند تحديد الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة، على سبيل المثال، فيما يتعلق بالموارد اللازمة لتنفيذ مراجعة المجموعة.

أ٥٠. قد تساعد آلية تحديد الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة والتوقعات المبدئية بشأن فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي قد تكون مهمة على مستوى القوائم المالية للمجموعة مراجع المجموعة في التحديد المبدئي لأمور مثل:

---

[٤٨] معيار المراجعة (٧٠٥) *"التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"*

[٤٩] معيار المراجعة (٣٠٠)، الفقرة أ٢

[٥٠] معيار المراجعة (٣٠٠)، الفقرة ١٠

- ما إذا كان سينفذ أعمال المراجعة بشكل مركزي أو في المكونات أو بالجمع بين كلا النهجين؛
- طبيعة وتوقيت ومدى أعمال المراجعة التي سيتم تنفيذها فيما يخص المعلومات المالية للمكونات (على سبيل المثال، تصميم وتنفيذ إجراءات لتقييم المخاطر أو إجراءات مراجعة إضافية أو مزيج من كليهما).

المكونات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة (راجع: الفقرة ٢٢(أ))

أ٥١. يُعد تحديد المكونات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة مسألة حكم مهني. ومن بين الأمور التي قد تؤثر في تحديد مراجع المجموعة لهذه المكونات، على سبيل المثال:

- طبيعة الأحداث أو الظروف المرتبطة بالمكون التي قد تنشأ عنها مخاطر للتحريف الجوهري على مستوى الإقرارات في القوائم المالية للمجموعة، مثل:
  - المنشآت أو وحدات العمل التي تم إنشاؤها أو الاستحواذ عليها حديثاً.
  - المنشآت أو وحدات العمل التي شهدت حدوث تغييرات مهمة.
  - المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة.
  - المعاملات المهمة خارج مسار العمل الطبيعي.
  - التقلبات غير العادية التي تم اكتشافها من خلال الإجراءات التحليلية التي تم تنفيذها على مستوى المجموعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩).[٥١]
- مدى انقسام فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة في القوائم المالية للمجموعة عبر المكونات المختلفة، مع مراعاة حجم وطبيعة الأصول والالتزامات والمعاملات في الموقع أو وحدة العمل بالنسبة إلى القوائم المالية للمجموعة.
- ما إذا كان من المتوقع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن جميع فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة في القوائم المالية للمجموعة من أعمال المراجعة المخطط لتنفيذها على المعلومات المالية للمكونات المحددة.
- طبيعة ومدى التحريفات أو أوجه القصور في الرقابة التي تم التعرف عليها في المكون أثناء مراجعة الفترات السابقة.
- طبيعة أدوات الرقابة ومدى التشارك فيها عبر المجموعة وما إذا كانت المجموعة تطبق الأنشطة ذات الصلة بإعداد التقرير المالي بشكل مركزي، وكيفية القيام بذلك حال حدوثه.

الموارد (راجع: الفقرة ٢٢(ب))

أ٥٢. إن الأمور التي تؤثر على تحديد مراجع المجموعة للموارد اللازمة لتنفيذ مراجعة المجموعة وطبيعة مشاركة مراجعي المكونات، وتوقيت تلك المشاركة ومداها، هي أمور تخضع للحكم المهني وقد تشتمل، على سبيل المثال، على ما يلي:

- فهم المجموعة، والمكونات داخل المجموعة التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة، وما إذا كان العمل سيتم تنفيذه بشكل مركزي أو في المكونات أو بالجمع بين كلا النهجين.
- المعرفة والخبرة المتوفرة لدى فريق الارتباط. وعلى سبيل المثال، قد يحظى مراجعو المكونات بخبرة أكبر من مراجع المجموعة ومعرفة أكثر عمقاً منه في الصناعات المحلية التي تعمل فيها المكونات والأنظمة أو اللوائح المحلية وممارسات العمل واللغة والثقافة. وقد يلزم أيضاً إشراك خبراء ممن يستعين بهم المراجع في الأمور المعقدة.
- التوقعات المبدئية بشأن مخاطر التحريف الجوهري المحتملة.
- حجم أو موقع الموارد التي يلزم تخصيصها لمجالات المراجعة الخاصة. وعلى سبيل المثال، قد يؤثر مدى انتشار المكونات عبر مواقع

[٥١] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٤(ب)

متعددة على ضرورة إشراك مراجعي المكونات في مواقع خاصة.

- الترتيبات الخاصة بالوصول. وعلى سبيل المثال، عندما يكون وصول مراجع المجموعة إلى أحد المكونات مقيداً في دولة معينة، فقد يلزم إشراك مراجعي المكونات.
- طبيعة أنشطة المكونات، بما في ذلك مدى تعقيدها أو مدى تخصص عملياتها التشغيلية.
- نظام الرقابة الداخلية للمجموعة، بما في ذلك نظام المعلومات المستخدم، ودرجة مركزيته. وعلى سبيل المثال، قد تزيد احتمالية مشاركة مراجعي المكونات عندما يكون نظام الرقابة الداخلية غير مركزي.
- التجارب السابقة مع مراجع المكون.

أ٥٣. قد يتم إشراك مراجعي المكونات في مختلف مراحل المراجعة، وعلى سبيل المثال، قد يقوم مراجعو المكونات بتصميم أو تنفيذ:

- إجراءات تقييم المخاطر؛
- إجراءات الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها.

أ٥٤. تعتمد طبيعة مشاركة مراجعي المكونات، وتوقيت تلك المشاركة ومداها، على الحقائق والظروف الخاصة بارتباط مراجعة المجموعة. ويتم إشراك مراجعي المكونات في الغالب في جميع مراحل المراجعة، ولكن قد يقرر مراجع المجموعة إشراك مراجعي المكونات في مرحلة معينة دون غيرها. وعندما لا ينوي مراجع المجموعة إشراك مراجعي المكونات في إجراءات تقييم المخاطر، فإنه قد يظل بحاجة إلى إجراء نقاش معهم حول ما إذا كانت هناك أي تغييرات مهمة قد حدثت في عمل المكون أو في نظامه الخاص بالرقابة الداخلية مما قد يكون له تأثير على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة.

أ٥٥. يتطلب معيار المراجعة (٣٠٠)[٥٢] إشراك الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين لفريق الارتباط في التخطيط للمراجعة. وعند إشراك مراجعي المكونات، فإن فرداً واحداً أو أكثر من مراجعي المكونات قد يكون عضواً رئيسياً في فريق الارتباط، ومن ثمّ، يتم إشراكه في التخطيط لمراجعة المجموعة. ويؤدي إشراك مراجعي المكونات في التخطيط للمراجعة إلى الاستفادة من خبراتهم وبصيرتهم، مما يعزز من فاعلية وكفاءة آلية التخطيط. ويستخدم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة حكمه المهني عند تحديد مراجعي المكونات الذين سيتم إشراكهم في التخطيط للمراجعة. وقد يتأثر هذا بطبيعة المشاركة المتوقعة لمراجعي المكونات في تصميم وتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر أو إجراءات المراجعة الإضافية، وتوقيت تلك المشاركة ومداها.

أ٥٦. وفقاً لما هو موضح في معيار إدارة الجودة (١)،[٥٣] فإنه قد توجد ظروف لا تكون فيها الأتعاب المقترحة للارتباط كافية نظراً لطبيعة الارتباط وظروفه، مما قد يضعف من قدرة المكتب على تنفيذ الارتباط وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية أو التنظيمية المنطبقة. وقد يكون مستوى الأتعاب، بما في ذلك تخصيصها على مراجعي المكونات، ومدى تعلقها بالموارد المطلوبة، أحد الاعتبارات الخاصة فيما يخص ارتباطات مراجعة المجموعات. وعلى سبيل المثال، عند مراجعة المجموعة، قد تفرض الأولويات المالية والتشغيلية للمكتب قيوداً على تحديد المكونات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة، إضافة إلى الموارد اللازمة، بما في ذلك إشراك مراجعي المكونات. وفي هذه الظروف، لا تطغى هذه القيود على مسؤولية الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة فيما يتعلق بتحقيق الجودة على مستوى الارتباط أو على متطلبات حصول مراجع المجموعة على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس للرأي الخاص بمراجعة المجموعة.

اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات

المشاركة الكافية والمناسبة في عمل مراجع المكون (راجع: الفقرتين ٢٣، ٢٤)

أ٥٧. عند تقويم ما إذا كان مراجع المجموعة سيستطيع المشاركة بصورة كافية ومناسبة في عمل مراجع المكون، قد يتوصل مراجع المجموعة إلى فهم لما إذا كان مراجع المكون يخضع لأي قيود تحد من اتصاله بمراجع المجموعة، بما في ذلك بشأن تبادل توثيق أعمال المراجعة مع مراجع المجموعة. وقد يتوصل مراجع المجموعة أيضاً إلى فهم لما إذا كانت أدلة المراجعة المتعلقة بالمكونات التي تقع في دولة مختلفة قد تكون بلغة مختلفة وقد

[٥٢] معيار المراجعة (٣٠٠)، الفقرة ٥

[٥٣] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة أ٧٤

تكون بحاجة إلى الترجمة حتى يتسنى له استخدامها.

أ٥٨. إذا كان مراجع المكون غير قادر على التعاون مع مراجع المجموعة، فإن مراجع المجموعة:

- قد يطلب من مراجع المكون تقديم مبرراته لذلك.
- قد يكون قادراً على اتخاذ تصرف مناسب لمواجهة هذا الأمر، ويشمل ذلك تعديل طبيعة العمل المطلوب تنفيذه. أو قد يلزم مراجع المجموعة، وفقاً للفقرة ٢٧، الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالعمل الذي سيتم تنفيذه في المكون دون إشراك مراجع المكون.

المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال (راجع: الفقرة ٢٥)

أ٥٩. عند تنفيذ العمل على المكونات فيما يخص ارتباطات مراجعة المجموعات، يخضع مراجع المكون للمتطلبات المسلكية ذات الصلة بارتباط مراجعة المجموعة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال. وهذه المتطلبات قد تختلف عن، أو قد يتم تطبيقها بالإضافة إلى، المتطلبات التي تنطبق على مراجع المكون عند تنفيذ أعمال المراجعة على القوائم المالية للمنشآت أو وحدات العمل التي تشكل جزءاً من المجموعة لأسباب نظامية أو تنظيمية أو غيرها في دولة مراجع المكون.

أ٦٠. في سبيل إحاطة مراجعي المكونات بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، قد ينظر مراجع المجموعة فيما إذا كان من الضروري تقديم معلومات أو دورات تدريبية إضافية لمراجعي المكونات بشأن النصوص الخاصة بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة بارتباط مراجعة المجموعة.

موارد الارتباط (راجع: الفقرة ٢٦)

أ٦١. يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)[٥٤] من الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط في الوقت المناسب لتنفيذ الارتباط. وعند عدم توفير موارد كافية أو مناسبة فيما يتعلق بالعمل الذي سيقوم مراجع المكون بتنفيذه، قد يناقش الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة هذا الأمر مع مراجع المكون أو إدارة المجموعة أو مكتب مراجع المجموعة وقد يطلب تبعاً لذلك من مراجع المكون أو من مكتب مراجع المجموعة توفير الموارد الكافية والمناسبة.

كفاءات وقدرات مراجعي المكونات

أ٦٢. يقدم معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)[٥٥] إرشادات بشأن الأمور التي قد يأخذها الشريك المسؤول عن الارتباط في الحسبان عند التحقق من كفاءات وقدرات فريق الارتباط. ويكتسي هذا التحقق أهمية خاصة في حالة مراجعة المجموعة عندما يضم فريق الارتباط مراجعي المكونات. ويشير معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)[٥٦] إلى أن سياسات أو إجراءات المكتب قد تتطلب من المكتب أو الشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ تصرفات تختلف عن تلك المنطبقة على العاملين عند التوصل إلى فهم لما إذا كان مراجعو المكونات من المكاتب الأخرى يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة لتنفيذ ارتباط المراجعة.

أ٦٣. إن التحقق مما إذا كان مراجعو المكونات يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة هو مسألة حكم مهني ويتأثر ذلك بطبيعة وظروف ارتباط مراجعة المجموعة. ويؤثر هذا التحقق على طبيعة وتوقيت ومدى توجيه الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة لمراجع المكون وإشرافه عليه وفحصه لعمله.

أ٦٤. عند التحقق مما إذا كان مراجعو المكونات يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة لتنفيذ إجراءات المراجعة المسندة إليهم في المكونات، قد ينظر الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة في أمور مثل:

- التجارب السابقة مع مراجع المكون أو المعرفة السابقة به.
- المهارات المتخصصة لمراجع المكون (على سبيل المثال، المعرفة بصناعات بعينها).

---

[٥٤] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٢٥

[٥٥] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة أ٧١

[٥٦] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة أ٢٤

- مدى خضوع مراجع المجموعة ومراجع المكون لنظام مشترك لإدارة الجودة، ومثال ذلك، ما إذا كان مراجع المجموعة ومراجع المكون:
  - يستخدمان موارد مشتركة لتنفيذ الأعمال (على سبيل المثال، منهجيات المراجعة أو تطبيقات تقنية المعلومات)؛ أو
  - يتشاركان في سياسات أو إجراءات مشتركة تؤثر على تنفيذ الارتباط (على سبيل المثال، التوجيه والإشراف وفحص العمل أو التشاور)؛ أو
  - يخضعان لأنشطة متابعة مشتركة؛ أو
  - يتشاركان في أمور أخرى، بما في ذلك القيادة المشتركة أو البيئة الثقافية المشتركة.
- الاتساق أو التشابه في:
  - الأنظمة أو اللوائح أو النظام القانوني؛ أو
  - اللغة والثقافة؛ أو
  - التعليم والتدريب؛ أو
  - الإشراف المهني والانضباط وضمان الجودة الخارجي؛ أو
  - الهيئات والمعايير المهنية.
- المعلومات التي تم الحصول عليها عن مراجع المكون من خلال التفاعلات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وكبار العاملين الآخرين لدى المكون، مثل المراجعين الداخليين.

أ٦٥. قد تشتمل إجراءات التحقق من كفاءات وقدرات مراجع المكون، على سبيل المثال، على ما يلي:

- إجراء تقويم للمعلومات التي قام مكتب مراجع المجموعة بإبلاغها إلى مراجع المجموعة، بما في ذلك:
  - الاتصال الدائم مع المكتب فيما يتعلق بالمتابعة والتصحيح، عندما يكون مراجع المجموعة ومراجع المكون من نفس المكتب.[٥٧]
  - المعلومات التي يتم الحصول عليها من الشبكة عن نتائج أنشطة المتابعة التي تنفذها الشبكة عبر مكاتبها.[٥٨]
  - المعلومات التي يتم الحصول عليها من الهيئات المهنية التي ينتمي إليها مراجع المكون، أو السلطات التي حصل منها مراجع المكون على ترخيصه، أو غير ذلك من الأطراف.
- مناقشة مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها مع مراجع المكون.
- مطالبة مراجع المكون بتأكيد فهمه، كتابياً، للأمور المشار إليها في الفقرة ٢٥.
- مناقشة الكفاءات والقدرات الخاصة بمراجع المكون مع الزملاء في مكتب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة الذين عملوا بشكل مباشر مع مراجع المكون.
- الحصول على تقارير التقصيات الخارجية التي تم نشرها.

أ٦٦. قد يكون مكتب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة ومراجع المكون أعضاءً في نفس الشبكة وقد يخضعون لمتطلبات مشتركة خاصة بالشبكة أو قد يستخدمون خدمات مشتركة تقدمها الشبكة.[٥٩] وعند التحقق مما إذا كان مراجعو المكونات يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة لتنفيذ العمل دعماً لارتباط مراجعة المجموعة، فقد يستطيع الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة الاعتماد على تلك المتطلبات الخاصة بالشبكة، ومثال ذلك، المتطلبات التي تتناول التدريب المهني أو التوظيف، أو التي تتطلب استخدام منهجيات خاصة بالمراجعة وأدوات التطبيق المتعلقة

[٥٧] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٤٧

[٥٨] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٥١(ب)

[٥٩] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرتان أ١٩، أ١٧٥

بها. ووفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)،[٦٠] فإن المكتب مسؤول عن تصميم نظام إدارة الجودة الخاص به، وتطبيقه وتشغيله، وقد يلزمه تكييف متطلبات الشبكة أو خدماتها أو الإضافة إليها حتى تكون مناسبة للاستخدام في نظام إدارة الجودة الخاص به.

استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المراجع

أ٦٧. يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)[٦١] من الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من أن أعضاء فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين يستعين بهم المراجع وليسوا جزءاً من فريق الارتباط، يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ ارتباط المراجعة. وفي حال استعانة مراجع المكون بأحد الخبراء، فقد يلزم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة الحصول على معلومات من مراجع المكون. وعلى سبيل المثال، قد يناقش مراجع المجموعة مع مراجع المكون تقويم مراجع المكون لكفاءات وقدرات الخبير.

الأدوات والأساليب الآلية

أ٦٨. عند التحقق مما إذا كان فريق الارتباط يحظى بالكفاءات والقدرات المناسبة، قد يأخذ الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة في الحسبان أموراً مثل خبرة مراجع المكون في استخدام الأدوات والأساليب الآلية. وعلى سبيل المثال، ووفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)،[٦٢] عندما يطلب مراجع المجموعة من مراجعي المكونات استخدام أدوات وأساليب آلية خاصة عند تنفيذ إجراءات المراجعة، فقد يبلغ مراجع المجموعة مراجعي المكونات بضرورة الالتزام بتعليمات مراجع المجموعة أثناء استخدام هذه الأدوات والأساليب الآلية.

تطبيق فهم مراجع المجموعة لمراجعي المكونات (راجع: الفقرة ٢٧)

أ٦٩. يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)[٦٣] من الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن إحاطة الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المنطبقة في ضوء طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه، وإحاطتهم بسياسات أو إجراءات المكتب ذات العلاقة. ويشمل هذا سياسات أو إجراءات المكتب التي تتناول الظروف التي قد تتسبب في وقوع مخالفة للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، ومسؤوليات أعضاء فريق الارتباط عند علمهم بتلك المخالفات. وقد تتناول سياسات أو إجراءات المكتب أيضاً مخالفة مراجعي المكونات لمتطلبات الاستقلال، والتصرفات التي قد يتخذها مراجع المجموعة في تلك الظروف وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة. وإضافة إلى ذلك، قد تحدد أيضاً المتطلبات المسلكية ذات الصلة أو الأنظمة أو اللوائح أموراً معينة يلزم إبلاغ المكلفين بالحوكمة بها في الظروف التي يتم التعرف فيها على مخالفات لمتطلبات الاستقلال.[٦٤]

أ٧٠. في حال مخالفة مراجع أحد المكونات للمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على ارتباط مراجعة المجموعة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، وعدم مواجهة المخالفة بصورة مرضية وفقاً لنصوص المتطلبات المسلكية ذات الصلة، فلا يستطيع مراجع المجموعة استخدام عمل مراجع ذلك المكون.

أ٧١. المخاوف الجدِّية هي تلك المخاوف التي لا يمكن التغلب عليها بحسب الحكم المهني لمراجع المجموعة. وقد يستطيع الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة التغلب على ما دون المخاوف الجدية بشأن الكفاءة المهنية لمراجع المكون (مثل عدم المعرفة بصناعة بعينها) أو حقيقة أن مراجع المكون لا يعمل في بيئة تشرف بشكل فعّال على المراجعين، عن طريق زيادة مشاركة مراجع المجموعة في عمل مراجع المكون، أو عن طريق تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية بشكل مباشر على المعلومات المالية للمكون.

تنفيذ الارتباط (راجع: الفقرة ٢٨)

أ٧٢. يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)[٦٥] من الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من أن الجوانب الخاصة بطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص قد تم التخطيط لها، وتم تنفيذها، وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، ومن أنها تراعي طبيعة وظروف ارتباط المراجعة والموارد التي تم تخصيصها أو توفيرها لفريق الارتباط. وفيما يخص مراجعة المجموعة،

---

[٦٠] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرتان ٤٨، ٤٩

[٦١] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٢٦

[٦٢] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة أ٦٥

[٦٣] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ١٧

[٦٤] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة أ٣١

[٦٥] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٣٠

سيشتمل النهج الخاص بالتوجيه والإشراف والفحص، بصفة عامة، على مزيج من سياسات أو إجراءات مكتب مراجع المجموعة واستجابات يختص بها ارتباط مراجعة المجموعة.

أ٧٣. فيما يخص مراجعة المجموعة، ولاسيّما عندما يضم فريق الارتباط عدداً كبيراً من مراجعي المكونات الذين قد يتواجدون في مواقع متعددة، قد يقوم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة بإسناد تصميم أو تنفيذ الإجراءات أو المهام أو التصرفات إلى أعضاء آخرين في فريق الارتباط لمساعدته في الوفاء بمسؤوليته عن طبيعة وتوقيت ومدى توجيه مراجعي المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم (انظر أيضاً الفقرة ١١).

أ٧٤. إذا كان مراجعو المكونات من مكتب آخر خلاف مكتب مراجع المجموعة، فقد تختلف سياسات أو إجراءات المكتب، أو قد يلزم اتخاذ تصرفات مختلفة، على الترتيب، فيما يتعلق بطبيعة وتوقيت ومدى توجيه هؤلاء الأعضاء في فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم. وعلى وجه الخصوص، قد تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب من المكتب أو الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة اتخاذ تصرفات تختلف عن تلك المنطبقة على أعضاء فريق الارتباط الذين من داخل المكتب أو الشبكة (على سبيل المثال، فيما يتعلق بشكل ومحتوى وتوقيت الاتصالات مع مراجعي المكونات، بما في ذلك قيام مراجع المجموعة بتوجيه التعليمات إلى مراجعي المكونات). ويقدم معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) أمثلة للتصرفات التي قد يلزم اتخاذها في تلك الظروف.[٦٦]

أ٧٥. قد يتم تكييف طبيعة وتوقيت ومدى توجيه مراجعي المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم بناءً على طبيعة وظروف الارتباط وبناءً على ما يلي، على سبيل المثال:

- مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها. وعلى سبيل المثال، إذا تعرف مراجع المجموعة على مكون يشتمل على خطر مهم، فقد يكون من المناسب زيادة مدى التوجيه المقدم لمراجع المكون، ومدى الإشراف عليه، وإجراء فحص أكثر تفصيلاً لتوثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجع المكون.
- كفاءات وقدرات مراجعي المكونات الذين يتولون تنفيذ أعمال المراجعة. وعلى سبيل المثال، إذا لم يكن لمراجع المجموعة سابق تجربة مع مراجع أحد المكونات، فقد يقوم مراجع المجموعة بتوجيه تعليمات أكثر تفصيلاً لمراجع ذلك المكون وزيادة معدل النقاشات أو التفاعلات الأخرى معه أو تخصيص أفراد أكثر خبرة للإشراف عليه أثناء تنفيذ العمل.
- موقع أعضاء فريق الارتباط، بما في ذلك مدى انتشار أعضاء فريق الارتباط عبر مواقع متعددة، بما في ذلك عند استخدام مراكز لتقديم الخدمات.
- إمكانية الوصول إلى توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات. وعلى سبيل المثال، عندما تمنع الأنظمة أو اللوائح إرسال توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجع أحد المكونات إلى خارج دولة مراجع ذلك المكون، فقد يستطيع مراجع المجموعة فحص توثيق أعمال المراجعة في موقع مراجع المكون أو عن بعد من خلال استخدام التقنية، عندما لا يكون ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح (انظر أيضاً الفقرتين أ١٧٩، أ١٨٠).

أ٧٦. ثمة طرق مختلفة قد يتحمل من خلالها الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة المسؤولية عن توجيه مراجعي المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم، منها على سبيل المثال:

- الاتصالات مع مراجعي المكونات طوال مدة مراجعة المجموعة، بما في ذلك الاتصالات التي يتطلبها هذا المعيار.
- الاجتماعات أو المكالمات مع مراجعي المكونات لمناقشة المخاطر التي تم التعرف عليها وتم تقييمها ومناقشة القضايا والنتائج والاستنتاجات.
- فحص توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجع المكون، بشكل شخصي أو عن بعد عندما يُسمح بذلك بموجب الأنظمة واللوائح.
- المشاركة في الاجتماعات الختامية أو الاجتماعات الأخرى الرئيسية التي تُعقد بين مراجعي المكونات وإدارات المكونات.

أ٧٧. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)،[٦٧] يتعين على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة فحص توثيق أعمال المراجعة في الأوقات المناسبة أثناء ارتباط المراجعة، بما في ذلك توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة بمراجعة المجموعة فيما يتعلق بما يلي:

---

[٦٦] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرتان أ٢٤، أ٢٥

[٦٧] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ٣١، أ٩٢، أ٩٣

- الأمور المهمة؛
- الأحكام المهمة، بما في ذلك تلك التي تتعلق بالأمور الصعبة أو المثيرة للجدل التي تم التعرف عليها أثناء ارتباط المراجعة، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛
- الأمور الأخرى التي تُعد، بحسب الحكم المهني للشريك المسؤول عن الارتباط، ذات صلة بمسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط.

ويقوم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة في الغالب بفحص ذلك التوثيق الخاص بأعمال المراجعة أثناء مراجعة المجموعة، بما في ذلك فحص توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة الذي أعده مراجعو المكونات (انظر أيضاً الفقرة أ١٤٨).

الاتصالات مع مراجعي المكونات (راجع: الفقرة ٢٩)

أ٧٨. مما يساعد في إرساء الأساس اللازم للاتصال المتبادل الفعّال، الاتصال الواضح وفي الوقت المناسب بين مراجع المجموعة ومراجعي المكونات بشأن مسؤوليات كل منهم، إلى جانب وضوح التوجيه المقدم لمراجعي المكونات بشأن طبيعة العمل الذي سيتم تنفيذه، وتوقيته ومداه، والأمور التي من المتوقع إبلاغ مراجع المجموعة بها. ويساعد أيضاً الاتصال المتبادل الفعّال بين مراجع المجموعة ومراجعي المكونات في تحديد التوقعات لمراجعي المكونات وتيسير التوجيه المقدم من مراجع المجموعة لمراجعي المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم. وتوفر هذه الاتصالات أيضاً الفرصة للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة للتشديد على ضرورة ممارسة مراجعي المكونات لنزعة الشك المهني أثناء العمل الذي يتم تنفيذه لأغراض مراجعة المجموعة.

أ٧٩. من بين العوامل الأخرى التي قد تساهم أيضاً في الاتصال المتبادل الفعّال:

- وضوح التعليمات الموجهة إلى مراجع المكون، ولاسيّما عندما يكون مراجع المكون من مكتب آخر ومن المحتمل ألا يكون مُلمّاً بالسياسات أو الإجراءات الخاصة بمكتب مراجع المجموعة.
- وجود فهم متبادل لقدرة مراجع المكون على مناقشة أعمال المراجعة المطلوب تنفيذها، بناءً على معرفة مراجع المكون بالمكون وفهمه له.
- وجود فهم متبادل للقضايا ذات الصلة والتصرفات المتوقعة الناشئة عن آلية الاتصال.
- شكل الاتصالات. على سبيل المثال، الأمور التي يلزم الانتباه لها في حينها قد يكون من الأنسب مناقشتها في اجتماع بدلاً من تبادل الرسائل الإلكترونية بشأنها.
- وجود فهم متبادل بين الأشخاص المسؤولين عن إدارة الاتصالات، لدى مراجع المجموعة ومراجعي المكونات، بشأن الأمور ذات الصلة.
- الآلية التي يتبعها مراجع المكون في اتخاذ التصرفات بشأن الأمور التي يقوم مراجع المجموعة بالإبلاغ بها، ورفع التقارير عنها.

أ٨٠. تعتمد الاتصالات بين مراجع المجموعة ومراجعي المكونات على الحقائق والظروف الخاصة بارتباط مراجعة المجموعة، بما في ذلك طبيعة ومدى مشاركة مراجعي المكونات ومدى خضوع مراجع المجموعة ومراجعي المكونات لأنظمة مشتركة لإدارة الجودة أو متطلبات أو خدمات مشتركة خاصة بالشبكة.

شكل الاتصالات

أ٨١. قد يختلف شكل الاتصالات بين مراجع المجموعة ومراجعي المكونات بناءً على عوامل مثل طبيعة أعمال المراجعة التي طُلب من مراجعي المكونات تنفيذها، ومدى دمج قدرات الاتصال في أدوات المراجعة المستخدمة لمراجعة المجموعة.

أ٨٢. قد يتأثر أيضاً شكل الاتصالات بعوامل مثل:

- أهمية الأمر أو مدى تعقيده أو إلحاحه.
- ما إذا كان الأمر قد تم إبلاغه، أو من المتوقع أن يتم إبلاغه، إلى إدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة.

أ٨٣. ليس من الضروري أن يكون الاتصال بين مراجع المجموعة ومراجع المكون كتابياً. ولكن قد يتم استكمال الاتصالات الشفوية لمراجع المجموعة

مع مراجعي المكونات باتصالات كتابية، مثل إرسال مجموعة من التعليمات بشأن العمل الذي سيتم تنفيذه، عندما يرغب مراجع المجموعة في توجيه اهتمام خاص لأمور معينة أو تعزيز الفهم المتبادل بشأنها. وإضافة إلى ذلك، قد يجتمع مراجع المجموعة مع مراجع المكون لمناقشة الأمور المهمة أو لفحص الأجزاء ذات الصلة في توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجع المكون.

أ٨٤. تتطلب الفقرة ٤٥ من مراجع المجموعة مطالبة مراجعي المكونات بإبلاغه بالأمور ذات الصلة باستنتاجه بشأن مراجعة المجموعة. ووفقاً لما هو موضح في الفقرة أ١٤٦، فإن شكل ومحتوى منجزات مراجع المكون يتأثران بطبيعة ومدى أعمال المراجعة التي طُلب منه تنفيذها.

أ٨٥. بغض النظر عن شكل الاتصال، تنطبق متطلبات التوثيق الواردة في هذا المعيار وسائر معايير المراجعة.

توقيت الاتصالات

أ٨٦. يختلف التوقيت المناسب للاتصالات باختلاف ظروف الارتباط. وقد تشمل الظروف ذات الصلة طبيعة الأعمال التي سيقوم مراجع المكون بتنفيذها، وتوقيتها ومداها، والتصرفات التي من المتوقع أن يقوم مراجع المكون باتخاذها. وعلى سبيل المثال، غالباً ما تتم الاتصالات المتعلقة بأمور التخطيط في وقت مبكر أثناء ارتباط المراجعة، وفيما يخص ارتباطات مراجعة المجموعة لأول مرة، قد تتم الاتصالات أثناء الاتفاق على شروط الارتباط.

عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح (راجع: الفقرتين ٢٥، ٢٩)

أ٨٧. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٥٠) (المحدث)،[٦٨] قد يصبح الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة على دراية بمعلومات تتعلق بعدم التزام أو شبهة عدم التزام بالأنظمة أو اللوائح. وفي هذه الظروف، قد يكون على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة واجب بموجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة أو الأنظمة أو اللوائح يقضي بالإبلاغ عن هذا الأمر إلى مراجع المكون.[٦٩] وقد يمتد هذا الواجب الذي يقضي بقيام الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة بالإبلاغ عن عدم الالتزام أو شبهة عدم الالتزام ليشمل مراجعي القوائم المالية للمنشآت أو وحدات العمل التي يتعين إجراء مراجعة لها بموجب الأنظمة أو اللوائح أو لأسباب أخرى، ولكن لا تُنفَّذ عليها أعمال مراجعة لأغراض مراجعة المجموعة.

فهم المجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة (راجع: الفقرة ٣٠)

أ٨٨. ينص معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)[٧٠] على متطلبات وإرشادات بشأن مسؤولية المراجع عن التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة. ويقدم الملحق الثاني لهذا المعيار أمثلة لأمور تتعلق بالرقابة الداخلية قد تفيد في التوصل إلى فهم لنظام الرقابة الداخلية في سياق بيئة المجموعات، ويستفيض في كيفية تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) على مراجعة القوائم المالية للمجموعات.

أ٨٩. قد يتم التوصل إلى فهم المجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة من خلال الاتصالات مع:

- إدارة المجموعة أو إدارات المكونات أو الأفراد الآخرين المعنيين داخل المنشأة، بمن فيهم الأفراد في وظيفة المراجعة الداخلية (في حال وجود تلك الوظيفة) ومن تتوفر لديهم المعرفة بنظام الرقابة الداخلية للمجموعة والسياسات والممارسات المحاسبية وآلية التوحيد؛ أو
- مراجعي المكونات؛ أو
- المراجعين الذين يقومون بتنفيذ مراجعات، لأسباب نظامية أو تنظيمية أو غيرها، للقوائم المالية الخاصة بالمنشآت أو وحدات العمل التي تعد جزءاً من المجموعة.

أ٩٠. يمكن التوصل إلى فهم للمجموعة والتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييم الخطر الملازم وخطر الرقابة بطرق مختلفة بناءً على أساليب أو منهجيات المراجعة المفضلة، ويمكن التعبير عن ذلك بطرق مختلفة. وعليه، فعند إشراك مراجعي المكونات في تصميم وتنفيذ إجراءات تقييم

---

[٦٨] معيار المراجعة (٢٥٠) (المحدث) *"مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"*

[٦٩] انظر، على سبيل المثال، الفقرتين ي١٧/٣٦٠ وي١٨/٣٦٠ من الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية

[٧٠] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرات ١٩–٢٧، أ٥٠–أ١٨٣

المخاطر، قد يلزم مراجع المجموعة إبلاغ مراجعي المكونات بنهجه المفضل أو قد يقوم بتزويدهم بتعليمات.

مناقشة فريق الارتباط (راجع: الفقرة ٣٠)

أ٩١. عند تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،[٧١] يتعين على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق الارتباط مناقشة تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق وقابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمجموعة للتحريف الجوهري. ويتأثر تحديد الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة لأعضاء فريق الارتباط الذين سيتم إشراكهم في النقاش، والموضوعات التي سيتم مناقشتها، بأمور مثل التوقعات المبدئية بشأن مخاطر التحريف الجوهري والتوقع الأولي بشأن ما إذا كان سيتم إشراك مراجعي المكونات.

أ٩٢. يوفر النقاش الفرصة لما يلي:

- تبادل المعرفة بشأن المكونات وبيئاتها، بما في ذلك الأنشطة المركزية للمكونات.
- تبادل المعلومات بشأن مخاطر الأعمال في المكونات أو المجموعة، والكيفية التي قد تؤثر بها عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات للتحريفات.
- تبادل الأفكار بشأن كيفية تعرض القوائم المالية للمجموعة للتحريف الجوهري بسبب الغش أو الخطأ، ومواضع هذا التحريف. ويتطلب معيار المراجعة (٢٤٠)[٧٢] أن تركز مناقشات فريق الارتباط بشكل خاص على كيفية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري بسبب الغش، ومواضع مثل هذه التحريفات في القوائم المالية، بما في ذلك الطرق المحتملة لحدوث الغش.
- تحديد السياسات التي اتبعتها إدارة المجموعة أو إدارات المكونات والتي قد تكون منحازة أو مصممة بهدف إدارة الأرباح مما قد يؤدي إلى إعداد تقرير مالي مغشوش.
- النظر في العوامل الداخلية والخارجية المعروفة التي لها تأثير على المجموعة والتي قد تولد دافعاً أو ضغطاً على إدارة المجموعة أو إدارة مكون أو الأشخاص الآخرين لارتكاب الغش، أو التي قد توفر الفرصة لارتكاب الغش، أو التي قد تشير إلى وجود ثقافة أو بيئة تمكن إدارة المجموعة أو إدارة مكون أو الأشخاص الآخرين من تبرير ارتكابهم للغش.
- النظر في خطر تجاوز إدارة المجموعة أو إدارة مكون لأدوات الرقابة.
- مناقشة الغش الذي تم التعرف عليه، أو المعلومات التي تشير إلى وجود غش.
- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري ذات الصلة بالمكونات عند احتمال وجود معوقات لممارسة نزعة الشك المهني.
- النظر فيما إذا كانت هناك سياسات محاسبية موحدة تُستخدم لإعداد المعلومات المالية الخاصة بالمكونات من أجل إعداد القوائم المالية للمجموعة، وإذا لم يكن الأمر كذلك، فكيف يتم تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية وكيف يتم تعديلها (عندما يتطلب ذلك إطار التقرير المالي المنطبق).
- تبادل المعلومات بشأن مخاطر التحريف الجوهري في المعلومات المالية لأحد المكونات عند احتمال انطباقها بصورة أوسع نطاقاً على بعض المكونات الأخرى أو عليها جميعاً.
- تبادل المعلومات التي قد تشير إلى عدم التزام بالأنظمة أو اللوائح الوطنية، مثل دفع الرشاوى والممارسات غير السليمة فيما يتعلق بتحديد أسعار النقل داخل المجموعة.
- مناقشة الأحداث أو الظروف التي حددتها إدارة المجموعة أو إدارة مكون أو فريق الارتباط، التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة.
- مناقشة العلاقات أو المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي حددتها إدارة المجموعة أو إدارة مكون، وأي أطراف أخرى ذات علاقة يكون فريق الارتباط على دراية بها.

---

[٧١] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٧

[٧٢] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ١٦

المجموعة وبيئتها (راجع: الفقرة ٣٠(أ))

أ٩٣. قد يساعد فهم الهيكل التنظيمي للمجموعة ونموذج عملها مراجع المجموعة في فهم أمور مثل:

- تعقيد هيكل المجموعة. قد تكون المجموعة أكثر تعقيداً من المنشأة الواحدة لأنها قد تضم العديد من المنشآت التابعة أو الأقسام أو وحدات العمل الأخرى، بما في ذلك انتشارها في مواقع متعددة. وقد يختلف أيضاً الهيكل النظامي للمجموعة عن الهيكل التشغيلي، على سبيل المثال، لأغراض الضريبة. وتخلق في الغالب الهياكل المعقدة عوامل قد تنشأ عنها زيادة في قابلية التعرض للتحريفات الجوهرية، مثل ما إذا كانت الشهرة أو المشروعات المشتركة أو المنشآت ذات الغرض الخاص قد تمت المحاسبة عنها بشكل مناسب وما إذا كان قد تم تقديم إفصاحات كافية بشأنها.
- المواقع الجغرافية للعمليات التشغيلية الخاصة بالمجموعة. قد ينشأ عن تواجد المجموعة في مواقع جغرافية متعددة زيادة في قابلية التعرض للتحريفات الجوهرية. وعلى سبيل المثال، قد يترتب على اختلاف المواقع الجغرافية اختلاف في اللغات والثقافات وممارسات العمل.
- هيكل بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمجموعة وتعقيدها. تخلق في الغالب بيئة تقنية المعلومات المعقدة عوامل قد تنشأ عنها زيادة في قابلية التعرض للتحريفات الجوهرية. وعلى سبيل المثال، قد تكون بيئة تقنية المعلومات لدى المجموعة معقدة نظراً لتعدد نظم تقنية المعلومات التي لم يتم دمجها بسبب عمليات استحواذ أو اندماج حدثت مؤخراً. ولذلك، فقد يكون من الأهمية بمكان التوصل إلى فهم لمدى تعقيد نظام الأمن الخاص ببيئة تقنية المعلومات، بما في ذلك مواطن الضعف في تطبيقات تقنية المعلومات وقواعد البيانات والجوانب الأخرى الخاصة ببيئة تقنية المعلومات. وقد تستخدم المجموعة أيضاً مقدم خدمات خارجي واحد أو أكثر فيما يخص الجوانب الخاصة ببيئة تقنية المعلومات.
- العوامل التنظيمية ذات الصلة، بما فيها البيئة التنظيمية. قد تخلق الأنظمة أو اللوائح المختلفة عوامل قد تنشأ عنها زيادة في قابلية التعرض للتحريفات الجوهرية. وقد تقوم المجموعة بتنفيذ عمليات تشغيلية تخضع لأنظمة أو لوائح على درجة عالية من التعقيد في دول متعددة، أو قد تعمل المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة في صناعات متعددة تخضع لأنواع مختلفة من الأنظمة أو اللوائح.
- الملكية والعلاقات بين الملاك والأشخاص الآخرين أو المنشآت الأخرى، بما في ذلك الأطراف ذات العلاقة. قد يكون فهم الملكية والعلاقات أكثر تعقيداً في المجموعة التي تعمل عبر دول متعددة وعند حدوث تغييرات في الملكية من خلال عمليات الإنشاء أو الاستحواذ أو الاستبعاد أو المشروعات المشتركة. وقد ينشأ عن هذه العوامل زيادة في قابلية التعرض للتحريفات الجوهرية.

أ٩٤. قد يساعد التوصل إلى فهم لمدى التشابه بين عمليات أو أنشطة المجموعة في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري المتشابهة عبر مختلف المكونات، وفي تصميم الاستجابات المناسبة.

أ٩٥. تقوم إدارة المجموعة عادة بقياس واستعراض النتائج المالية للمنشآت أو وحدات العمل. وقد تكشف الاستفسارات التي يتم توجيهها إلى إدارة المجموعة عن اعتماد إدارة المجموعة على مؤشرات رئيسية معينة لتقويم الأداء المالي لمنشآت ووحدات عمل المجموعة واتخاذ التصرفات بشأنها. وقد يساعد فهم مقاييس الأداء تلك في التعرف على:

- المجالات التي تزيد فيها قابلية التعرض للتحريفات الجوهرية (على سبيل المثال، بسبب الضغوط على إدارات المكونات لتحقيق مقاييس أداء معينة).
- أدوات الرقابة على آلية إعداد التقرير المالي للمجموعة.

نظام الرقابة الداخلية للمجموعة

طبيعة أدوات الرقابة ومدى التشارك فيها (راجع: الفقرة ٣٠(ج)(١))

أ٩٦. قد تصمم إدارة المجموعة أدوات رقابة الهدف منها هو العمل بشكل مشترك عبر المنشآت أو وحدات العمل المتعددة (أي أدوات رقابة مشتركة). وعلى سبيل المثال، قد تصمم إدارة المجموعة أدوات رقابة مشتركة لإدارة المخزون، تعمل باستخدام نظام تقنية المعلومات نفسه وتُطبَّق عبر جميع المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة. وقد توجد أدوات الرقابة المشتركة في كل مكون من مكونات نظام الرقابة الداخلية للمجموعة، وقد يتم تطبيقها على مختلف المستويات داخل المجموعة (على سبيل المثال، على مستوى المجموعة الموحدة ككل، أو فيما يخص مستويات

التجميع الأخرى داخل المجموعة). وقد تكون أدوات الرقابة المشتركة أدوات رقابة مباشرة أو أدوات رقابة غير مباشرة. وأدوات الرقابة المباشرة هي أدوات رقابة دقيقة بما يكفي لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات. وأدوات الرقابة غير المباشرة هي أدوات رقابة تدعم أدوات الرقابة المباشرة.[٧٣]

أ٩٧. يشمل فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية للمجموعة فهم مدى التشارك في أدوات الرقابة داخل تلك المكونات عبر المجموعة. وعند فهم مدى التشارك في أدوات الرقابة عبر المجموعة، تشمل الاعتبارات التي قد تكون ذات صلة:

- ما إذا كانت أداة الرقابة مصممة بشكل مركزي ويلزم تطبيقها حسب تصميمها (أي دون تعديل) في بعض المكونات أو في جميعها؛ أو
- ما إذا كانت أداة الرقابة يتم تطبيقها، وفي حال تطبيقها، ما إذا كان يقوم بمتابعتها أفرادٌ بمسؤوليات وقدرات متشابهة في جميع المكونات التي تُطبَّق فيها أداة الرقابة؛ أو
- إذا كانت أداة الرقابة تستخدم معلومات تم الحصول عليها من تطبيقات تقنية المعلومات، ما إذا كانت تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى لبيئة تقنية المعلومات التي تنتج المعلومات هي نفسها عبر مختلف المكونات أو المواقع؛ أو
- إذا كانت أداة الرقابة آلية، ما إذا كان يتم تكوينها بنفس الطريقة في كل تطبيق من تطبيقات تقنية المعلومات عبر مختلف المكونات.

أ٩٨. قد تستدعي الحاجة في غالب الأحيان ممارسة الحكم المهني لتحديد ما إذا كانت أداة الرقابة تُعد أداة رقابة مشتركة. وعلى سبيل المثال، قد تطلب إدارة المجموعة من جميع المنشآت ووحدات العمل إجراء تقويم شهري لتقادم حسابات العملاء ويتم إنتاج هذا التقويم من أحد تطبيقات تقنية المعلومات الخاصة. وعند إنتاج تقارير التقادم من تطبيقات تقنية معلومات مختلفة أو عند وجود اختلاف في طريقة استخدام تطبيق تقنية المعلومات عبر المنشآت أو وحدات العمل، فقد تكون هناك حاجة للنظر فيما إذا كانت أداة الرقابة يمكن تحديدها على أنها أداة مشتركة. ويُعزى هذا إلى الاختلافات التي قد توجد في تصميم أداة الرقابة بسبب وجود تطبيقات تقنية معلومات مختلفة (على سبيل المثال، ما إذا كان تطبيق تقنية المعلومات يتم تكوينه بنفس الطريقة عبر مختلف المكونات، وما إذا كانت توجد أدوات رقابة عامة فعالة على تقنية المعلومات عبر مختلف تطبيقات تقنية المعلومات).

أ٩٩. قد يكون من المهم النظر في مستوى تنفيذ أدوات الرقابة داخل المجموعة (على سبيل المثال، على مستوى المجموعة الموحدة ككل أو فيما يخص مستويات التجميع الأخرى داخل المجموعة) ودرجة مركزيتها ومدى التشارك فيها لفهم كيفية معالجة المعلومات والرقابة عليها. وفي بعض الظروف، قد يتم تنفيذ أدوات الرقابة مركزياً (على سبيل المثال، في منشأة أو وحدة عمل واحدة فحسب)، ولكنها قد يكون لها تأثير منتشر على المنشآت أو وحدات العمل الأخرى (على سبيل المثال، مركز للخدمة المشتركة يقوم بمعالجة المعاملات بالنيابة عن المنشآت أو وحدات العمل الأخرى داخل المجموعة). وقد يتم معالجة المعاملات وتطبيق أدوات الرقابة ذات العلاقة في مركز للخدمة المشتركة بنفس الطريقة لتلك المعاملات التي يقوم مركز الخدمة المشتركة بمعالجتها بغض النظر عن المنشأة أو وحدة العمل (على سبيل المثال، آليات العمل والمخاطر وأدوات الرقابة قد تكون هي نفسها بغض النظر عن مصدر المعاملة). وفي هذه الحالات، قد يكون من المناسب التعرف على أدوات الرقابة وتقويم تصميمها وتحديد تطبيقها، وعند الاقتضاء، اختبار فاعليتها التشغيلية، على أنها مجتمع عينة واحد.

الأنشطة المركزية (راجع: الفقرة ٣٠(ج)(١)، (٢))

أ١٠٠. قد تتعامل إدارة المجموعة بشكل مركزي مع بعض أنشطتها، وعلى سبيل المثال، قد يتم تنفيذ المهام الخاصة بإعداد التقرير المالي أو المحاسبة لمجموعة معينة من المعاملات المشتركة أو المعلومات المالية الأخرى بطريقة متسقة ومركزية لمنشآت أو وحدات عمل متعددة (على سبيل المثال، عندما يتم إنشاء المعاملات المدرة للإيرادات أو التصريح بها أو تسجيلها أو معالجتها أو التقرير عنها في مركز للخدمة المشتركة).

أ١٠١. قد يساعد التوصل إلى فهم لمدى تماشي الأنشطة المركزية مع هيكل المجموعة ككل، وطبيعة الأنشطة التي يتم تنفيذها، في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها والاستجابة لتلك المخاطر بشكل مناسب. وعلى سبيل المثال، قد تعمل أدوات الرقابة المطبقة في مركز للخدمة المشتركة بشكل مستقل عن أدوات الرقابة الأخرى، أو قد تعتمد على أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة أو وحدة العمل المستمد منها المعلومات المالية (على سبيل المثال، قد يتم إنشاء معاملات البيع والتصريح بها في المنشأة أو وحدة العمل، ولكن المعالجة قد تحدث في مركز الخدمة المشتركة).

---

[٧٣] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة أ٥

أ١٠٢. قد يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجعي المكونات في اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المشتركة أو أدوات الرقابة المتعلقة بالأنشطة المركزية. ومن المهم في هذه الظروف وجود تعاون فعّال بين مراجع المجموعة ومراجعي المكونات حيث إن أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من خلال اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المشتركة أو أدوات الرقابة المتعلقة بالأنشطة المركزية تدعم تحديد طبيعة الإجراءات الأساس، وتوقيتها ومداها، التي سيتم تنفيذها عبر المجموعة.

الاتصالات بشأن الأمور المهمة التي تدعم إعداد القوائم المالية للمجموعة (راجع: الفقرة ٣٠(ج)(٤))

أ١٠٣. قد تستخدم المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة إطار تقرير مالي لأسباب نظامية أو تنظيمية أو غيرها يختلف عن إطار التقرير المالي المستخدم لإعداد القوائم المالية الخاصة بالمجموعة. وفي هذه الظروف، يمكّن فهم آليات إعداد التقرير المالي التي تتبّعها إدارة المجموعة لتوفيق السياسات المحاسبية، وعند الاقتضاء، توفيق نهايات فترات التقرير المالي، التي تختلف عن تلك الخاصة بالمجموعة، مراجع المجموعة من فهم كيفية إجراء عمليات التعديل والمطابقة وإعادة التصنيف، وما إذا كانت تلك العمليات تتم مركزياً بواسطة المجموعة أو بواسطة المنشأة أو وحدة العمل.

تعليمات إدارة المجموعة إلى المنشآت أو وحدات العمل

أ١٠٤. عند تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،[٧٤] يتعين على مراجع المجموعة فهم كيفية قيام إدارة المجموعة بالإبلاغ بالأمور المهمة التي تدعم إعداد القوائم المالية للمجموعة. وتحقيقاً لتجانس المعلومات المالية وقابليتها للمقارنة، قد تقوم إدارة المجموعة بإصدار تعليمات (على سبيل المثال، قد تقوم بالإبلاغ بسياسات إعداد التقرير المالي) إلى المنشآت أو وحدات العمل تشتمل على تفاصيل بشأن آليات إعداد التقرير المالي أو قد تفرض سياسات مشتركة عبر المجموعة. وقد يؤثر فهم التعليمات الصادرة عن إدارة المجموعة على التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة. وعلى سبيل المثال، قد يؤدي عدم كفاية التعليمات إلى زيادة احتمالية التعرض للتحريفات بسبب خطر تسجيل المعاملات أو معالجتها بشكل غير صحيح، أو تطبيق السياسات المحاسبية بشكل غير صحيح.

أ١٠٥. قد يتناول فهم مراجع المجموعة للتعليمات أو السياسات ما يلي:

- وضوح التعليمات الخاصة باستكمال حزمة التقارير، وقابليتها للتطبيق.
- ما إذا كانت التعليمات:
  - توضح بصورة وافية خصائص إطار التقرير المالي المنطبق والسياسات المحاسبية التي سيتم تطبيقها؛
  - تتناول المعلومات اللازمة لإعداد ما يكفي من الإفصاحات للالتزام بمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، ومثال ذلك، الإفصاح عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والمعلومات القطاعية؛
  - تتناول المعلومات اللازمة لإجراء تعديلات التوحيد، ومثال ذلك، المعاملات والأرباح غير المحققة داخل المجموعة، وأرصدة الحسابات داخل المجموعة؛
  - تشتمل على جدول زمني لإعداد التقرير.

اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات (راجع: الفقرتين ٣١، ٣٢)

أ١٠٦. أثناء مراجعة المجموعة، قد يقوم مراجع المجموعة بإبلاغ الأمور الواردة في الفقرة ٣١ إلى مراجعي المكونات الآخرين، إذا كانت هذه الأمور ذات صلة بعملهم. وتحتوي الفقرة أ١٤٤ على أمثلة لأمور أخرى قد يلزم الإبلاغ بها في الوقت المناسب أثناء عمل مراجع المكون.

أ١٠٧. قد ينشأ عن طبيعة العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، في بعض الظروف، مخاطر تحريف جوهري في القوائم المالية أعلى مما يكون في المعاملات مع الأطراف التي ليست ذات علاقة.[٧٥] وأثناء مراجعة المجموعة، قد ترتفع مخاطر التحريف الجوهري المرتبطة بالعلاقات مع الأطراف ذات العلاقة في القوائم المالية للمجموعة، بما في ذلك بسبب الغش، في الحالات الآتية:

---

[٧٤] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٥(ب)

[٧٥] معيار المراجعة (٥٥٠)، الفقرة ٢

- عندما يكون هيكل المجموعة معقداً؛
- عند عدم دمج نظم معلومات المجموعة، مما يقلل من فاعليتها في تحديد وتسجيل العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة؛
- عند وجود معاملات عديدة أو متكررة مع الأطراف ذات العلاقة فيما بين المنشآت ووحدات العمل.

وبناءً عليه، فإن التخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٢٠٠)،[٧٦] يُعد ذا أهمية خاصة في وجود هذه الظروف.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها (راجع: الفقرة ٣٣)

أ١٠٨. يُعد التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة عملية متكررة ومتجددة، وقد تكون محفوفة بالتحديات، ولاسيّما عندما تكون أنشطة المكونات معقدة أو متخصصة، أو عند وجود العديد من المكونات عبر مواقع متعددة. وعند تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،[٧٧] يضع المراجع توقعاً مبدئياً بشأن مخاطر التحريف الجوهري المحتملة وتحديداً أولياً لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة في القوائم المالية للمجموعة بناءً على فهمه للمجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة.

أ١٠٩. تراعي التوقعات المبدئية بشأن مخاطر التحريف الجوهري المحتملة فهم المراجع للمجموعة، بما في ذلك منشآتها أو وحدات عملها، والبيئات والصناعات التي تعمل فيها. وبناءً على هذه التوقعات المبدئية، قد يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجعي المكونات في إجراءات تقييم المخاطر، وهو غالباً ما يقوم بذلك، لأنه قد تتوفر لديهم معرفة وخبرة مباشرة بالمنشآت أو وحدات العمل مما قد يفيد في فهم الأنشطة والمخاطر المتعلقة بها، والمواطن التي قد تظهر فيها مخاطر للتحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة فيما يتعلق بتلك المنشآت أو وحدات العمل.

أ١١٠. فيما يخص مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها على مستوى الإقرارات، يتعين على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن تقييم الخطر الملازم. وينطوي هذا التقييم على تقييم احتمالية حدوث التحريف وحجمه، ويُراعى في ذلك كيفية ودرجة ما يلي:[٧٨]

- تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات ذات الصلة للتحريف.
- تأثير مخاطر التحريف الجوهري، على مستوى القوائم المالية للمجموعة، على تقييم الخطر الملازم لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات.

أ١١١. بناءً على إجراءات تقييم المخاطر التي تم تنفيذها، قد يحدد مراجع المجموعة أن أحد مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة لا يظهر إلا فيما يتصل بالمعلومات المالية لمكونات معينة. وعلى سبيل المثال، قد لا يوجد خطر التحريف الجوهري المتعلق بمطالبة قانونية إلا في المنشآت أو وحدات العمل التي تعمل في دولة معينة أو المنشآت أو وحدات العمل المتشابهة في العمليات أو الأنشطة.

أ١١٢. ينص الملحق الثالث على أمثلة للأحداث والظروف التي قد تشير، كل منها على حدة أو مجتمعة، إلى مخاطر وجود تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، بما في ذلك فيما يتعلق بآلية التوحيد.

الغش

أ١١٣. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٤٠)،[٧٩] يتعين على المراجع التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها في القوائم المالية، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداها لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات. وقد تتضمن المعلومات المستخدمة في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة بسبب الغش ما يلي:

- تقييم إدارة المجموعة لخطر احتمال تحريف القوائم المالية للمجموعة بشكل جوهري بسبب الغش.

---

[٧٦] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٥

[٧٧] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة أ١٢٦

[٧٨] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣١

[٧٩] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرتان ٢٦، ٣١

- الآلية التي تتبعها إدارة المجموعة للتعرف على مخاطر الغش والاستجابة لها في القوائم المالية للمجموعة، بما في ذلك أي مخاطر خاصة للغش تعرفت عليها إدارة المجموعة، أو في فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي يرتفع فيها خطر الغش.
- ما إذا كانت توجد مكونات معينة أكثر قابلية للتعرض لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش.
- ما إذا كانت توجد أي عوامل لخطر الغش، أو مؤشرات على تحيز الإدارة، في آلية التوحيد.
- كيفية متابعة المكلفين بالحوكمة في المجموعة للآليات التي تستخدمها إدارة المجموعة للتعرف على مخاطر الغش والاستجابة لها في المجموعة، وأدوات الرقابة التي وضعتها إدارة المجموعة للتخفيف من هذه المخاطر.
- ردود المكلفين بالحوكمة في المجموعة وإدارة المجموعة والأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية (وعند الاقتضاء، إدارات المكونات ومراجعي المكونات وغيرهم) على استفسار مراجع المجموعة بشأن ما إذا كانت لديهم معرفة بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم، يؤثر على أحد المكونات أو على المجموعة.

اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات (راجع: الفقرة ٣٤)

أ١١٤. عندما يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجعي المكونات في تصميم إجراءات تقييم المخاطر وتنفيذها، يظل مراجع المجموعة هو المسؤول عن التوصل إلى فهم للمجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة لتكوين الأساس الكافي للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة وفقاً للفقرة ٣٣.

أ١١٥. عندما لا توفر أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر أساساً مناسباً للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)[٨٠] من المراجع تنفيذ المزيد من إجراءات تقييم المخاطر حتى يتم الحصول على أدلة مراجعة توفر مثل هذا الأساس.

الأهمية النسبية

الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات (راجع: الفقرة ٣٥(أ))

أ١١٦. تتطلب الفقرة ٣٥(أ) من مراجع المجموعة تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات لكل مكون عندما يتم تنفيذ إجراءات المراجعة على معلومات مالية منقسمة. وقد يختلف مبلغ الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات من مكون لآخر. ولا يلزم كذلك أن يكون مبلغ الأهمية النسبية للتنفيذ في كل مكون جزءاً حسابياً من الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة، ومن ثمّ، فقد يتجاوز مجموع الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة.

أ١١٧. لا يتطلب هذا المعيار تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات لكل فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح في المكونات التي تشهد تنفيذ إجراءات المراجعة. ولكن في ظل الظروف الخاصة المحيطة بالمجموعة، إذا كانت هناك فئة معاملات معينة واحدة أو أكثر أو رصيد حساب أو إفصاح معين واحد أو أكثر من المتوقع، بدرجة معقولة، أن تؤثر التحريفات فيه بمبالغ دون الأهمية النسبية الخاصة بالقوائم المالية للمجموعة ككل على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تُتخذ على أساس القوائم المالية للمجموعة، فإن معيار المراجعة (٣٢٠)[٨١] يتطلب تحديد مستوى أو مستويات الأهمية النسبية التي سيتم تطبيقها على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المعينة تلك. وفي هذه الظروف، قد يلزم مراجع المجموعة النظر فيما إذا كان من المناسب تحديد أهمية نسبية للتنفيذ في المكونات، لفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المعينة تلك، أقل من المبلغ الذي تم إبلاغ مراجع المكون به.[٨٢]

أ١١٨. إن تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات ليس عملية حسابية آلية بسيطة وينطوي ذلك على ممارسة الحكم المهني. ومن العوامل التي قد يأخذها مراجع المجموعة في الحسبان عند تعيين الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات:

---

[٨٠] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٥

[٨١] معيار المراجعة (٣٢٠)، الفقرات ١٠، أ١١، أ١٢

[٨٢] معيار المراجعة (٣٢٠)، الفقرة أ١٣

- مدى انقسام المعلومات المالية عبر المكونات (على سبيل المثال، كلما زاد مدى انقسام المعلومات المالية عبر المكونات، قلت الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات التي ستكون مناسبة في الظروف الاعتيادية لمواجهة خطر التجميع). وقد يؤثر الحجم النسبي للمكون مقارنة بالمجموعة على مدى انقسام المعلومات المالية (على سبيل المثال، في حال وجود مكون واحد يمثل جزءاً كبيراً من المجموعة، فمن المحتمل أن يقل مدى انقسام المعلومات المالية عبر المكونات).
- التوقعات المتعلقة بطبيعة التحريفات ومعدل تكرارها وحجمها في المعلومات المالية للمكونات، ومثال ذلك:
  - ما إذا كانت توجد مخاطر تنفرد بها المعلومات المالية للمكون (على سبيل المثال، الأمور المحاسبية التي تختص بها صناعة معينة، والمعاملات غير المعتادة أو المعقدة).
  - طبيعة ومدى التحريفات التي تم التعرف عليها في المكون أثناء المراجعات السابقة.

أ١١٩. لمواجهة خطر التجميع، تتطلب الفقرة ٣٥(أ) أن تكون الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات أقل من الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة. ووفقاً لما هو موضح في الفقرة أ١١٨، فكلما زاد مدى انقسام المعلومات المالية عبر المكونات، قل مبلغ الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات الذي سيكون مناسباً في الظروف الاعتيادية لمواجهة خطر التجميع. ولكن قد يتم تعيين الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات، في بعض الظروف، بمبلغ أقرب إلى الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة بسبب انخفاض خطر التجميع، كما هو الحال عندما تمثل المعلومات المالية لمكون واحد جزءاً كبيراً من القوائم المالية للمجموعة. وعند تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات لحصة غير مسيطرة في منشأة محاسب عنها بطريقة حقوق الملكية، قد يأخذ مراجع المجموعة في الحسبان نسبة ملكية المجموعة والنصيب في أرباح وخسائر المنشأة المستثمر فيها.

أ١٢٠. في بعض الحالات، قد ينفذ مراجع المجموعة أو مراجعو المكونات إجراءات المراجعة الإضافية على فئة معاملات مهمة أو رصيد حساب مهم على أنه مجتمع عينة واحد (أي ليس منقسماً عبر المكونات). وفي هذه الحالات، تُستخدم في الغالب الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة لأغراض تنفيذ هذه الإجراءات.

الحد الخاص بما يعد "تافهاً بشكل واضح" (راجع: الفقرة ٣٥(ب))

أ١٢١. يتم تعيين الحد الذي يتعين عنده الإبلاغ عن التحريفات إلى مراجع المجموعة بمبلغ يساوي، أو يقل عن، المبلغ الذي يعد تافهاً بشكل واضح فيما يخص القوائم المالية للمجموعة. ووفقاً لمعيار المراجعة (٤٥٠)،[٨٣] فإن هذا الحد هو المبلغ الذي لا يلزم تجميع التحريفات التي تقل عنه لأن مراجع المجموعة يتوقع أن تجميع تلك المبالغ من الواضح أنه لن يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية للمجموعة.

اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات

الإبلاغ بالأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات (راجع: الفقرة ٣٦)

أ١٢٢. في بعض الحالات، قد يكون من المناسب لمراجع المجموعة إشراك مراجع أحد المكونات في تحديد مبلغ مناسب للأهمية النسبية للتنفيذ في المكون، نظراً لمعرفة مراجع المكون بذلك المكون وبمصادر التحريف المحتملة في المعلومات المالية للمكون. وفي هذا الصدد، قد ينظر مراجع المجموعة أيضاً في إبلاغ مراجع المكون بالأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة لتعزيز التعاون في تحديد ما إذا كانت الأهمية النسبية للتنفيذ في المكون، بالمقارنة مع الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة، مناسبةً في ظل الظروف القائمة.

أ١٢٣. تعتمد الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات، في جزء منها على الأقل، على التوقعات المتعلقة بطبيعة التحريفات ومعدل تكرارها وحجمها في المعلومات المالية للمكونات. ولذلك، من المهم حدوث اتصال دائم بين مراجع المكون ومراجع المجموعة، ولاسيّما إذا كان عدد التحريفات التي تعرف عليها مراجع المكون وحجمها أكبر مما كان متوقعاً.

[٨٣] معيار المراجعة (٤٥٠)، الفقرة أ٣

الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة (راجع: الفقرة ٣٧)

تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية

تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية بشكل مركزي

أ١٢٤. قد يتم تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية بشكل مركزي إذا كانت أدلة المراجعة التي سيتم الحصول عليها من تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية على واحدة أو أكثر من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة ستستجيب في المجمل لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، على سبيل المثال، إذا كانت السجلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات المدرة للإيرادات للمجموعة بأكملها يتم الاحتفاظ بها بشكل مركزي (على سبيل المثال، في مركز للخدمة المشتركة). ومن العوامل التي قد تكون ذات صلة بتحديد المراجع لما إذا كان سينفذ إجراءات المراجعة الإضافية بشكل مركزي، على سبيل المثال:

- مستوى مركزية الأنشطة ذات الصلة بإعداد التقرير المالي.
- طبيعة أدوات الرقابة ومدى التشارك فيها.
- مدى التشابه بين أنشطة المجموعة وخطوط عملها.

أ١٢٥. قد يحدد مراجع المجموعة أن المعلومات المالية للعديد من المكونات يمكن اعتبارها مجتمع عينة واحد لغرض تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية، على سبيل المثال، عندما تعتبر المعاملات متماثلة لأنها تتشارك في الخصائص نفسها، ولأن مخاطر التحريف الجوهري المتعلقة بها هي نفسها، وأدوات الرقابة المطبقة عليها مصممة وتعمل بطريقة متسقة.

أ١٢٦. عند تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية بشكل مركزي، قد يستمر إشراك مراجعي المكونات. وعلى سبيل المثال، عندما يكون للمجموعة مراكز خدمة مشتركة متعددة، قد يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجعي المكونات في تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية لهذه المراكز.

تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية على مستوى المكونات

أ١٢٧. في ظروف أخرى، قد يكون تنفيذ إجراءات الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة أكثر فاعلية على مستوى المكونات عندما تتعلق المخاطر بالمعلومات المالية لتلك المكونات. وقد يكون هذا هو الحال عندما يكون للمجموعة:

- مصادر إيراد مختلفة؛ أو
- خطوط عمل متعددة؛ أو
- عمليات منتشرة عبر مواقع متعددة؛ أو
- أنظمة غير مركزية للرقابة الداخلية.

ارتفاع عدد المكونات التي تعد معلوماتها المالية غير جوهرية كل منها على حدة، ولكنها مجتمعة تُعد جوهرية، للقوائم المالية للمجموعة

أ١٢٨. قد تتشكل المجموعة من عدد كبير من المكونات التي تعد معلوماتها المالية غير جوهرية كل منها على حدة، ولكنها مجتمعة تُعد جوهرية، للقوائم المالية للمجموعة. وفي مثل هذه الظروف التي تكون فيها فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة في القوائم المالية للمجموعة منقسمة عبر عدد كبير من المكونات، قد يواجه مراجع المجموعة المزيد من التحديات عند التخطيط لإجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها.

أ١٢٩. في بعض الحالات، قد يكون من الممكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن طريق تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية بشكل مركزي على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة تلك (على سبيل المثال، إذا كانت متجانسة وتخضع لأدوات رقابة مشتركة ويمكن الوصول إلى المعلومات المناسبة). وقد تشتمل إجراءات المراجعة الإضافية أيضاً على الإجراءات التحليلية الأساس وفقاً لمعيار المراجعة (٥٢٠).[٨٤] وبناءً على ظروف الارتباط، قد يتم تجميع المعلومات المالية للمكونات على مستويات مناسبة لأغراض وضع التوقعات وتحديد مبلغ أي فروقات في المبالغ المسجلة عن القيم المتوقعة عند تنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس. وقد يكون من المفيد استخدام الأدوات والأساليب الآلية في هذه الظروف.

---

[٨٤] معيار المراجعة (٥٢٠) *"الإجراءات التحليلية"*

أ١٣٠. في حالات أخرى، قد يكون من الضروري تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية في مكونات مختارة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة. ويُعد تحديد المكونات التي ستشهد تنفيذ إجراءات المراجعة، وطبيعة إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها في المكونات المختارة، وتوقيتها ومداها، مسألة حكم مهني. وفي هذه الظروف، قد يكون إدخال عنصر المفاجأة في اختيار المكونات التي سيتم اختبارها مفيداً أيضاً فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة بسبب الغش (انظر أيضاً الفقرة أ١٣٦).

طبيعة ومدى إجراءات المراجعة الإضافية

أ١٣١. استجابةً لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، قد يحدد مراجع المجموعة مناسبة نطاق العمل التالي في المكونات (مع إشراك مراجعي المكونات، عند الاقتضاء):

- تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على كامل المعلومات المالية للمكون؛ أو
- تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على واحدة أو أكثر من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات؛ أو
- تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية خاصة.

أ١٣٢. بالرغم من تحمل مراجع المجموعة المسؤولية عن طبيعة إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها، وتوقيتها ومداها، فإن مراجعي المكونات يمكن إشراكهم في جميع مراحل مراجعة المجموعة، بما في ذلك أثناء تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها، وهو ما يتم في الغالب.

تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على كامل المعلومات المالية للمكون

أ١٣٣. قد يحدد مراجع المجموعة أن تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على كامل المعلومات المالية للمكون هو نهج مناسب، بما في ذلك عندما:

- يلزم الحصول على أدلة مراجعة بشأن المعلومات المالية للمكون، كلها أو جزء كبير منها، للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة.
- يوجد خطر تحريف جوهري منتشر في القوائم المالية للمجموعة بسبب وجود أحداث أو ظروف في المكون قد تكون ذات صلة بتقويم مراجع المجموعة للتقييم الذي أجرته إدارة المجموعة بشأن قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة.

تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على واحدة أو أكثر من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات

أ١٣٤. قد يحدد مراجع المجموعة أن تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على فئة معاملات معينة واحدة أو أكثر أو رصيد حساب أو إفصاح معين واحد أو أكثر في المعلومات المالية للمكون هو نهج مناسب لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة. وعلى سبيل المثال، قد يكون للمكون عمليات محدودة ولكنه يمتلك جزءاً كبيراً من الأراضي والمباني الخاصة بالمجموعة أو يتحمل أرصدة ضرائب كبيرة.

تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية خاصة

أ١٣٥. قد يحدد مراجع المجموعة أن تصميم إجراءات مراجعة إضافية خاصة وتنفيذها على المعلومات المالية لمكون هو نهج مناسب، كما هو الحال عندما يلزم الحصول على أدلة مراجعة بشأن إقرار ذي صلة واحد أو أكثر فحسب. وعلى سبيل المثال، قد يقوم مراجع المجموعة باختبار فئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح مركزياً وقد يطلب من مراجع المكون تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية خاصة في المكون (على سبيل المثال، إجراءات مراجعة إضافية خاصة فيما يتعلق بتقويم مطالبات أو دعاوى قضائية في دولة المكون أو فيما يتعلق بوجود أصل).

عنصر المفاجأة

أ١٣٦. قد يؤدي إدخال عنصر المفاجأة في نوع العمل الذي سيتم تنفيذه، والمنشآت أو وحدات العمل التي تشهد تنفيذ الإجراءات، ومدى مشاركة مراجع المجموعة في العمل، إلى زيادة احتمالية التعرف على التحريفات الجوهرية في المعلومات المالية للمكونات التي قد ينشأ عنها تحريف جوهري

في القوائم المالية للمجموعة بسبب الغش.[٨٥]

الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة

أ١٣٧. قد يعتمد مراجع المجموعة على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة التي تعمل في جميع أجزاء المجموعة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس التي سيتم تنفيذها، سواءً على مستوى المجموعة أو في المكونات. ويتطلب معيار المراجعة (٣٣٠)[٨٦] من المراجع أن يُصمم ويُنفذ اختبارات لأدوات الرقابة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة تلك. وقد يتم إشراك مراجعي المكونات في تصميم اختبارات أدوات الرقابة وتنفيذها.

أ١٣٨. في حال اكتشاف انحرافات عن أدوات الرقابة التي ينوي المراجع الاعتماد عليها، يتطلب معيار المراجعة (٣٣٠)[٨٧] من المراجع إجراء استفسارات خاصة لفهم هذه الأمور والتبعات المحتملة المترتبة عليها. وفي حال اكتشاف انحرافات أكثر مما هو متوقع نتيجة لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فقد يلزم مراجع المجموعة تعديل خطة مراجعة المجموعة. وقد تشمل التعديلات المحتملة في خطة مراجعة المجموعة ما يلي:

- طلب تنفيذ المزيد من الإجراءات الأساس في مكونات معينة.
- التعرف على أدوات الرقابة الأخرى ذات الصلة التي تم تصميمها وتطبيقها بفاعلية واختبار فاعليتها التشغيلية.
- زيادة عدد المكونات التي تم اختيارها لتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية.

أ١٣٩. عند اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة مركزياً (على سبيل المثال، أدوات الرقابة في مركز للخدمة المشتركة أو اختبار أدوات الرقابة المشتركة)، قد يلزم مراجع المجموعة إبلاغ مراجعي المكونات بمعلومات عن أعمال المراجعة التي تم تنفيذها. وعلى سبيل المثال، عندما يُطلب من مراجع المكون تصميم الإجراءات الأساس وتنفيذها على كامل المعلومات المالية للمكون، أو تصميم الإجراءات الأساس وتنفيذها على واحدة أو أكثر من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، قد يجري مراجع المكون نقاشاً مع مراجع المجموعة حول اختبار أدوات الرقابة الذي تم تنفيذه مركزياً لتحديد طبيعة الإجراءات الأساس وتوقيتها ومداها.

آلية التوحيد

إجراءات التوحيد (راجع: الفقرة ٣٨)

أ١٤٠. قد تشمل إجراءات المراجعة الإضافية التي يتم تنفيذها على آلية التوحيد، بما في ذلك آليات التوحيد الفرعية، ما يلي:

- التحقق من انعكاس أثر قيود اليومية الضرورية في التوحيد؛
- تقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المطبقة على آلية التوحيد والاستجابة بشكل مناسب حال تحديد عدم فاعلية أي من أدوات الرقابة.

التعديلات وعمليات إعادة التصنيف الخاصة بالتوحيد (راجع: الفقرة ٣٨(ب))

أ١٤١. قد تتطلب آلية التوحيد إجراء تعديلات وعمليات إعادة تصنيف لمبالغ مقرر عنها في القوائم المالية للمجموعة لا تمر عبر تطبيقات تقنية المعلومات المعتادة، وقد لا تخضع لنفس أدوات الرقابة التي تخضع لها المعلومات المالية الأخرى. وقد يشتمل تقويم مراجع المجموعة لمدى مناسبة التعديلات وعمليات إعادة التصنيف، واكتمالها ودقتها، على ما يلي:

- تقويم ما إذا كانت التعديلات المهمة تعكس بشكل مناسب الأحداث والمعاملات التي تشكل أساس هذه التعديلات؛
- تحديد ما إذا كانت تلك المنشآت أو وحدات العمل التي تم تضمين معلوماتها المالية في القوائم المالية للمجموعة قد تم تضمينها بشكل مناسب؛

---

[٨٥] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٣٠(ج)

[٨٦] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٨

[٨٧] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ١٧

- تحديد ما إذا كانت التعديلات المهمة قد تم احتسابها ومعالجتها والتصريح بها بشكلٍ صحيح من قبل إدارة المجموعة، وعند الاقتضاء، من قبل إدارة المكون؛
- تحديد ما إذا كانت التعديلات المهمة مؤيَّدة بشكل سليم وموثَّقة بشكل كافٍ؛
- تقويم مطابقة وإزالة المعاملات داخل المجموعة والأرباح غير المحققة وأرصدة الحسابات داخل المجموعة.

اعتبارات عند إشراك مراجعي المكونات (راجع: الفقرتين ٤٢، ٤٣)

أ١٤٢. عندما يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجعي المكونات في تصميم إجراءات المراجعة الإضافية أو تنفيذها، قد يحدد مراجع المكون أنه من المناسب استخدام عمل أحد الخبراء الذين استعان بهم ويبلغ مراجع المجموعة بذلك. وفي هذه الظروف، عند تحديد ما إذا كان تصميم مراجع المكون وتنفيذه لإجراءات المراجعة الإضافية مناسباً، قد يناقش مراجع المجموعة مع مراجع المكون، على سبيل المثال:

- طبيعة عمل الخبير الذي استعان به، ونطاقه وأهدافه.
- تقويم مراجع المكون لمدى وفاء عمل الخبير الذي استعان به بأغراض مراجع المجموعة.

أ١٤٣. قد يعتمد المستوى المناسب لمدى مشاركة مراجع المجموعة على ظروف وهيكل المجموعة وعوامل أخرى مثل التجارب السابقة لمراجع المجموعة مع مراجعي المكونات الذين يتولون تنفيذ الإجراءات على آلية التوحيد، بما في ذلك آليات التوحيد الفرعية، وظروف ارتباط مراجعة المجموعة (على سبيل المثال، إذا كانت المعلومات المالية للمنشأة أو وحدة العمل لم يتم إعدادها وفقاً لنفس السياسات المحاسبية المطبقة على القوائم المالية للمجموعة).

تقويم التبليغات التي ترد من مراجع المكون ومدى كفاية عمله

الإبلاغ بالأمور ذات الصلة باستنتاج مراجع المجموعة بشأن مراجعة المجموعة (راجع: الفقرة ٤٥)

أ١٤٤. بالرغم من أن الأمور التي يتعين الإبلاغ بها وفقاً للفقرة ٤٥ هي أمور ذات صلة باستنتاج مراجع المجموعة بشأن مراجعة المجموعة، فإنه قد يتم الإبلاغ بأمور معينة أثناء تنفيذ الإجراءات الخاصة بمراجع المكون. وإضافة إلى الأمور الواردة في الفقرتين ٣٢ و٥٠، فإن هذه الأمور قد تشتمل، على سبيل المثال، على ما يلي:

- المعلومات المتعلقة بمخالفة المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها المخالفات التي يتم التعرف عليها للنصوص المتعلقة بالاستقلال؛ أو
- المعلومات المتعلقة بحالات عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح؛ أو
- مخاطر التحريف الجوهري المهمة الناشئة حديثاً، بما فيها مخاطر الغش؛ أو
- حالات الغش أو التصرفات غير القانونية المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها التي تتورط فيها إدارات أو موظفو المكونات والتي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية للمجموعة؛ أو
- المعاملات المهمة وغير المعتادة.

الإبلاغ عن التحريفات في المعلومات المالية للمكونات (راجع: الفقرة ٤٥(هـ))

أ١٤٥. قد تنبّه المعرفة بالتحريفات المصححة وغير المصححة عبر المكونات مراجع المجموعة إلى أوجه القصور التي من المحتمل أن تكون منتشرة في الرقابة الداخلية، عندما يتم النظر فيها جنباً إلى جنب مع أوجه القصور التي يتم الإبلاغ عنها وفقاً للفقرة ٤٥(ز). وإضافة إلى ذلك، قد يشير ارتفاع عدد التحريفات (غير المصححة أو المصححة) التي يتم التعرف عليها عمّا هو متوقع إلى ارتفاع خطر التحريفات غير المكتشفة، مما قد يقود مراجع المجموعة إلى استنتاج ضرورة تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة في مكونات معينة.

النتائج أو الاستنتاجات العامة لمراجع المكون (راجع: الفقرة ٤٥(ك))

أ١٤٦. يتأثر شكل ومحتوى منجزات مراجع المكون بطبيعة ومدى أعمال المراجعة التي طُلب منه تنفيذها. وقد تتناول السياسات أو الإجراءات الخاصة بمكتب مراجع المجموعة شكل أو صيغة الاستنتاجات العامة التي يتم الحصول عليها من مراجع المكون بشأن أعمال المراجعة التي قام بتنفيذها لأغراض مراجعة المجموعة. وفي بعض الحالات، قد تحدد الأنظمة أو اللوائح المحلية شكل الاستنتاجات (على سبيل المثال، الآراء) التي سيقدمها مراجع المكون.

تقويم ما إذا كانت الاتصالات مع مراجع المكون تفي بأغراض مراجع المجموعة (راجع: الفقرة ٤٦(ب))

أ١٤٧. إذا حدد مراجع المجموعة أن اتصالات مراجع المكون لا تفي بأغراض مراجع المجموعة، فقد ينظر مراجع المجموعة، على سبيل المثال، فيما يلي:

- ما إذا كان يمكن الحصول على المزيد من المعلومات من مراجع المكون (على سبيل المثال، من خلال المزيد من النقاشات أو الاجتماعات)؛ أو
- ما إذا كان من الضروري فحص المزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجع المكون وفقاً للفقرة ٤٧؛ أو
- ما إذا كان يلزم تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة وفقاً للفقرة ٤٨؛ أو
- ما إذا كانت توجد أي مخاوف بشأن كفاءة مراجع المكون أو قدراته.

فحص المزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات (راجع: الفقرة ٤٧)

أ١٤٨. تقدم الفقرة أ٧٥ إرشادات لمراجع المجموعة بشأن تكييف طبيعة وتوقيت ومدى توجيهه لمراجعي المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم، بناءً على حقائق وظروف مراجعة المجموعة وغيرها من الأمور (على سبيل المثال، مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة). وقد يتأثر أيضاً النظر الذي يجريه مراجع المجموعة وفقاً للفقرة ٤٧(ج) بالأمور الآتية ذات الصلة بالمشاركة الدائمة لمراجع المجموعة في عمل مراجعي المكونات:

- التبليغات التي ترد من مراجعي المكونات، بما فيها تلك التي تتم وفقاً للفقرة ٤٥ من هذا المعيار؛
- الفحص الذي يجريه مراجع المجموعة أثناء مراجعة المجموعة لتوثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات (على سبيل المثال، للوفاء بمتطلبات الفقرات ٣٤ و٤٢ و٤٣) أو الذي يجريه الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة وفقاً للفقرة ٣١ من معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث).

أ١٤٩. من العوامل الأخرى التي قد تؤثر على تحديد مراجع المجموعة لما إذا كان من الضروري فحص المزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات، ومدى تلك الضرورة، في ظل الظروف القائمة:

- درجة مشاركة مراجع المكون في إجراءات تقييم المخاطر وفي التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة؛
- الأحكام المهمة التي اتخذها مراجع المكون، والنتائج أو الاستنتاجات التي توصل إليها، بشأن الأمور التي تُعد ذات أهمية نسبية للقوائم المالية للمجموعة؛
- كفاءة وقدرات أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة لدى مراجع المكون المسؤولين عن فحص العمل الخاص بالأفراد الأقل خبرة؛
- ما إذا كان مراجع المكون ومراجع المجموعة يخضعان لسياسات أو إجراءات مشتركة فيما يخص فحص توثيق أعمال المراجعة.

الأحداث اللاحقة (راجع: الفقرتين ٤٩، ٥٠)

أ١٥٠. قد يقوم مراجع المجموعة بما يلي:

- مطالبة مراجعي المكونات بتنفيذ الإجراءات الخاصة بالأحداث اللاحقة لمساعدة مراجع المجموعة في التعرف على الأحداث التي تقع بين

تواريخ المعلومات المالية للمكونات وتاريخ تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة.

- تنفيذ إجراءات لتغطية الفترة بين تاريخ قيام مراجع المكون بالإبلاغ بالأحداث اللاحقة وتاريخ تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة.

تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها

مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة (راجع: الفقرة ٥١)

أ١٥١. تُعد مراجعة القوائم المالية للمجموعة عملية تراكمية ومتكررة. وأثناء قيام مراجع المجموعة بتنفيذ إجراءات المراجعة المخطط لها، قد تدفع أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها مراجع المجموعة إلى تعديل طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المراجعة الأخرى المخطط لها إذ قد تنمو إلى علم مراجع المجموعة معلومات تختلف كثيراً عن المعلومات التي استند إليها تقييم المخاطر. وعلى سبيل المثال:

- قد يلزم النظر في التحريفات *التي تم التعرف عليها في أحد المكونات* بالمقارنة مع المكونات الأخرى؛ *أو*
- قد يصبح مراجع المجموعة على دراية بقيود على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد في أحد المكونات بسبب تغيرات في البيئة (على سبيل المثال، نشوب حرب أو اندلاع اضطرابات مدنية أو تفشي أمراض).

وفي مثل هذه الظروف، قد يلزم مراجع المجموعة إعادة تقويم إجراءات المراجعة المخطط لها، بناءً على تعديل النظر في المخاطر التي تم تقييمها لجميع أو بعض فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة والإقرارات المتعلقة بها.

أ١٥٢. يساعد التقويم الذي تتطلبه الفقرة ٥١ مراجع المجموعة في تحديد ما إذا كانت الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة اللتان تم وضعهما للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة ما زالتا مناسبتين. وقد يكون المتطلب الوارد في معيار المراجعة (٣٣٠)[٨٨] الذي يقضي بأن يصمم وينفذ المراجع إجراءاتٍ أساس لكل فئة معاملات ذات أهمية نسبية ولكل رصيد حساب وكل إفصاح ذي أهمية نسبية، بغض النظر عن مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، مفيداً أيضاً لأغراض هذا التقويم في سياق القوائم المالية للمجموعات.

أ١٥٣. قد ينظر مراجع المجموعة في ممارسة فريق الارتباط لنزعة الشك المهني عند تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وعلى سبيل المثال، قد ينظر مراجع المجموعة فيما إذا كانت أمور كتلك الموضحة في الفقرة أ١٧ قد قادت فريق الارتباط على نحو غير ملائم إلى:

- الحصول على أدلة المراجعة التي يسهل الوصول إليها دون إيلاء الاعتبار المناسب لمدى صلتها وإمكانية الاعتماد عليها؛ أو
- الحصول على أدلة أقل إقناعاً مما يلزم في ظل الظروف القائمة؛ أو
- تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة بطريقة تنحاز للحصول على الأدلة المؤيّدة أو استبعاد الأدلة المناقِضة.

أ١٥٤. يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)[٨٩] من الشريك المسؤول عن الارتباط أن يحدد، من خلال فحصه لتوثيق أعمال المراجعة والمناقشة مع فريق الارتباط، في تاريخ تقرير المراجع أو قبله، أنه قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها ولإصدار تقرير المراجع. وتعتمد المعلومات التي قد تكون ذات صلة بتقويم مراجع المجموعة لأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من العمل الذي نفذه مراجعو المكونات على الحقائق والظروف الخاصة بمراجعة المجموعة، وقد يشمل ذلك:

- التبليغات التي ترد من مراجعي المكونات، التي تتطلبها الفقرة ٤٥، بما في ذلك النتائج أو الاستنتاجات العامة لمراجعي المكونات بشأن العمل المنفذ لأغراض مراجعة المجموعة؛
- التبليغات الأخرى التي ترد من مراجعي المكونات طوال مراجعة المجموعة، بما فيها تلك التي تتطلبها الفقرة ٣٢؛
- التوجيه المقدم من مراجع المجموعة لمراجعي المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم، بما في ذلك عند الاقتضاء فحص مراجع المجموعة للمزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات وفقاً للفقرة ٤٧.

---

[٨٨] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ١٨

[٨٩] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٣٢

أ١٥٥. في بعض الظروف، قد توفر مذكرة عامة موجزة، توضح العمل الذي تم تنفيذه ونتائجه، أساساً في حد ذاتها لمراجع المجموعة يمكِّنه من استنتاج أن العمل الذي نفذه مراجع المكون وأدلة المراجعة التي حصل عليها تفي بأغراض مراجعة المجموعة. وقد تكون هذه هي الحال، على سبيل المثال، عندما يكون مراجع المكون قد طُلب منه تنفذ إجراءات مراجعة إضافية خاصة حددها وأبلغه بها مراجع المجموعة.

تقويم التأثير الذي يلحق برأي مراجعة المجموعة (راجع: الفقرة ٥٢)

أ١٥٦. قد يشتمل التقويم الذي يجريه الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة على النظر فيما إذا كانت التحريفات المصححة وغير المصححة التي قام مراجعو المكونات بالإبلاغ عنها تشير إلى وجود إشكالية منهجية (على سبيل المثال، بشأن معاملات تخضع لسياسات محاسبية مشتركة أو أدوات رقابة مشتركة) قد تؤثر على المكونات الأخرى.

تقرير المراجع (راجع: الفقرة ٥٣)

أ١٥٧. على الرغم من أن مراجعي المكونات قد ينفذون أعمالاً على المعلومات المالية للمكونات من أجل مراجعة المجموعة وبهذا يكونون مسؤولين عن النتائج أو الاستنتاجات العامة التي يتوصلون إليها، فإن الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مكتب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة هو المسؤول عن رأي مراجعة المجموعة.

أ١٥٨. عند تعديل رأي مراجعة المجموعة بسبب عدم قدرة مراجع المجموعة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالمعلومات المالية لمكون واحد أو أكثر، يتم توضيح أسباب ذلك في قسم "أساس الرأي المتحفظ" أو "أساس الامتناع عن إبداء الرأي" في تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة.[٩٠] وفي بعض الظروف، قد يكون من الضروري الإشارة إلى مراجع المكون لشرح أسباب الرأي المعدل بصورة وافية، على سبيل المثال، عندما يكون مراجع المكون غير قادر على تنفيذ أو استكمال العمل المطلوب على المعلومات المالية للمكون بسبب ظروف خارجة عن سيطرة إدارة المكون.

الاتصال بإدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة

الاتصال بإدارة المجموعة (راجع: الفقرات ٥٤–٥٦)

أ١٥٩. قد تكون مراجعة المجموعة معقدة نظراً لعدد وطبيعة المنشآت ووحدات العمل التي تتشكل منها المجموعة. وإضافة إلى ذلك، ووفقاً لما هو موضح في الفقرة أ٧، فإن مراجع المجموعة قد يحدد أنه يمكن النظر في منشآت أو وحدات عمل معينة بصورة جماعية على أنها مكون واحد لأغراض التخطيط لمراجعة المجموعة وتنفيذها. وعليه، فقد يساعد النقاش مع إدارة المجموعة لتزويدها بنظرة عامة حول النطاق والتوقيت المخطط لهما في تنسيق العمل الذي يتم تنفيذه في المكونات، بما في ذلك عند إشراك مراجعي المكونات، وفي التعرف على إدارات المكونات (انظر الفقرة أ٢٤).

أ١٦٠. يحتوي معيار المراجعة (٢٤٠)[٩١] على متطلبات وإرشادات بشأن الإبلاغ عن حالات الغش إلى الإدارة، أو إلى المكلفين بالحوكمة عندما تكون الإدارة متورطة في الغش.

أ١٦١. قد تحتاج إدارة المجموعة إلى الحفاظ على سرية معلومات معينة جوهرية وحساسة. ومن أمثلة الأمور التي قد تكون مهمة للقوائم المالية الخاصة بالمكون والتي قد لا تكون إدارة المكون على علم بها:

- الدعاوى القضائية المحتملة.
- خطط التخلي عن أصول تشغيلية جوهرية.
- الأحداث اللاحقة.
- الاتفاقيات القانونية المهمة.

أ١٦٢. قد تقوم إدارة المجموعة بإحاطة مراجع المجموعة بحالات عدم التزام أو شبهة عدم التزام بالأنظمة أو اللوائح في المنشآت أو وحدات العمل

[٩٠] معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرتان ٢٠ و٢٤

[٩١] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرات ٤١-٤٣

داخل المجموعة. وتقدم الفقرة أ٨٧ إرشادات للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة في هذه الظروف.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المجموعة (راجع: الفقرة ٥٧)

أ١٦٣. قد تشمل الأمور التي يقوم مراجع المجموعة بإبلاغها إلى المكلفين بالحوكمة في المجموعة الأمور التي قام مراجعو المكونات بلفت انتباه مراجع المجموعة إليها، والتي يقرر مراجع المجموعة أنها ذات أهمية لمسؤوليات المكلفين بالحوكمة في المجموعة. وقد يتم الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المجموعة في أوقات مختلفة أثناء مراجعة المجموعة. وعلى سبيل المثال، قد يتم الإبلاغ بالأمر المشار إليه في الفقرة ٥٧(أ) بعد قيام مراجع المجموعة بتحديد العمل الذي سيتم تنفيذه على المعلومات المالية للمكونات. ومن جهة أخرى، قد يتم الإبلاغ بالأمر المشار إليه في الفقرة ٥٧(ب) في نهاية المراجعة، ويتم الإبلاغ بالأمور المشار إليها في الفقرة ٥٧ (ج) و(د) عند حدوثها.

أ١٦٤. يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠)[٩٢] من المراجع إعطاء المكلفين بالحوكمة نظرة عامة على نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما. وفيما يخص مراجعة المجموعة، يساعد هذا الاتصال المكلفين بالحوكمة في فهم تحديد مراجع المجموعة للمكونات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة، بما في ذلك ما إذا كان سيتم النظر في منشآت أو وحدات عمل معينة للمجموعة بصورة جماعية على أنها مكون واحد، وفهم خطة إشراك مراجعي المكونات. ويساعد هذا الاتصال أيضاً في التمكين من التوصل إلى فهم متبادل وإجراء نقاش حول المجموعة وبيئتها (انظر الفقرة ٣٠) والمجالات التي قد يطلب المكلفون بالحوكمة من مراجع المجموعة تنفيذ المزيد من الإجراءات بشأنها، إن وجدت.

الإبلاغ عن أوجه القصور التي تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ٥٨)

أ١٦٥. يتولى مراجع المجموعة مسؤولية تحديد ما إذا كان وجه واحد أو أكثر من أوجه القصور التي تم التعرف عليها تشكّل، كل منها على حدة أو مع بعضها، أوجه قصور مهمة، استناداً إلى أعمال المراجعة التي تم تنفيذها.[٩٣] وقد يطلب مراجع المجموعة معلومات من مراجع المكون بشأن ما إذا كان القصور الذي تم التعرف عليه أو مجموعة أوجه القصور التي تم التعرف عليها في المكون تُعد قصوراً مهماً في الرقابة الداخلية.

التوثيق (راجع: الفقرة ٥٩)

أ١٦٦. تحتوي معايير المراجعة الأخرى على متطلبات توثيق خاصة تهدف إلى توضيح تطبيق معيار المراجعة (٢٣٠) في ظل الظروف الخاصة بتلك المعايير الأخرى. ويحتوي الملحق الخاص بمعيار المراجعة (٢٣٠) على قائمة بمعايير المراجعة الأخرى التي تشتمل على متطلبات وإرشادات خاصة فيما يتعلق بالتوثيق.

أ١٦٧. يدعم توثيق أعمال المراجعة فيما يخص مراجعة المجموعة التقويم الذي يجريه مراجع المجموعة وفقاً للفقرة ٥١ بشأن ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس للرأي الخاص بمراجعة المجموعة. انظر أيضاً الفقرة أ١٥٤.

أ١٦٨. يتألف توثيق أعمال المراجعة فيما يخص مراجعة المجموعة مما يلي:

- التوثيق الوارد في ملف مراجع المجموعة؛
- التوثيق المنفصل في الملفات الخاصة بمراجعي المكونات فيما يتعلق بالعمل الذي قاموا بتنفيذه لأغراض مراجعة المجموعة (أي توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات).

أ١٦٩. يخضع الجمع النهائي لتوثيق أعمال المراجعة، والاحتفاظ به، فيما يخص مراجعة المجموعة للسياسات والإجراءات الخاصة بمكتب مراجع المجموعة وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١).[٩٤] وقد يصدر مراجع المجموعة تعليمات خاصة إلى مراجعي المكونات بشأن جمع التوثيق الخاص بالعمل الذي قاموا بتنفيذه لأغراض مراجعة المجموعة، والاحتفاظ به.

الأساس الذي استند إليه مراجع المجموعة في تحديد المكونات (راجع: الفقرة ٥٩(ب))

أ١٧٠. قد يتم توثيق الأساس الذي استند إليه مراجع المجموعة في تحديد المكونات بعدة طرق، من بينها على سبيل المثال، توثيق ما يتعلق بالوفاء

---

[٩٢] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٥

[٩٣] معيار المراجعة (٢٦٥)، الفقرة ٨

[٩٤] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرات ٣١(و) وأ٨٣–أ٨٥

بمتطلبات الفقرات ٢٢ و٣٣ و٥٧(أ) من هذا المعيار.

الأساس الذي استند إليه مراجع المجموعة في التحقق من كفاءات وقدرات مراجعي المكونات (راجع: الفقرة ٥٩(د))

أ١٧١. يقدم معيار إدارة الجودة (١)[٩٥] إرشادات بشأن الأمور التي قد تتناولها سياسات أو إجراءات المكتب فيما يتعلق بكفاءات وقدرات أعضاء فريق الارتباط. وقد تقدم هذه السياسات أو الإجراءات توضيحات أو إرشادات بشأن كيفية توثيق التحقق من كفاءات وقدرات فريق الارتباط، بمن فيهم مراجعي المكونات. وعلى سبيل المثال، قد يشتمل التأكيد الذي يتم الحصول عليه من مراجع المكون وفقاً للفقرة ٢٤ على معلومات بشأن خبرة مراجع المكون في الصناعات ذات الصلة. وقد يطلب مراجع المجموعة أيضاً الحصول على تأكيد بأن مراجع المكون لديه الوقت الكافي لتنفيذ إجراءات المراجعة المسندة إليه.

توثيق التوجيه المقدم لمراجعي المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم (راجع: الفقرة ٥٩(و))

أ١٧٢. وفقاً لما هو موضح في الفقرة أ٧٥، سيقوم مراجع المجموعة بتكييف النهج الخاص بالتوجيه والإشراف والفحص عند مراجعة المجموعة بناءً على حقائق وظروف الارتباط، وسيجمع هذا النهج بصفة عامة بين السياسات أو الإجراءات الخاصة بمكتب مراجع المجموعة إضافة إلى الاستجابات التي توضع خصيصاً لمراجعة المجموعة. وقد تقدم هذه السياسات أو الإجراءات أيضاً توضيحات أو إرشادات بشأن توثيق التوجيه المقدم من مراجع المجموعة لفريق الارتباط وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم.

أ١٧٣. يتطلب معيار المراجعة (٣٠٠)[٩٦] من المراجع وضع خطة مراجعة تشتمل على وصف لطبيعة وتوقيت ومدى ما تم التخطيط له من توجيه لأعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم. وعند إشراك مراجعي المكونات، فإن مدى هذا الوصف سيتباين في الغالب حسب المكون، مع إدراك أن الخطة الموضوعة لطبيعة وتوقيت ومدى توجيه مراجعي المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم قد تتأثر بالأمور الموضحة في الفقرة أ٥١.

أ١٧٤. قد يشتمل توثيق مراجع المجموعة للأعمال المتعلقة بتوجيه مراجعي المكونات والإشراف عليهم وفحص عملهم، على سبيل المثال، على ما يلي:

- الاتصالات المطلوبة مع مراجعي المكونات، بما في ذلك التعليمات الصادرة والتأكيدات الأخرى التي يتطلبها هذا المعيار.
- المبررات وراء اختيار الزيارات التي تمت لمواقع مراجعي المكونات والحاضرين في الاجتماعات وطبيعة الأمور التي تم مناقشتها.
- الأمور التي تم مناقشتها في الاجتماعات مع مراجعي المكونات أو إدارات المكونات.
- مبررات تحديد مراجع المجموعة لتوثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات الذي تم اختياره لفحصه.
- التغييرات في الطبيعة والمدى المقررين للمشاركة في عمل مراجعي المكونات، وأسبابها (على سبيل المثال، تخصيص أعضاء في فريق الارتباط أكثر خبرة مما كان متوقعاً في البداية في مجالات المراجعة التي ترتفع فيها درجة التعقيد أو عدم الموضوعية).

أ١٧٥. تتطلب الفقرة ٤٧ من مراجع المجموعة تحديد ما إذا كان من الضروري فحص المزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات، ومدى تلك الضرورة. وتقدم الفقرتان أ١٤٨ وأ١٤٩ إرشادات لمراجع المجموعة بشأن هذا التحديد.

أ١٧٦. لا يلزم عادةً نسخ توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات في ملف المراجعة الخاصة بمراجع المجموعة. ولكن قد يقرر مراجع المجموعة تلخيص توثيق معين أعده مراجعو المكونات، أو نسخه أو الاحتفاظ بنسخ منه، في ملف المراجعة الخاص بمراجع المجموعة لاستكمال وصف أمر معين ذُكر في التبليغات التي وردت من مراجع المكون، بما في ذلك الأمور التي يتطلب هذا المعيار الإبلاغ بها. وقد يكون من أمثلة هذا التوثيق الخاص بمراجعي المكونات:

- قائمة أو ملخص بالأحكام المهمة التي اتخذها مراجع المكون، والاستنتاجات التي توصل إليها بشأنها، التي تُعد ذات صلة بمراجعة المجموعة؛
- الأمور التي قد يلزم إبلاغها إلى المكلفين بالحوكمة في المجموعة؛

---

[٩٥] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة أ٩٦

[٩٦] معيار المراجعة (٣٠٠)، الفقرة ٩

- الأمور التي قد يتم تحديد أنها من الأمور الرئيسة للمراجعة التي سيتم الإبلاغ بها في تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة.

أ١٧٧. قد يلزم تضمين توثيق معين أعده مراجعو المكونات في ملف المراجعة الخاص بمراجع المجموعة، عندما تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذلك، على سبيل المثال، للاستجابة لطلب السلطات التنظيمية بفحص التوثيق المتعلق بالعمل الذي نفذه مراجعو المكونات.

أ١٧٨. قد تساعد السياسات أو الإجراءات التي يحددها المكتب وفقاً لنظام إدارة الجودة الخاص به، أو الموارد التي يوفرها المكتب أو الشبكة، مراجع المجموعة في توثيق توجيهه لمراجعي المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم. وعلى سبيل المثال، قد يتم استخدام أداة مراجعة إلكترونية لتيسير الاتصالات بين مراجع المجموعة ومراجعي المكونات. وقد يتم استخدام هذه الأداة أيضاً لتوثيق أعمال المراجعة، بما في ذلك لتوفير المعلومات المتعلقة بالفاحصين وتواريخ فحصهم ومداه.

اعتبارات إضافية عند تقييد الوصول إلى توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات (راجع: الفقرة ٥٩)

أ١٧٩. قد يفرض توثيق أعمال المراجعة عند مراجعة المجموعة بعض التعقيدات أو التحديات الإضافية في ظروف معينة. وقد تكون هذه هي الحال، على سبيل المثال، عندما تحظر الأنظمة أو اللوائح على مراجع المكون تقديم التوثيق خارج الدولة، أو عندما تقيد الحروب أو الاضطرابات المدنية أو حالات تفشي الأمراض الوصول إلى توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة الذي أعده مراجعو المكونات.

أ١٨٠. قد يتمكن مراجع المجموعة من التغلب على تلك القيود، على سبيل المثال، عن طريق ما يلي:

- زيارة موقع مراجع المكون، أو الاجتماع مع مراجع المكون في موقع يختلف عن المكان الذي يتواجد فيه، لفحص توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجع المكون؛ أو
- فحص توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة عن بُعد عبر استخدام التقنية، عندما لا يكون ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح؛ أو
- مطالبة مراجع المكون بإعداد وتقديم مذكرة تتناول المعلومات ذات الصلة وعقد نقاشات مع مراجع المكون، عند اللزوم، لمناقشة محتوى تلك المذكرة؛ أو
- إجراء نقاش مع مراجع المكون بشأن الإجراءات التي قام بتنفيذها والأدلة التي حصل عليها والاستنتاجات التي توصل إليها.

ويُعد تحديد ما إذا كان واحد أو أكثر من التصرفات الموضحة أعلاه كافياً للتغلب على القيود أمراً يخضع للحكم المهني، بناءً على الحقائق والظروف الخاصة بمراجعة المجموعة.

أ١٨١. عند تقييد الوصول إلى توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات، يلزم رغم ذلك أن يكون التوثيق الخاص بمراجع المجموعة مستوفياً لمتطلبات معايير المراجعة، بما فيها تلك التي تتعلق بتوثيق طبيعة وتوقيت ومدى توجيه مراجع المجموعة لمراجعي المكونات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم. وقد تفيد الإرشادات الواردة في الفقرتين أ١٤٨ وأ١٤٩ في تحديد مدى فحص مراجع المجموعة لتوثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات في هذه الظروف. وتقدم الفقرتان أ١٧٦ وأ١٧٧ أمثلة للظروف التي قد يتم فيها تضمين توثيق معين لأعمال المراجعة أعده مراجعو المكونات في ملف المراجعة الخاص بمراجع المجموعة.

أ١٨٢. في حال عدم قدرة مراجع المجموعة على التغلب على القيود المفروضة على الوصول إلى توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو المكونات، فقد يلزم مراجع المجموعة النظر فيما إذا كان هناك قيد على النطاق قد يتطلب تعديلاً في الرأي المتعلق بالقوائم المالية للمجموعة. انظر الفقرة أ٤٥.

الملحق الأول

(راجع: الفقرة أ٤٥)

مثال توضيحي لتقرير المراجع المستقل عندما يكون مراجع المجموعة غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس للرأي الخاص بمراجعة المجموعة

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

- **هذه مراجعة لمجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة هي مراجعة مجموعة لمنشأة 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).**
- **مراجع المجموعة غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بمكون تمت المحاسبة عنه بطريقة حقوق الملكية (مثبت بمبلغ ١٥ مليون ريال في قائمة المركز المالي، التي تتضمن أصولاً يبلغ مجموعها ٦٠ مليون ريال) لأن مراجع المجموعة لم تتوفر له إمكانية الوصول إلى السجلات المحاسبية الخاصة بالمكون أو إدارة المكون أو مراجع المكون.**
- **لقد قرأ مراجع المجموعة القوائم المالية المُراجعة للمكون كما في ٣١ ديسمبر ×١ ٢٠، بما في ذلك تقرير المراجع عليها، ونظر في المعلومات المالية ذات الصلة التي تحتفظ بها إدارة المجموعة فيما يتعلق بالمكون.**
- **بحسب حكم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، فإن التأثير الواقع على القوائم المالية للمجموعة بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة هو تأثيرٌ جوهري، ولكنه غير منتشر.[١]**
- **يشتمل الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المعتمد في المملكة العربية السعودية على جميع المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة.**
- **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).**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.[٢]**
- **حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والرأي المتحفظ في القوائم المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية الموحدة عن المسؤولين عن إعداد تلك القوائم.**
- **بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية الموحدة، يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى تتطلبها الأنظمة المحلية.**

---

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

١ إذا كان التأثير الواقع على القوائم المالية للمجموعة بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة تأثيراً جوهرياً ومنتشراً، بحسب حكم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، فإن الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة يمتنع عن إبداء الرأي وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

٢ معيار المراجعة (٧٠١) *"الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"*

تقرير المراجع المستقل

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

التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة[٣]

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة للشركة (س) والمنشآت التابعة لها (المجموعة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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 الموحد للمجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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.

أساس الرأي المتحفظ

تم تسجيل استثمار الشركة (س) في الشركة (ص)، وهي منشأة أجنبية زميلة تم الاستحواذ عليها خلال العام، وتمت المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية، بمبلغ ١٥ مليون ريال في قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وتم تضمين نصيب الشركة (س) في صافي دخل الشركة (ص) والبالغ قيمته ١ مليون ريال في قائمة الدخل الشامل الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ. ولم يكن بمقدورنا الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن المبلغ الدفتري لاستثمار الشركة (س) في الشركة (ص) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، ونصيب 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 أي تعديلات على هذه المبالغ.

ولقد 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 وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)*، المعتمد في المملكة العربية السعودية، وقد وفينا بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا، فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافيةٌ ومناسبةٌ 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)[٤] - انظر المثال التوضيحي (٦) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠). ويتم تعديل الفقرة الأخيرة في قسم "المعلومات الأخرى" في المثال التوضيحي (٦) لتصف الأمر الخاص الذي نتج عنه الرأي المتحفظ والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية الموحدة[٥]

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠)[٦] – انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠).]

---

[٣] 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.

[٤] معيار المراجعة (٧٢٠) *"مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"*

[٥] في جميع هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

[٦] معيار المراجعة ٧٠٠ *"تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"*

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠). ولا يتم إدراج الفقرتين الأخيرتين اللتين تنطبقان على عمليات مراجعة المنشآت المدرجة فقط.]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار 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]

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

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة أ٨٨)

فهم نظام الرقابة الداخلية للمجموعة

١. يقدم هذا الملحق أمثلة لأمور تتعلق بالرقابة الداخلية قد تفيد في التوصل إلى فهم لنظام الرقابة الداخلية في سياق بيئة المجموعات، ويستفيض الملحق في كيفية تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)[١] فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية للمجموعات. وهذه الأمثلة قد لا تكون ذات صلة بكل ارتباط لمراجعة المجموعات وهذه القائمة ليس بالضرورة أن تكون قائمة كاملة بالأمثلة.

بيئة الرقابة

٢. قد يتناول فهم مراجع المجموعة لبيئة الرقابة أموراً مثل ما يلي:

- هيكل الحوكمة ومهام الإدارات عبر المجموعة، ومسؤوليات الإشراف التي تتولاها إدارة المجموعة، بما في ذلك ترتيبات إسناد الصلاحيات والمسؤوليات إلى إدارات المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة.
- طريقة هيكلة وتنظيم إشراف المكلفين بالحوكمة على نظام الرقابة الداخلية للمجموعة.
- طريقة الإبلاغ بالمعايير المسلكية والسلوكية، وتعزيزها، في الممارسة العملية عبر المجموعة (على سبيل المثال، عن طريق برامج على مستوى المجموعة، مثل مدونات قواعد السلوك وبرامج منع الغش).
- اتساق السياسات والإجراءات عبر المجموعة، بما في ذلك الأدلة الإرشادية لإجراءات إعداد التقرير المالي في المجموعة.

آلية المجموعة لتقييم المخاطر

٣. قد يتناول فهم مراجع المجموعة للآلية التي تتبعها المجموعة لتقييم المخاطر أموراً مثل آلية إدارة المجموعة لتقييم المخاطر، وبعبارة أخرى، آلية التعرف على مخاطر الأعمال وتحليلها وإدارتها، بما فيها خطر الغش، التي قد تؤدي إلى تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة. وقد يتناول أيضاً هذا الفهم مدى تطور آلية المجموعة لتقييم المخاطر ومدى مشاركة المنشآت ووحدات العمل في هذه الآلية.

آلية المجموعة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية

٤. قد يتناول فهم مراجع المجموعة للآلية التي تتبعها المجموعة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها أموراً مثل متابعة أدوات الرقابة، بما في ذلك كيفية متابعة أدوات الرقابة عبر المجموعة، وعند الاقتضاء، أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية عبر المجموعة، بما في ذلك طبيعتها ومسؤولياتها وأنشطتها فيما يتعلق بمتابعة أدوات الرقابة في المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة. ويتطلب معيار المراجعة (٦١٠)[٢] من المراجع تقويم مدى الدعم الذي يوفره الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين، ومستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، وما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك تطبيقها لرقابة الجودة.

نظام المعلومات والاتصالات

٥. قد يتناول فهم مراجع المجموعة لنظام المعلومات والاتصالات داخل المجموعة أموراً مثل ما يلي:

- مدى المركزية في بيئة تقنية المعلومات داخل المجموعة ومدى التشارك في تطبيقات تقنية المعلومات وآليات تقنية المعلومات والبنية التحتية لتقنية المعلومات.
- متابعة إدارة المجموعة للعمليات التشغيلية والنتائج المالية للمنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، بما في ذلك الإجراءات

---

[١] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الملحق الثالث

[٢] معيار المراجعة (٦١٠) *"استخدام عمل المراجعين الداخليين"*، الفقرة ١٥

الروتينية المعتادة لإعداد التقارير، التي تمكِّن إدارة المجموعة من متابعة الأداء مقارنة بالميزانيات واتخاذ التصرفات المناسبة.

- المتابعة والرقابة والمطابقة والإزالة للمعاملات والأرباح غير المحققة داخل المجموعة، وأرصدة الحسابات داخل المجموعة على مستوى المجموعة.
- آلية متابعة حسن توقيت المعلومات المالية التي يتم استلامها من المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، وتقويم مدى دقة تلك المعلومات واكتمالها.

آلية التوحيد

٦. قد يتناول فهم مراجع المجموعة لآلية التوحيد أموراً مثل ما يلي:

أمور تتعلق بإطار التقرير المالي المنطبق:

- مدى فهم إدارات المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة لإطار التقرير المالي المنطبق.
- آلية تحديد المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، والمحاسبة عنها، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
- آلية تحديد القطاعات التي يتم التقرير عنها، لأجل التقرير عن القطاعات وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
- آلية تحديد العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة للتقرير عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
- السياسات المحاسبية المطبقة على القوائم المالية للمجموعة، والتغييرات فيها عن مثيلاتها الخاصة بالسنة المالية السابقة، والتغييرات الناتجة عن إصدار معايير جديدة أو محدثة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.
- إجراءات التعامل مع المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة التي تختلف نهايات السنة المالية لها عن نهاية السنة المالية للمجموعة.

أمور تتعلق بآلية التوحيد:

- الآلية التي تتبعها إدارة المجموعة للتوصل إلى فهم للسياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، وعند الاقتضاء، التأكد من استخدام سياسات محاسبية موحدة لإعداد المعلومات المالية للمنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة لأجل إعداد القوائم المالية للمجموعة، والتأكد من أن الاختلافات في السياسات المحاسبية قد تم تحديدها، وتم تعديلها عند الحاجة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. والسياسات المحاسبية الموحدة هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات الخاصة التي تتبناها المجموعة، بناءً على إطار التقرير المالي المنطبق، والتي تستخدمها المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة للتقرير عن المعاملات المتشابهة بشكل متسق. وعادةً ما تكون هذه السياسات موضحة في الأدلة الإرشادية لإجراءات إعداد التقرير المالي وحزمة التقارير التي تصدرها إدارة المجموعة.
- الآلية التي تتبعها إدارة المجموعة للتأكد من اكتمال ودقة التقارير المالية وصدورها في الوقت المناسب من قبل المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة من أجل توحيدها.
- آلية ترجمة المعلومات المالية للمنشآت أو وحدات العمل الأجنبية داخل المجموعة إلى العملة الخاصة بالقوائم المالية للمجموعة.
- كيفية تنظيم بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمجموعة لتناسب التوحيد، والسياسات التي تحدد مسارات تدفق المعلومات خلال آلية التوحيد، بما في ذلك تطبيقات تقنية المعلومات المستخدمة.
- الآلية التي تتبعها إدارة المجموعة للحصول على المعلومات المتعلقة بالأحداث اللاحقة.

أمور تتعلق بالتعديلات وعمليات إعادة التصنيف الخاصة بالتوحيد:

- آلية تسجيل تعديلات التوحيد، بما في ذلك إعداد قيود اليومية ذات العلاقة والتصريح بها ومعالجتها، وخبرة الموظفين المسؤولين عن التوحيد.
- تعديلات التوحيد التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق.

- المبرر التجاري للأحداث والمعاملات التي نشأت عنها تعديلات التوحيد.
- معدل المعاملات بين المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، وطبيعتها وحجمها.
- إجراءات المتابعة والرقابة والمطابقة والإزالة للمعاملات والأرباح غير المحققة داخل المجموعة، وأرصدة الحسابات داخل المجموعة.
- الخطوات المتخذة للوصول إلى القيمة العادلة للأصول والالتزامات المستحوذ عليها، وإجراءات استنفاد الشهرة (عند الاقتضاء)، واختبار الهبوط في قيمة الشهرة، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
- الترتيبات مع مالك الأغلبية أو مع أصحاب حقوق الأقلية فيما يتعلق بالخسائر التي تكبدتها المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة (على سبيل المثال، الواجب على صاحب حق الأقلية بالتعويض عن تلك الخسائر).

أنشطة الرقابة

٧. قد يتناول فهم مراجع المجموعة لمكون أنشطة الرقابة أموراً مثل ما يلي:

- مدى التشارك في أدوات الرقابة على معالجة المعلومات وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، فيما يخص المجموعة بكاملها أو جزء منها.
- مدى التشارك في تصميم أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة على مستوى الإقرارات، فيما يخص المجموعة بكاملها أو جزء منها.
- مدى التطبيق المتسق لأدوات الرقابة المصممة بشكل مشترك، فيما يخص المجموعة بكاملها أو جزء منها.

الملحق الثالث

(راجع: الفقرة أ١١٢)

أمثلة للأحداث أو الظروف التي قد تنشأ عنها مخاطر للتحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة

فيما يلي أمثلة للأحداث (بما فيها المعاملات) والظروف التي قد تشير إلى وجود مخاطر للتحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، بما في ذلك فيما يتعلق بآلية التوحيد. ورغم أن هذه الأمثلة المذكورة حسب عوامل الخطر الملازم تغطي نطاقاً واسعاً من الأحداث والظروف؛ فإن هذه الأحداث والظروف ليست جميعها ذات صلة بكل ارتباط لمراجعة المجموعات وقائمة الأمثلة ليست أيضاً قائمة شاملة. وقد تم تصنيف الأحداث والظروف حسب عامل الخطر الملازم الذي قد يكون له الأثر الأكبر في ظل الظروف القائمة. وجدير بالذكر أنه نظراً للعلاقات المتبادلة بين عوامل الخطر الملازم، فإن أمثلة الأحداث والظروف من المرجح أيضاً أن تخضع لعوامل أخرى من عوامل الخطر الملازم، أو قد تتأثر بها، بدرجات متفاوتة. انظر أيضاً الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩).

عامل الخطر الملازم	أمثلة للأحداث أو الظروف التي قد ينشأ عنها وجود مخاطر للتحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة على مستوى الإقرارات:
التعقيد	• وجود معاملات معقدة تتم المحاسبة عنها في أكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة داخل المجموعة. • قيام المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة بتطبيق سياسات محاسبية تختلف عن تلك المطبقة على القوائم المالية للمجموعة. • القياسات أو الإفصاحات المحاسبية التي تشتمل على آليات معقدة تستخدمها المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، مثل المحاسبة عن الأدوات المالية المعقدة. • العمليات التشغيلية التي تخضع للوائح على درجة عالية من التعقيد في دول متعددة، أو المنشآت أو حدات العمل داخل المجموعة التي تعمل في صناعات متعددة تخضع لأنواع مختلفة من اللوائح.
عدم الموضوعية	• الاجتهادات بشأن تحديد المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة التي يتعين إدراج معلوماتها المالية في القوائم المالية للمجموعة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، على سبيل المثال ما إذا كانت توجد أية منشآت ذات غرض خاص أو منشآت غير تجارية يتعين إدراجها. • الاجتهادات بشأن التطبيق الصحيح لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق من قبل المنشآت أو وحدات العمل في المجموعة.
التغيير	• عمليات الاستحواذ أو الاستبعاد أو إعادة التنظيم المتكررة.
عدم التأكد	• عمل المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة في دول أجنبية مما قد يعرضها لعوامل مثل التدخل الحكومي غير المتوقع في مجالات مثل السياسة التجارية والمالية والقيود على حركات العملة وتوزيعات الأرباح، فضلاً عن التقلبات في أسعار الصرف.
قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر الملازم	• العلاقات والمعاملات غير المعتادة مع الأطراف ذات العلاقة. • اختلاف نهايات السنة المالية للمنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، وإمكانية استغلال ذلك للتلاعب في توقيت المعاملات. • وجود سوابق لتعديلات غير مصرح بها أو غير مكتملة عند التوحيد. • التخطيط الصارم لمواجهة الضرائب داخل المجموعة، أو كبر حجم المعاملات النقدية مع المنشآت في الملاذات

عامل الخطر الملازم	أمثلة للأحداث أو الظروف التي قد ينشأ عنها وجود مخاطر للتحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة على مستوى الإقرارات:
	الضريبية. • وجود سوابق لعدم توازن أرصدة الحسابات داخل المجموعة أو عدم تطابقها عند التوحيد. • التحويلات النقدية الكبيرة أو غير المعتادة داخل المجموعة، ولاسيّما إلى المنشآت أو وحدات العمل التي تم إنشاؤها حديثاً والتي تعمل في مواقع ذات مخاطر غش مهمة أو شديدة.

من المؤشرات الدالة على أن بيئة الرقابة أو آلية المجموعة لتقييم المخاطر أو آلية المجموعة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها غير مناسبة لظروف المجموعة، بالنظر إلى طبيعة المجموعة ومدى تعقيدها، ولا توفر أساساً مناسباً للمكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمجموعة:

- ضعف هياكل حوكمة الشركات، بما في ذلك عدم الشفافية في آليات اتخاذ القرار.
- عدم وجود أدوات رقابة على آلية إعداد التقرير المالي للمجموعة، أو عدم فاعلية تلك الأدوات، بما في ذلك عدم كفاية المعلومات المتوفرة لدى إدارة المجموعة بشأن متابعة العمليات التشغيلية والنتائج المالية للمنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة.

معيار المراجعة (٦١٠): استخدام عمل المراجعين الداخليين

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٦١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٦١٠)

استخدام عمل المراجعين الداخليين

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

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١—٥
العلاقة بين معيار المراجعة (٣١٥) ومعيار المراجعة (٦١٠)	٦—١٠
مسؤولية المراجع الخارجي عن المراجعة	١١
تاريخ السريان	١٢
الأهداف	١٣
التعريفات	١٤
المتطلبات	
تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، ومجالات هذا الاستخدام ومداه	١٥—٢٠
استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية	٢١—٢٥
تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، ومجالات هذه الاستعانة ومداها	٢٦—٣٢
الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة	٣٣—٣٥
التوثيق	٣٦—٣٧
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
تعريف وظيفة المراجعة الداخلية	أ١—أ٤
تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، ومجالات هذا الاستخدام ومداه	أ٥—أ٢٣
استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية	أ٢٤—أ٣٠
تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، ومجالات هذه الاستعانة ومداها	أ٣١—أ٣٩
الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة	أ٤٠—أ٤١

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٦١٠) *"استخدام عمل المراجعين الداخليين"* 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 مسؤوليات المراجع الخارجي عند استخدام عمل المراجعين الداخليين. ويتضمن ذلك (أ) استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على أدلة المراجعة (ب) والاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة تحت توجيه وإشراف وفحص المراجع الخارجي.

٢. لا ينطبق هذا المعيار إذا لم توجد في المنشأة وظيفة للمراجعة الداخلية. (راجع: الفقرة أ٢)

٣. إذا كانت في المنشأة وظيفة للمراجعة الداخلية، فإن المتطلبات الواردة في هذا المعيار فيما يتعلق باستخدام عمل تلك الوظيفة لا تنطبق إذا:

(أ) كانت مسؤوليات وأنشطة الوظيفة غير ذات صلة بالمراجعة؛ أو

(ب) كان المراجع الخارجي لا يتوقع استخدام عمل الوظيفة في الحصول على أدلة المراجعة استناداً إلى الفهم المبدئي الذي توصل إليه بشأن الوظيفة نتيجة للإجراءات المنفذة بموجب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩).[١]

ولا يتطلب أيٌ مما هو وارد في هذا المعيار من المراجع الخارجي استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية لتعديل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها مباشرة من قبل المراجع الخارجي أو تقليل مداها؛ بل يُترك ذلك لقرار المراجع الخارجي عند وضعه للاستراتيجية العامة للمراجعة.

٤. علاوة على ذلك، لا تنطبق المتطلبات الواردة في هذا المعيار فيما يتعلق بالمساعدة المباشرة إذا لم يخطط المراجع الخارجي للاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة.

٥. في بعض الدول، وبموجب الأنظمة أو اللوائح، قد يكون المراجع الخارجي ممنوعاً من، أو مقيداً بدرجة ما عند استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية أو الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة. ولا يلغي هذا المعيار الأنظمة أو اللوائح التي تحكم مراجعة القوائم المالية.[٢] وبناءً عليه، فإن مثل هذا الحظر أو هذه القيود، لن تمنع المراجع الخارجي من الالتزام بهذا المعيار. (راجع: الفقرة أ٣١)

العلاقة بين معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) ومعيار المراجعة (٦١٠)

٦. تضع العديد من المنشآت وظائف للمراجعة الداخلية كجزء من هياكلها الخاصة بالرقابة الداخلية والحوكمة. وتختلف أهداف ونطاق وظيفة المراجعة الداخلية، وطبيعة مسؤولياتها وموقعها التنظيمي، بما في ذلك سلطة الوظيفة ومساءلتها، اختلافاً كبيراً ويعتمد ذلك على حجم وهيكل المنشأة ومتطلبات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال.

٧. يتناول معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) كيف أن المعرفة والخبرة بوظيفة المراجعة الداخلية يمكن أن تفيد في فهم المراجع الخارجي للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وفي التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. كما يشرح معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)[٣] كيف أن الاتصال الفعّال بين المراجعين الداخليين والخارجيين يوفر أيضاً بيئة يمكن للمراجع الخارجي من خلالها الإلمام بالأمور المهمة التي قد تؤثر على عمله.

٨. بناءً على ما إذا كان الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة تدعم بشكل كافٍ موضوعية المراجعين الداخليين، ومستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، وما إذا كانت الوظيفة تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، قد يستطيع المراجع الخارجي أيضاً استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية بطريقة بناءة ومتكاملة. ويتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع الخارجي عندما يتوقع، استناداً إلى فهمه المبدئي لوظيفة المراجعة الداخلية الذي تم التوصل إليه نتيجة للإجراءات التي تم تنفيذها بموجب معيار المراجعة (٣١٥)

---

[١] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"

[٢] معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة أ٦٠

[٣] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٤(أ)(٢) والملحق الرابع

(المحدث في عام ٢٠١٩)، استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية كجزء من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.[٤] ويعدِّل استخدام ذلك العمل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها مباشرة من قبل المراجع الخارجي أو يقلل من مداها.

٩. بالإضافة إلى ذلك، يتناول هذا المعيار أيضاً مسؤوليات المراجع الخارجي إذا أخذ في الحسبان الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة تحت توجيه وإشراف وفحص المراجع الخارجي.

١٠. قد يوجد في المنشأة أفراد ينفذون إجراءات مماثلة لتلك التي تنفذها وظيفة المراجعة الداخلية. ومع ذلك، فما لم تُنفَّذ هذه الإجراءات من خلال وظيفة تتمتع بالموضوعية والكفاءة وتطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك رقابة الجودة، فإن تلك الإجراءات سيتم اعتبارها أدوات رقابة داخلية، وسيكون الحصول على أدلة بشأن مدى فاعلية تلك الأدوات جزءاً من استجابات المراجع للمخاطر المقيَّمة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠).[٥]

مسؤولية المراجع الخارجي عن المراجعة

١١. يتحمل المراجع الخارجي وحده المسؤولية عن رأي المراجعة الذي يبديه، ولا يحد من هذه المسؤولية استخدامه لعمل وظيفة المراجعة الداخلية أو المراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة في الارتباط. وعلى الرغم من أن وظيفة المراجعة الداخلية أو المراجعين الداخليين قد ينفذون إجراءات مراجعة مماثلة لتلك التي ينفذها المراجع الخارجي، فإن أياً منهم ليس مستقلاً عن المنشأة حسبما هو مطلوب من المراجع الخارجي عند مراجعته للقوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة (٢٠٠).[٦] وبناءً عليه، فإن هذا المعيار يحدد الشروط التي تُعد ضرورية لتمكين المراجع الخارجي من استخدام عمل المراجعين الداخليين. كما إنه يحدد جهد العمل اللازم للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة على أن عمل وظيفة المراجعة الداخلية أو المراجعين الداخليين، الذين يقدمون المساعدة المباشرة، يكفي لأغراض المراجعة. وتهدف المتطلبات إلى توفير إطار لأحكام المراجع الخارجي فيما يتعلق باستخدام عمل المراجعين الداخليين، لمنع الاستخدام المفرط أو غير المبرر لذلك العمل.

تاريخ السريان

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

الأهداف

١٣. عندما يكون لدى المنشأة وظيفة للمراجعة الداخلية، ويتوقع المراجع الخارجي استخدام عمل هذه الوظيفة لتعديل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها مباشرة من قبل المراجع الخارجي أو تقليل مداها، أو يتوقع الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، فإن أهداف المراجع الخارجي تتمثل فيما يلي:

(أ) تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية أو طلب المساعدة المباشرة من المراجعين الداخليين، وإذا كان ذلك ممكناً، ففي أي المجالات وإلى أي مدى؛

وبعد القيام بذلك التحديد:

(ب) تحديد ما إذا كان عمل وظيفة المراجعة الداخلية كافياً لتحقيق أغراض المراجعة، في حالة استخدام ذلك العمل؛

(ج) توجيه المراجعين الداخليين والإشراف عليهم وفحص أعمالهم بشكل مناسب، في حالة الاستعانة بهم لتقديم المساعدة المباشرة.

التعريفات

١٤. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة أدناه:

(أ) وظيفة المراجعة الداخلية: وظيفة في المنشأة تقوم بتنفيذ أنشطة تأكيدية واستشارية مصممة لتقويم وتحسين فاعلية حوكمة المنشأة وإدارتها للمخاطر وآلياتها الخاصة بالرقابة الداخلية. (راجع: الفقرات أ١–أ٤)

---

[٤] انظر الفقرات ١٥-٢٥

[٥] معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"

[٦] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٤

(ب) المساعدة المباشرة: الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتنفيذ إجراءات المراجعة تحت توجيه وإشراف وفحص المراجع الخارجي.

المتطلبات

تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، ومجالات هذا الاستخدام ومداه

تقويم وظيفة المراجعة الداخلية

١٥. يجب على المراجع الخارجي تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية لأغراض المراجعة، عن طريق تقويم ما يلي:

(أ) مدى دعم الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية، والسياسات والإجراءات ذات الصلة، لموضوعية المراجعين الداخليين؛ (راجع: الفقرات أ٥–أ٩)

(ب) مستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية؛ (راجع: الفقرات أ٥–أ٩)

(ج) ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك تطبيقها لرقابة الجودة. (راجع: الفقرتين أ١٠، أ١١)

١٦. لا يجوز للمراجع الخارجي استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية إذا حدد أن:

(أ) الموقع التنظيمي للوظيفة والسياسات والإجراءات ذات الصلة لا تدعم بشكلٍ كافٍ موضوعية المراجعين الداخليين؛ أو

(ب) الوظيفة تفتقر إلى الكفاءة الكافية؛ أو

(ج) الوظيفة لا تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك رقابة الجودة. (راجع: الفقرات أ١٢–أ١٤)

تحديد طبيعة ومدى عمل وظيفة المراجعة الداخلية الذي يمكن استخدامه

١٧. كأساس لتحديد المجالات التي يمكن فيها استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية ومدى هذا الاستخدام، يجب على المراجع الخارجي أن يأخذ في الحسبان طبيعة ونطاق العمل الذي نفَّذته أو الذي من المقرر أن تنفذه وظيفة المراجعة الداخلية، ومدى صلته بالاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة التي وضعها المراجع الخارجي. (راجع: الفقرات أ١٥–أ١٧)

١٨. يجب على المراجع الخارجي اتخاذ جميع الأحكام المهمة أثناء ارتباط المراجعة، ومنعاً للاستخدام غير المبرر لعمل وظيفة المراجعة الداخلية، يجب عليه أن يخطط لتقليل استخدامه لعمل الوظيفة وزيادة تنفيذه للأعمال بشكل مباشر: (راجع: الفقرات أ١٥–أ١٧)

(أ) كلما زادت الأحكام المتخذة في:

(١) تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة ذات الصلة؛

(٢) تقويم أدلة المراجعة التي تم جمعها؛ (راجع: الفقرتين أ١٨، أ١٩)

(ب) كلما ارتفع خطر التحريف الجوهري الذي تم تقييمه على مستوى الإقرارات، مع إيلاء اهتمام خاص للمخاطر المحددة بأنها مهمة؛ (راجع: الفقرات أ٢٠–أ٢٢)

(ج) كلما قل الدعم الكافي الذي يوفره الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين؛

(د) كلما انخفض مستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية.

١٩. يجب على المراجع الخارجي أيضاً تقويم ما إذا كان استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية إلى المدى المخطط له ما زال يؤدي، في المجمل، إلى إشراك المراجع الخارجي بشكلٍ كافٍ في المراجعة، نظراً لأن المراجع الخارجي هو المسؤول الوحيد عن رأي المراجعة الذي سيتم إبداؤه. (راجع: الفقرات أ١٥–أ٢٢)

٢٠. يجب على المراجع الخارجي، عند قيامه بإعطاء المكلفين بالحوكمة نظرة عامة عن النطاق والتوقيت المخططين للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠)،[٧] أن يبلغ عن الطريقة التي يخطط أن يستخدم بها عمل وظيفة المراجعة الداخلية. (راجع: الفقرة أ٢٣)

استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية

٢١. في حالة تخطيط المراجع الخارجي لاستخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، فيجب عليه أن يناقش مع الوظيفة هذا الاستخدام كأساس لتنسيق أنشطة كل منهما. (راجع: الفقرات أ٢٤–أ٢٦)

٢٢. يجب على المراجع الخارجي أن يقرأ تقارير وظيفة المراجعة الداخلية عن عملها الذي يخطط المراجع الخارجي لاستخدامه، للتوصل إلى فهم لطبيعة ومدى إجراءات المراجعة التي نفذتها الوظيفة وما يتعلق بها من نتائج.

٢٣. يجب على المراجع الخارجي تنفيذ ما يكفي من إجراءات المراجعة على جوهر عمل وظيفة المراجعة الداخلية ككل، الذي يعتزم المراجع الخارجي استخدامه، وذلك لتحديد مدى كفاية هذا العمل لأغراض المراجعة، بما في ذلك تقويم ما يلي:

(أ) ما إذا كان عمل الوظيفة قد تم التخطيط له وتنفيذه والإشراف عليه وفحصه وتوثيقه بشكل سليم؛

(ب) ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتمكين الوظيفة من استخلاص استنتاجات معقولة؛

(ج) ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة، وما إذا كانت التقارير التي تُعدها الوظيفة متسقة مع نتائج العمل المنفذ. (راجع: الفقرات أ٢٧–أ٣٠)

٢٤. يجب أن تكون إجراءات المراجعة التي يضعها المراجع الخارجي مستجيبة في طبيعتها ومداها لتقويم المراجع لما يلي:

(أ) حجم الأحكام المتخذة؛

(ب) خطر التحريف الجوهري المقيَّم؛

(ج) مدى دعم الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين؛

(د) مستوى كفاءة الوظيفة؛[٨] (راجع: الفقرات أ٢٧–أ٢٩)

ويجب أن تتضمن إعادة تنفيذ لبعض الأعمال. (راجع: الفقرة أ٣٠)

٢٥. يجب على المراجع الخارجي أيضاً تقويم ما إذا كانت استنتاجاته بشأن وظيفة المراجعة الداخلية في الفقرة ١٥ من هذا المعيار وتحديده لطبيعة ومدى استخدام عمل الوظيفة لأغراض المراجعة في الفقرتين ١٨ و١٩ من هذا المعيار لا تزال مناسبة.

تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، ومجالات هذه الاستعانة ومداها

تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لأغراض المراجعة

٢٦. قد تحظر الأنظمة أو اللوائح على المراجع الخارجي الحصول على مساعدة مباشرة من المراجعين الداخليين. وفي هذه الحالة، لا تنطبق الفقرات ٢٧-٣٥ والفقرة ٣٧. (راجع: الفقرة أ٣١)

٢٧. إذا كانت الأنظمة واللوائح لا تحظر الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، وكان المراجع الخارجي يخطط للاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة أثناء المراجعة، فيجب عليه تقويم مدى وجود تهديدات تمس الموضوعية وأهمية هذه التهديدات، ومستوى كفاءة المراجعين الداخليين الذين سيقدمون المساعدة. ويجب أن يتضمن تقويم المراجع الخارجي لوجود تهديدات تمس موضوعية المراجعين الداخليين وأهمية هذه التهديدات، الاستفسار من المراجعين الداخليين عن المصالح والعلاقات التي قد تشكل تهديداً لموضوعيتهم. (راجع: الفقرات أ٣٢–أ٣٤)

٢٨. لا يجوز للمراجع الخارجي الاستعانة بمراجع داخلي لتقديم المساعدة المباشرة في الحالتين التاليتين:

---

[٧] معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٥

[٨] انظر الفقرة ١٨.

(أ) في حالة وجود تهديدات مهمة تمس موضوعية المراجع الداخلي؛ أو

(ب) في حالة افتقار المراجع الداخلي للكفاءة الكافية لتنفيذ العمل المقترح. (راجع: الفقرات أ٣٢–أ٣٤)

تحديد طبيعة ومدى العمل الذي يمكن إسناده للمراجعين الداخليين الذين يقدمون المساعدة المباشرة

٢٩. عند تحديد طبيعة ومدى العمل الذي يمكن إسناده إلى المراجعين الداخليين، وطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص المناسبين في ظل الظروف القائمة، يجب أن يأخذ المراجع الخارجي في الحسبان:

(أ) حجم الأحكام المتخذة في:

(١) تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة ذات الصلة؛

(٢) تقويم أدلة المراجعة التي تم جمعها؛

(ب) خطر التحريف الجوهري المقيَّم؛

(ج) تقويم المراجع الخارجي لوجود تهديدات تمس الموضوعية وأهمية هذه التهديدات، ومستوى كفاءة المراجعين الداخليين الذين سيقدمون المساعدة. (راجع: الفقرات أ٣٥–أ٣٩)

٣٠. لا يجوز للمراجع الخارجي الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لتنفيذ الإجراءات التي:

(أ) تنطوي على اتخاذ أحكام مهمة خلال المراجعة؛ (راجع: الفقرة أ١٩)

(ب) تتعلق بمخاطر تحريف جوهري جرى تقييمها بأنها مرتفعة، عندما يكون الحكم المطلوب عند تنفيذ إجراءات المراجعة ذات الصلة أو عند تقويم أدلة المراجعة التي تم جمعها أكثر من كونه مجرد حكم محدود؛ (راجع: الفقرة أ٣٨)

(ج) تتعلق بعمل شارك فيه المراجعون الداخليون، وتم بالفعل التقرير عنه أو سيتم التقرير عنه للإدارة أو المكلفين بالحوكمة من خلال وظيفة المراجعة الداخلية؛ أو

(د) تتعلق بالقرارات التي يتخذها المراجع الخارجي وفقاً لهذا المعيار فيما يتعلق بوظيفة المراجعة الداخلية واستخدام عملها أو فيما يتعلق بالمساعدة المباشرة. (راجع: الفقرات أ٣٥–أ٣٩)

٣١. بعد تقويمه المناسب لما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة أثناء المراجعة، ومدى هذه الاستعانة في حال إمكانيتها، يجب على المراجع الخارجي، عند قيامه بإعطاء المكلفين بالحوكمة نظرة عامة عن النطاق والتوقيت المخططين للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠)،[٩] الإبلاغ عن طبيعة ومدى الاستعانة المقررة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، من أجل التوصل إلى فهم مشترك بأن تلك الاستعانة لا تُعد مفرطة في ظل ظروف الارتباط. (راجع: الفقرة أ٣٩)

٣٢. يجب على المراجع الخارجي أن يقوِّم ما إذا كانت الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة إلى المدى المخطط له، إلى جانب الاستخدام المخطط له لعمل وظيفة المراجعة الداخلية، ما زال يؤدي، في المجمل، إلى إشراك المراجع الخارجي بشكلٍ كافٍ في المراجعة، نظراً لأن المراجع الخارجي هو المسؤول الوحيد عن رأي المراجعة الذي سيتم إبداؤه.

الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة

٣٣. قبل الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لأغراض المراجعة، يجب على المراجع الخارجي:

(أ) الحصول على موافقة مكتوبة من أحد ممثلي المنشأة المفوضين بأن المراجعين الداخليين سيُسمح لهم باتباع تعليمات المراجع الخارجي، وأن المنشأة لن تتدخل في العمل الذي ينفذه المراجع الداخلي بالنيابة عن المراجع الخارجي؛

(ب) الحصول على موافقة مكتوبة من المراجعين الداخليين بأنهم سيحافظون على سرية الأمور الخاصة التي يوعز بها المراجع الخارجي، وأنهم سيخطرون المراجع الخارجي بأي تهديد لموضوعيتهم.

---

[٩] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٥

٣٤. يجب على المراجع الخارجي توجيه العمل الذي ينفذه المراجعون الداخليون في الارتباط، والإشراف عليه وفحصه وفقاً لمعيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث).[١٠] وعند القيام بذلك:

(أ) يجب أن تكون أنشطة التوجيه والإشراف والفحص مراعية في طبيعتها وتوقيتها ومداها لحقيقة أن المراجعين الداخليين ليسوا مستقلين عن المنشأة، ويجب أن تكون مستجيبة لنتيجة تقويم العوامل الواردة في الفقرة ٢٩ من هذا المعيار؛

(ب) يجب أن تتضمن إجراءات الفحص تحقق المراجع الخارجي من أدلة المراجعة ذات الصلة ببعض الأعمال التي نفذها المراجعون الداخليون.

ويجب أن يكون توجيه وإشراف وفحص المراجع الخارجي للعمل الذي ينفذه المراجعون الداخليون كافياً لتحقق المراجع الخارجي من أن المراجعين الداخليين قد حصلوا على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم الاستنتاجات المستندة إلى ذلك العمل. (راجع: الفقرتين أ٤٠، أ٤١)

٣٥. يجب على المراجع الخارجي، عند توجيه وفحص العمل الذي ينفذه المراجعون الداخليون والإشراف عليه، أن يظل منتبهاً للمؤشرات الدالة على أن تقويمات المراجع الخارجي الواردة في الفقرة ٢٧ لم تعد مناسبة.

التوثيق

٣٦. في حالة استخدام المراجع الخارجي لعمل وظيفة المراجعة الداخلية، فيجب عليه أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة:

(أ) تقويماً لما يلي:

(١) ما إذا كان الموقع التنظيمي للوظيفة والسياسات والإجراءات ذات الصلة تدعم بشكلٍ كافٍ موضوعية المراجعين الداخليين؛

(٢) مستوى كفاءة الوظيفة؛

(٣) ما إذا كانت الوظيفة تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك رقابة الجودة؛

(ب) طبيعة ومدى العمل المستخدم والأساس الذي يستند إليه ذلك القرار؛

(ج) إجراءات المراجعة التي نفذها المراجع الخارجي لتقويم مدى كفاية العمل المستخدم.

٣٧. في حالة استعانة المراجع الخارجي بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة خلال المراجعة، فيجب عليه أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة:

(أ) تقويم مدى وجود تهديدات تمس موضوعية المراجعين الداخليين وأهمية هذه التهديدات، ومستوى كفاءة المراجعين الداخليين الذين تمت الاستعانة بهم لتقديم المساعدة المباشرة؛

(ب) أساس القرار المتعلق بطبيعة ونطاق العمل الذي نفذه المراجعون الداخليون؛

(ج) من قاموا بفحص العمل المنفذ وتاريخ ومدى ذلك الفحص وفقاً لمعيار المراجعة (٢٣٠)؛[١١]

(د) الموافقات المكتوبة التي تم الحصول عليها من ممثل المنشأة المفوض والمراجعين الداخليين بموجب الفقرة ٣٣ من هذا المعيار؛

(هـ) أوراق العمل التي أعدها المراجعون الداخليون الذين قدموا المساعدة المباشرة في ارتباط المراجعة.

***

[١٠] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"

[١١] معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تعريف وظيفة المراجعة الداخلية (راجع: الفقرتين ٢، ١٤(أ))

أ١. تتضمن أهداف ونطاق وظائف المراجعة الداخلية عادةً أنشطة تأكيدية واستشارية تهدف إلى تقويم وتحسين فاعلية آليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية في المنشأة، ومثال ذلك ما يلي:

الأنشطة المتعلقة بالحوكمة

- قد تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بتقييم آلية الحوكمة من حيث تحقيقها للأهداف المتعلقة بالأخلاق والقيم، وإدارة الأداء والمساءلة، وإبلاغ المعنيين داخل المنشأة بالمعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة، ومدى فاعلية الاتصالات بين المكلفين بالحوكمة والمراجعين الخارجيين والداخليين والإدارة.

الأنشطة المتعلقة بإدارة المخاطر

- قد تساعد وظيفة المراجعة الداخلية المنشأة عن طريق تحديد وتقويم حالات التعرض المهمة للمخاطر والمساهمة في تحسين إدارة المخاطر والرقابة الداخلية (بما في ذلك مدى فاعلية آلية التقرير المالي).
- قد تنفذ وظيفة المراجعة الداخلية إجراءات لمساعدة المنشأة في اكتشاف الغش.

الأنشطة المتعلقة بالرقابة الداخلية

- تقويم الرقابة الداخلية. قد يتم تكليف وظيفة المراجعة الداخلية بمسؤولية محددة لفحص أدوات الرقابة وتقويم عملها والتوصية بالتحسينات عليها. وفي سبيل القيام بذلك، توفر وظيفة المراجعة الداخلية تأكيداً بشأن الرقابة. فعلى سبيل المثال، قد تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بتخطيط وتنفيذ اختبارات أو إجراءات أخرى لتوفير تأكيد للإدارة والمكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بتصميم الرقابة الداخلية وتطبيقها وفاعليتها التشغيلية، بما في ذلك أدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة.
- التحقق من المعلومات المالية والتشغيلية. قد يتم تكليف وظيفة المراجعة الداخلية بفحص الوسائل المستخدمة في التعرف على المعلومات المالية والتشغيلية وتحديدها وقياسها وتصنيفها والتقرير عنها، وبإجراء استقصاءات محددة عن بنود بعينها، بما في ذلك إجراء اختبارات تفصيلية للمعاملات والأرصدة والإجراءات.
- فحص الأنشطة التشغيلية. قد يتم تكليف وظيفة المراجعة الداخلية بفحص جدوى الأنشطة التشغيلية وكفاءتها وفاعليتها، بما في ذلك الأنشطة غير المالية للمنشأة.
- فحص مدى الالتزام بالأنظمة واللوائح. قد يتم تكليف وظيفة المراجعة الداخلية بفحص مدى الالتزام بالأنظمة واللوائح والمتطلبات الخارجية الأخرى، وسياسات وتوجهات الإدارة والمتطلبات الداخلية الأخرى.

أ٢. قد يتم القيام بأنشطة مماثلة لتلك التي تنفذها وظيفة المراجعة الداخلية عن طريق وظائف لها أسماء أخرى داخل المنشأة. ويمكن أيضاً إسناد بعض أو جميع أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية إلى مقدم خدمات خارجي. ولا يُعد اسم الوظيفة، ولا ما إذا كان يتم تنفيذها من قبل المنشأة أو من قبل طرف خارجي، المحددين الوحيدين فيما إذا كان يمكن للمراجع الخارجي استخدام عمل الوظيفة أم لا. وإنما المحددات ذات الصلة هي طبيعة الأنشطة؛ ومدى دعم الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين؛ والكفاءة؛ ووجود منهج منتظم ومنضبط للوظيفة. وتشمل الإشارات الواردة في هذا المعيار إلى عمل وظيفة المراجعة الداخلية الأنشطة ذات الصلة للوظائف الأخرى أو الأطراف الخارجية الأخرى التي لها هذه الخصائص.

أ٣. إضافة إلى ذلك، فإن الأشخاص الموجودين في المنشأة والذين يضطلعون بواجبات ومسؤوليات تشغيلية وإدارية خارج نطاق وظيفة المراجعة الداخلية سيواجهون عادةً تهديدات تمس موضوعيتهم، مما من شأنه أن يمنع التعامل معهم كجزء من وظيفة المراجعة الداخلية لأغراض هذا المعيار، على الرغم من أنهم قد ينفذون أدوات الرقابة التي يمكن اختبارها وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠).[١٢] ولهذا السبب، فإن أدوات الرقابة التي ينفذها المدير المالك لأغراض المتابعة لن يتم اعتبارها مكافئة لوظيفة المراجعة الداخلية.

---

[١٢] انظر الفقرة ١٠.

أ٤. بالرغم من اختلاف الأهداف بين وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشأة والمراجع الخارجي، فإن الوظيفة قد تنفذ إجراءات مراجعة مماثلة لتلك التي ينفذها المراجع الخارجي عند مراجعة القوائم المالية. وفي هذه الحالة، يمكن للمراجع الخارجي الاستفادة من الوظيفة لأغراض المراجعة بطريقة أو أكثر من الطرق الآتية:

- الحصول على المعلومات ذات الصلة بتقييمات المراجع الخارجي لمخاطر التحريف الجوهري بسبب خطأ أو غش. وفي هذا الصدد، يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)[١٣] من المراجع الخارجي التوصل إلى فهم لطبيعة مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية، وموقعها داخل الهيكل التنظيمي، والأنشطة التي نفذتها، أو التي ستنفذها، وتوجيه استفسارات للأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية (إذا كان في المنشأة وظيفة من ذلك القبيل)؛ أو
- ما لم يكن ذلك محظوراً أو مقيداً بدرجة ما بموجب الأنظمة أو اللوائح، قد يقرر المراجع الخارجي، بعد إجراء التقويم المناسب، استخدام عمل تم تنفيذه من قبل وظيفة المراجعة الداخلية خلال الفترة، كبديل جزئي عن أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها عن طريق المراجع الخارجي مباشرةً.[١٤]

وإضافة إلى ذلك، قد يستعين المراجع الخارجي بالمراجعين الداخليين لتنفيذ إجراءات مراجعة تحت توجيهه وإشرافه وفحصه (يُشار إلى ذلك في هذا المعيار بلفظ "المساعدة المباشرة")، ما لم يكن ذلك محظوراً أو مقيداً بدرجة ما بموجب الأنظمة أو اللوائح.[١٥]

تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، ومجالات هذا الاستخدام ومداه

تقويم وظيفة المراجعة الداخلية

الموضوعية والكفاءة (راجع: الفقرتين ١٥(أ)، (ب))

أ٥. يمارس المراجع الخارجي الحكم المهني عند تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية لأغراض المراجعة، والطبيعة والمدى الذي يمكن فيهما استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية في ظل الظروف القائمة.

أ٦. يُعَدُّ مدى دعم الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية، والسياسات والإجراءات ذات الصلة، لموضوعية المراجعين الداخليين ومستوى كفاءة الوظيفة من الأمور المهمة بشكل خاص عند تحديد ما إذا كان سيستخدم عمل الوظيفة، وفي حال استخدامه، تحديد طبيعة ومدى الاستخدام المناسب في ظل الظروف القائمة.

أ٧. تشير الموضوعية إلى القدرة على تنفيذ تلك المهام دون السماح للتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير الذي لا مسوّغ له من جانب الآخرين بالغلبة على الأحكام المهنية. وتتضمن العوامل التي قد تؤثر على تقويم المراجع الخارجي لذلك الأمر ما يلي:

- ما إذا كان الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية، بما في ذلك سلطة الوظيفة ومساءلتها، يدعم قدرة الوظيفة على التحرر من غلبة التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير الذي لا مسوّغ له من جانب الآخرين على الأحكام المهنية. ومثال ذلك، ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تقدم تقاريرها للمكلفين بالحوكمة أو موظف يتمتع بسلطة مناسبة، أو ما إذا كان لها حق الوصول المباشر إلى المكلفين بالحوكمة إذا كانت تقدم تقاريرها إلى الإدارة.
- ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تخلو من أي تضارب في المسؤوليات، على سبيل المثال، اضطلاعها بمهام أو مسؤوليات إدارية أو تشغيلية تقع خارج نطاق وظيفة المراجعة الداخلية.
- ما إذا كان المكلفون بالحوكمة يشرفون على قرارات التوظيف والعمل في وظيفة المراجعة الداخلية، على سبيل المثال، تحديد سياسة الأجور المناسبة.
- ما إذا كانت هناك أي معوقات أو قيود مفروضة على وظيفة المراجعة الداخلية من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال، بشأن إبلاغ نتائج المراجعة الداخلية إلى المراجع الخارجي.

---

[١٣] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٤(أ)

[١٤] انظر الفقرات ١٥-٢٥

[١٥] انظر الفقرات ٢٦-٣٥

- ما إذا كان المراجعون الداخليون أعضاء في الهيئات المهنية ذات الصلة وعضويتهم تلزمهم بالمعايير المهنية ذات الصلة فيما يتعلق بالموضوعية، أو ما إذا كانت سياساتهم الداخلية تحقق نفس الأهداف.

أ٨. تشير كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية إلى تحصيل المعرفة والمهارات الخاصة بالوظيفة ككل والحفاظ عليها بالمستوى المطلوب، للتمكُّن من تنفيذ المهام المسندة بعناية، ووفقاً للمعايير المهنية المنطبقة. وتتضمن العوامل التي قد تؤثر على تحديد المراجع الخارجي لهذا الأمر ما يلي:

- ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تحظى بموارد كافية ومناسبة تتناسب مع حجم المنشأة وطبيعة عملياتها.
- ما إذا كانت هناك سياسات موضوعة لتوظيف وتدريب وتكليف المراجعين الداخليين للقيام بارتباطات المراجعة الداخلية.
- ما إذا كان المراجعون الداخليون قد حصلوا على تدريب فني كاف ويحظون بالبراعة الفنية الكافية في المراجعة. وقد تشمل الضوابط ذات الصلة التي يمكن أن يأخذها المراجع الخارجي في الحسبان عند تقييم ذلك، على سبيل المثال، امتلاك المراجعين الداخليين للمؤهلات والخبرات المهنية الملائمة.
- ما إذا كان لدى المراجعين الداخليين المعرفة المطلوبة فيما يتعلق بالتقرير المالي للمنشأة وإطار التقرير المالي المنطبق الخاص بها، وما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية لديها المهارات اللازمة (على سبيل المثال، المعرفة الخاصة بالصناعة) لتنفيذ الأعمال المتعلقة بالقوائم المالية للمنشأة.
- ما إذا كان المراجعون الداخليون أعضاءً في الهيئات المهنية ذات الصلة التي تلزمهم بالالتزام بالمعايير المهنية ذات الصلة، بما في ذلك متطلبات التطوير المهني المستمر.

أ٩. يمكن النظر إلى الموضوعية والكفاءة كسلسلة متصلة. فكلما زاد الدعم الكافي الذي يوفره الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة للمراجعين الداخليين، وكلما ارتفع مستوى كفاءة الوظيفة، زادت احتمالية أن يستفيد المراجع الخارجي من عمل الوظيفة وزادت مجالات هذه الاستفادة. ومع ذلك، فإن وجود موقع تنظيمي وسياسات وإجراءات ذات صلة توفر دعماً قوياً لموضوعية المراجعين الداخليين، لا يمكن أن يعوض عن نقص الكفاءة الكافية لوظيفة المراجعة الداخلية. وبالمثل، فإن ارتفاع مستوى الكفاءة في وظيفة المراجعة الداخلية لا يمكن أن يعوض عن عدم وجود موقع تنظيمي وسياسات وإجراءات تدعم بشكلٍ كافٍ موضوعية المراجعين الداخليين.

تطبيق منهج منتظم ومنضبط (راجع: الفقرة ١٥(ج))

أ١٠. إن تطبيق منهج منتظم ومنضبط عند التخطيط لأنشطة وظيفة المراجعة الداخلية وتنفيذها والإشراف عليها وفحصها وتوثيقها، هو ما يميز أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية عن أدوات الرقابة الأخرى لأغراض المتابعة التي قد يتم تنفيذها داخل المنشأة.

أ١١. تتضمن العوامل التي قد تؤثر على تحديد المراجع الخارجي لما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً ما يلي:

- وجود وكفاية واستخدام إرشادات أو إجراءات مراجعة داخلية موثّقة تغطي مجالات مثل تقييم المخاطر وبرامج العمل والتوثيق والتقرير، وتتناسب في طبيعتها ومداها مع حجم المنشأة وظروفها.
- ما إذا كان لدى وظيفة المراجعة الداخلية سياسات وإجراءات مناسبة لرقابة الجودة، على سبيل المثال، السياسات والإجراءات التي يمكن تطبيقها على وظيفة المراجعة الداخلية (كتلك المتعلقة بالقيادة والموارد البشرية وتنفيذ الارتباطات) أو متطلبات رقابة الجودة في المعايير الصادرة عن الهيئات المهنية ذات الصلة بالمراجعين الداخليين.[*] وقد تضع هذه الهيئات أيضاً متطلبات مناسبة أخرى، مثل القيام بتقييمات دورية خارجية للجودة.

الظروف التي لا يمكن فيها استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة ١٦)

أ١٢. إن تقويم المراجع الخارجي لما إذا كان الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة تدعم بشكلٍ كافٍ موضوعية المراجعين الداخليين، ومستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، وما إذا كانت تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، قد يشير إلى أن المخاطر التي تمس جودة عمل الوظيفة كبيرة جداً، وبالتالي فإنه ليس من المناسب استخدام أي من أعمال الوظيفة كأدلة مراجعة.

---

* الهيئات المهنية ذات الصلة بالمراجعين الداخليين في المملكة العربية السعودية هي: *الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين*.

أ١٣. من الأهمية بمكان مراعاة العوامل الواردة في الفقرات أ٧ وأ٨ وأ١١ من هذا المعيار، كل منها على حدة وفي مجملها، لأن كل عامل بمفرده لا يكفي في الغالب لاستنتاج أن عمل وظيفة المراجعة الداخلية لا يمكن استخدامه لأغراض المراجعة. فعلى سبيل المثال، الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية له أهمية خاصة في تقويم التهديدات التي تمس موضوعية المراجعين الداخليين. وإذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تقدم تقاريرها إلى الإدارة، فقد يُعد ذلك تهديداً كبيراً لموضوعية الوظيفة، ما لم توفر عوامل أخرى كتلك الموضحة في الفقرة أ٧ من هذا المعيار، في مجملها، تدابير وقائية كافية للحد من هذا التهديد إلى مستوى مقبول.

أ١٤. بالإضافة إلى ذلك، ينص الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة[١٦] على أن تهديد الفحص الذاتي ينشأ عندما يقبل المراجع الخارجي ارتباطاً لتقديم خدمات المراجعة الداخلية لأحد عملاء المراجعة، ويكون من المقرر استخدام نتائج تلك الخدمات في القيام بالمراجعة. ويرجع ذلك إلى احتمال استخدام فريق الارتباط لنتائج خدمة المراجعة الداخلية دون إجراء تقويم سليم لتلك النتائج أو دون ممارسة نفس المستوى من نزعة الشك المهني الذي كان سيُمارس عند قيام أفراد ليسوا أعضاءً في المكتب بتنفيذ أعمال المراجعة الداخلية. ويناقش الميثاق الدولي[١٧] المحظورات التي تنطبق في ظروف معينة والتدابير الوقائية التي يمكن تطبيقها لتخفيض التهديدات إلى مستوى يمكن قبوله في ظروف أخرى(*).

تحديد طبيعة ومدى عمل وظيفة المراجعة الداخلية الذي يمكن استخدامه

العوامل التي تؤثر على تحديد طبيعة ومدى عمل وظيفة المراجعة الداخلية الذي يمكن استخدامه (راجع: الفقرات ١٧-١٩)

أ١٥. فور أن يقرر المراجع الخارجي أن عمل وظيفة المراجعة الداخلية يمكن استخدامه لأغراض المراجعة، يتمثل أحد الاعتبارات الأولى فيما إذا كانت الطبيعة والنطاق المخططين لعمل وظيفة المراجعة الداخلية الذي تم تنفيذه أو المخطط لتنفيذه، يُعدان ذا صلة بالاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة التي وضعها المراجع الخارجي وفقاً لمعيار المراجعة (٣٠٠).[١٨]

أ١٦. من بين الأمثلة على عمل وظيفة المراجعة الداخلية الذي يمكن استخدامه من قبل المراجع الخارجي ما يلي:

- اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.
- الإجراءات الأساس التي تنطوي على أحكام محدودة.
- ملاحظة عمليات جرد المخزون.
- تتبع المعاملات من خلال نظام المعلومات ذو الصلة بالتقرير المالي.
- اختبار الالتزام بالمتطلبات التنظيمية.
- في بعض الظروف، عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية للمنشآت التابعة التي لا تُعَدّ مكونات مهمة للمجموعة (عندما لا يتعارض ذلك مع المتطلبات الواردة في معيار المراجعة (٦٠٠)).[١٩]

أ١٧. يتأثر تحديد المراجع الخارجي للطبيعة والمدى المقررين لاستخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية بتقويمه لمدى الدعم الكافي الذي يوفره الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية، والسياسات والإجراءات ذات الصلة، لموضوعية المراجعين الداخليين ومستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية كما هو وارد في الفقرة ١٨ من هذا المعيار. وإضافة إلى ذلك، يُعد حجم الأحكام المطلوب اتخاذها عند التخطيط لهذا العمل وتنفيذه وتقويمه، والخطر المقيَّم للتحريف الجوهري على مستوى الإقرارات مدخلات لهذا التحديد الذي يقوم به المراجع

---

[١٦] الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي)، الفقرتان ٤/٦٠٥ أ٢–٤/٦٠٥ أ٣

[١٧] الميثاق الدولي، الفقرات ١/٦٠٥–ي٥/٦٠٥

* يمنع الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية المراجع الخارجي من الجمع بين أعمال المراجعة الخارجية وأي أعمال أخرى لنفس عميل المراجعة، باستثناء الخدمات المذكورة في وثيقة اعتماد الميثاق والقائمة البيضاء الصادرة عن لجنة سلوك وآداب المهنة.

[١٨] معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"

[١٩] معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

الخارجي. وتوجد أيضاً ظروف لا يستطيع فيها المراجع الخارجي استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية لأغراض المراجعة، كما هو موضح في الفقرة ١٦ من هذا المعيار.

الأحكام عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وتقويم النتائج (راجع: الفقرتين ١٨(أ)، ٣٠(أ))

أ١٨. كلما زادت الحاجة إلى ممارسة الحكم عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وتقويم أدلة المراجعة، زادت الإجراءات التي سيحتاج المراجع الخارجي إلى تنفيذها بشكل مباشر، وفقاً للفقرة ١٨ من هذا المعيار، لأن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية وحده لن يوفر للمراجع الخارجي ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

أ١٩. نظراً لأن المراجع الخارجي يتحمل وحده المسؤولية عن إبداء رأي المراجعة، فيلزمه اتخاذ الأحكام المهمة في ارتباط المراجعة وفقاً للفقرة ١٨. وتتضمن الأحكام المهمة ما يلي:

- تقييم مخاطر التحريف الجوهري؛
- تقويم كفاية الاختبارات المنفذة؛
- تقويم مدى مناسبة استخدام الإدارة لافتراض الاستمرارية؛
- تقويم التقديرات المحاسبية المهمة؛
- تقويم مدى كفاية الإفصاحات الواردة في القوائم المالية، والأمور الأخرى التي تؤثر على تقرير المراجع.

الخطر المقيَّم للتحريف جوهري (راجع: الفقرة ١٨(ب))

أ٢٠. فيما يتعلق برصيد حساب معين أو فئة معينة من المعاملات أو إفصاح معين، فكلما ارتفع الخطر المقيَّم لوجود تحريف جوهري على مستوى الإقرارات، زادت غالباً الأحكام التي ينطوي عليها تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وتقويم نتائجها. وفي مثل هذه الظروف، سيحتاج المراجع الخارجي إلى تنفيذ إجراءات أكثر بشكلٍ مباشر، وفقاً للفقرة ١٨ من هذا المعيار، وبالتالي سيستفيد بشكل أقل من عمل وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وعلاوة على ذلك، وكما هو موضح في معيار المراجعة (٢٠٠)،[٢٠] فكلما ارتفعت مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة، زادت درجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها أدلة المراجعة التي يحتاج إليها المراجع الخارجي، وبالتالي، سيحتاج المراجع الخارجي إلى تنفيذ المزيد من العمل بشكل مباشر.

أ٢١. كما هو موضح في معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،[٢١] فإن المخاطر المهمة هي مخاطر يتم تقييمها قرب الطرف الأعلى لنطاق الخطر الملازم، ومن ثمّ، فإن قدرة المراجع الخارجي على استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية فيما يتعلق بالمخاطر المهمة ستقتصر على الإجراءات التي تنطوي على أحكام محدودة. وإضافة إلى ذلك، متى كانت مخاطر التحريف الجوهري غير منخفضة، كان من غير المرجح أن يؤدي استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية وحده إلى تخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها وإزالة حاجة المراجع الخارجي إلى تنفيذ بعض الاختبارات بشكل مباشر.

أ٢٢. قد يؤدي تنفيذ الإجراءات وفقاً لهذا المعيار إلى قيام المراجع الخارجي بإعادة تقويم تقييمه لمخاطر التحريف الجوهري. وبالتالي، قد يؤثر هذا على تحديد المراجع الخارجي لما إذا كان سيتم استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، وما إذا كان الاستمرار في تطبيق هذا المعيار يُعد ضرورياً.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ٢٠)

أ٢٣. وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠)،[٢٢] فإن المراجع الخارجي مطالب بإعطاء المكلفين بالحوكمة نظرة عامة على نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما. ويُشكل الاستخدام المقرر لعمل وظيفة المراجعة الداخلية جزءاً لا يتجزأ من استراتيجية المراجع الخارجي العامة للمراجعة، وبالتالي يُعد هذا الاستخدام ذا صلة بفهم المكلفين بالحوكمة لمنهج المراجعة المقترح.

---

[٢٠] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة أ٣٢

[٢١] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٢(ل)

[٢٢] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٥

استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية

المناقشة والتنسيق مع وظيفة المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة ٢١)

أ٢٤. عند مناقشة وظيفة المراجعة الداخلية في الاستخدام المقرر لعملها كأساس لتنسيق أنشطة كلا الجانبين، فقد يكون من المفيد تناول ما يلي:

- توقيت هذا العمل.
- طبيعة العمل المنفذ.
- المدى الذي تغطيه المراجعة.
- الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حال انطباقها) والأهمية النسبية للتنفيذ.
- الطرق المقترحة لاختيار البنود وأحجام العينات.
- توثيق العمل المنفذ.
- إجراءات الفحص والتقرير.

أ٢٥. يمتاز التنسيق بين المراجع الخارجي ووظيفة المراجعة الداخلية بالفاعلية، على سبيل المثال، عندما:

- تُجرى المناقشات على فترات منتظمة مناسبة طوال الفترة.
- يخطر المراجع الخارجي وظيفة المراجعة الداخلية بالأمور المهمة التي قد تؤثر على الوظيفة.
- يتم تزويد المراجع الخارجي بتقارير وظيفة المراجعة الداخلية ذات الصلة، وتمكينه من الوصول إليها، وإعلامه بأي أمور مهمة نمت إلى علم الوظيفة، عندما يُحتمل أن يكون لتلك الأمور تأثير على عمل المراجع الخارجي، حتى يكون المراجع الخارجي قادراً على أن يأخذ في حسبانه ما يترتب على هذه الأمور من آثار على ارتباط المراجعة.

أ٢٦. يُناقش معيار المراجعة (٢٠٠)[٢٣] أهمية قيام المراجع بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني، بما في ذلك الانتباه للمعلومات التي تثير الشك في إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة. وبناءً عليه، فقد يوفر الاتصال بوظيفة المراجعة الداخلية طوال الارتباط فرصاً للمراجعين الداخليين للفت انتباه المراجع الخارجي للأمور التي قد تؤثر على عمله.[٢٤] ومن ثم يكون بمقدور المراجع الخارجي أن يأخذ مثل تلك المعلومات في الحسبان عند تعرفه على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. وإضافة لذلك، فإذا كانت تلك المعلومات من الممكن أن تُعد مؤشراً على وجود خطر متزايد لوجود تحريف جوهري في القوائم المالية، أو أن تكون متعلقة بأي غش فعليّ أو مشتبه فيه أو مزعوم، يستطيع المراجع الخارجي أن يأخذ ذلك في حسبانه عند تعرفه على خطر التحريف الجوهري بسبب الغش وفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠).[٢٥]

إجراءات تحديد مدى كفاية عمل وظيفة المراجعة الداخلية (راجع: الفقرتين ٢٣، ٢٤)

أ٢٧. توفر إجراءات المراجعة التي ينفذها المراجع الخارجي على جوهر العمل الذي أدته وظيفة المراجعة الداخلية ككل، والذي يخطط المراجع الخارجي لاستخدامه، أساساً لتقويم الجودة العامة لعمل الوظيفة والموضوعية التي تم تنفيذ العمل بها.

أ٢٨. تتضمن الإجراءات التي قد ينفذها المراجع الخارجي لتقويم جودة العمل المنفذ والاستنتاجات التي تم التوصل إليها عن طريق وظيفة المراجعة الداخلية، بالإضافة إلى إعادة التنفيذ وفقاً للفقرة ٢٤، ما يلي:

- توجيه استفسارات للأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية.

---

[٢٣] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرتان ١٥ وأ٢١

[٢٤] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الملحق الرابع

[٢٥] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الملحق الرابع فيما يتعلق بمعيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"

- ملاحظة الإجراءات التي تنفذها وظيفة المراجعة الداخلية.
- فحص برنامج عمل وظيفة المراجعة الداخلية وأوراق عملها.

أ٢٩. كلما زادت الأحكام المتخذة، أو كلما ارتفع الخطر المقيَّم للتحريف الجوهري، أو كلما قل الدعم الكافي الذي يوفره الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين، أو كلما انخفض مستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، زادت إجراءات المراجعة التي يلزم أن يقوم بها المراجع الخارجي على الجوهر العام لعمل الوظيفة لدعم قراره باستخدام عمل الوظيفة في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي المراجعة.

إعادة التنفيذ (راجع: الفقرة ٢٤)

أ٣٠. لأغراض هذا المعيار، ينطوي إعادة التنفيذ على قيام المراجع الخارجي بتنفيذ مستقل للإجراءات للتحقق من صحة الاستنتاجات التي توصلت إليها وظيفة المراجعة الداخلية. ويمكن تحقيق هذا الهدف عن طريق اختبار البنود التي اختبرتها وظيفة المراجعة الداخلية بالفعل، أو عندما يتعذر القيام بذلك، يمكن أيضاً تحقيق نفس الهدف عن طريق اختبار ما يكفي من البنود الأخرى المشابهة التي لم تختبرها بالفعل وظيفة المراجعة الداخلية. ويوفر إعادة التنفيذ أدلة أكثر إقناعاً بشأن كفاية عمل وظيفة المراجعة الداخلية، مقارنةً بالإجراءات الأخرى التي يمكن أن ينفذها المراجع الخارجي والواردة في الفقرة أ٢٨. ورغم أنه ليس من الضروري للمراجع الخارجي أن يقوم بإعادة التنفيذ في كل مجال من المجالات التي يتم فيها استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، يتطلب الأمر تنفيذ بعض أنشطة إعادة التنفيذ على جوهر عمل وظيفة المراجعة الداخلية ككل الذي يخطط المراجع الخارجي لاستخدامه وفقاً للفقرة (٢٤). ومن المرجح أن يركز المراجع الخارجي على إعادة التنفيذ في المجالات التي مارست فيها وظيفة المراجعة الداخلية مزيداً من الأحكام عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وتقويم نتائجها، وفي المجالات التي تنطوي على خطر أكبر للتحريف الجوهري.

تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، ومجالات هذه الاستعانة ومداها

تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لأغراض المراجعة (راجع: الفقرات ٥، ٢٦–٢٨)

أ٣١. في الدول التي تحظر فيها الأنظمة أو اللوائح على المراجع الخارجي الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، يكون من الملائم لمراجعي المجموعة النظر فيما إذا كان الحظر يشمل أيضاً مراجعي المكونات، وإذا كان الأمر كذلك، فمن الملائم معالجة هذا عند الاتصال بمراجعي المكونات.[٢٦]

أ٣٢. كما هو وارد في الفقرة أ٧ من هذا المعيار، تشير الموضوعية إلى القدرة على تنفيذ العمل المقترح، دون السماح للتحيز أو تعارض المصالح أو التأثير الذي لا مسوّغ له من جانب الآخرين بالغلبة على الأحكام المهنية. وعند تقويم مدى وجود تهديدات تمس موضوعية المراجع الداخلي وأهمية هذه التهديدات، فقد تكون العوامل الآتية ذات صلة:

- مدى دعم الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين.[٢٧]
- العلاقات العائلية والشخصية مع فرد يعمل في، أو يتحمل المسؤولية عن، جانب المنشأة الذي يتعلق به العمل.
- التعاون مع القسم الذي يتعلق به العمل في المنشأة.
- المصالح المالية المهمة في المنشأة بخلاف الأجور، بشروط تتسق مع تلك المنطبقة على موظفين آخرين بمستوى مماثل من الأقدمية.

ويمكن أن توفر المواد الصادرة للمراجعين الداخليين من الهيئات المهنية ذات الصلة إرشادات إضافية مفيدة.

أ٣٣. قد توجد أيضاً بعض الظروف التي تعظم فيها أهمية التهديدات التي تمس موضوعية المراجع الداخلي، بحيث لا توجد أي تدابير وقائية يمكن أن تحد من تلك التهديدات إلى مستوى مقبول. فعلى سبيل المثال، ونظراً لأن كفاية التدابير الوقائية تتأثر بأهمية العمل في سياق المراجعة، تحظر الفقرة ٣٠ (أ) و(ب) الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة فيما يتعلق بتنفيذ الإجراءات التي تنطوي على اتخاذ أحكام مهمة خلال المراجعة، أو التي تتعلق بمخاطر تحريف جوهري جرى تقييمها بأنها مرتفعة، عندما يكون الحكم المطلوب

---

[٢٦] معيار المراجعة (٦٠٠)، الفقرة ٤٠(ب)

[٢٧] انظر الفقرة أ٧

عند تنفيذ إجراءات المراجعة ذات الصلة أو عند تقويم أدلة المراجعة التي تم جمعها أكثر من كونه مجرد حكم محدود. وينطبق ذلك أيضاً على الحالات التي يتسبب فيها العمل المُنفَّذ في ظهور تهديد الفحص الذاتي، ولهذا السبب يُحظر على المراجعين الداخليين تنفيذ الإجراءات في الظروف المبينة في الفقرة ٣٠(ج) و (د).

أ٣٤. عند تقويم مستوى كفاءة المراجع الداخلي، فإن العديد من العوامل الواردة في الفقرة أ٨ من هذا المعيار قد تكون ذات صلة أيضاً، في سياق تقويم المراجعين الداخليين الأفراد والعمل الذي قد يتم تكليفهم به.

تحديد طبيعة ومدى العمل الذي يمكن إسناده للمراجعين الداخليين الذين يقدمون المساعدة المباشرة (راجع: الفقرات ٢٩-٣١)

أ٣٥. تقدم الفقرات أ١٥-أ٢٢ من هذا المعيار إرشادات ذات صلة عند تحديد طبيعة ومدى العمل الذي يمكن إسناده للمراجعين الداخليين.

أ٣٦. عند تحديد طبيعة العمل الذي يمكن إسناده للمراجعين الداخليين، يحرص المراجع الخارجي على أن يقتصر ذلك العمل على المجالات التي من المناسب إسنادها. ومن أمثلة الأنشطة والمهام التي ليس من المناسب فيها الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة ما يلي:

- مناقشة مخاطر الغش. ومع ذلك، يجوز للمراجعين الخارجيين توجيه استفسارات للمراجعين الداخليين عن مخاطر الغش في المنشأة، وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩).[٢٨]
- تحديد إجراءات المراجعة غير المعلن عنها، كما هو موضح في معيار المراجعة (٢٤٠).

أ٣٧. وبالمثل، ونظراً لأن المراجع الخارجي مطالب وفقاً لمعيار المراجعة (٥٠٥)[٢٩] بأن يحافظ على تطبيق الرقابة على طلبات المصادقة الخارجية وأن يُقوِّم نتائج إجراءات المصادقة الخارجية، فلن يكون من المناسب إسناد هذه المسؤوليات للمراجعين الداخليين. ومع ذلك، فإن المراجعين الداخليين قد يساعدون في جمع المعلومات اللازمة لقيام المراجع الخارجي بحل الاستثناءات الواردة في ردود المصادقات.

أ٣٨. يُعد حجم الأحكام المتخذة وخطر التحريف الجوهري من الأمور ذات الصلة أيضاً بتحديد العمل الذي يمكن إسناده للمراجعين الداخليين الذين يقدمون المساعدة المباشرة. فعلى سبيل المثال، في الظروف التي يكون فيها تقويم الحسابات مستحقة التحصيل قد تم تقييمه على أنه مجال مرتفع المخاطر، يمكن للمراجع الخارجي أن يسند التحقق من دقة التقادم لمراجع داخلي يقوم بتقديم المساعدة المباشرة. ومع ذلك، ونظراً لأن تقويم كفاية المخصص استناداً إلى التقادم سيتطلب ما هو أكثر من مجرد حكم محدود، فلن يكون من المناسب إسناد هذا الإجراء الأخير لمراجع داخلي يقدم المساعدة المباشرة.

أ٣٩. على الرغم من التوجيه والإشراف والفحص الذي يمارسه المراجع الخارجي، فإن الاستعانة المفرطة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة قد تؤثر على التصورات المتعلقة باستقلال ارتباط المراجعة الخارجية.

الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة (راجع: الفقرة ٣٤)

أ٤٠. بما أن الأفراد في وظيفة المراجعة الداخلية ليسوا مستقلين عن المنشأة، كما هو مطلوب من المراجع الخارجي عند إبداء الرأي في القوائم المالية، فإن توجيه المراجع الخارجي وإشرافه وفحصه للعمل الذي ينفذه المراجعون الداخليون الذين يقدمون المساعدة المباشرة، سيكون بصفة عامة ذا طبيعة مختلفة وأكثر اتساعاً مما لو كان أعضاء من فريق الارتباط هم الذين يؤدون ذلك العمل.

أ٤١. قد يذكِّر المراجع الخارجي المراجعين الداخليين، عند توجيهه لهم، على سبيل المثال، بلفت انتباهه لقضايا المحاسبة والمراجعة التي تم تحديدها أثناء المراجعة. وعند فحص العمل الذي نفذه المراجعون الداخليون، تتضمن الاعتبارات التي يأخذها المراجع الخارجي في الحسبان ما إذا كانت الأدلة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة في ظل الظروف القائمة، وما إذا كانت تدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

[٢٨] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٤(أ)

[٢٩] معيار المراجعة (٥٠٥) "المصادقات الخارجية"، الفقرتان ٧ و١٦

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

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

المعيار الدولي للمراجعة (٦٢٠)

استخدام عمل خبير استعان به المراجع

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

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١-٢
مسؤولية المراجع عن رأي المراجعة	٣
تاريخ السريان	٤
الأهداف	٥
التعريفات	٦
المتطلبات	
تحديد الحاجة للاستعانة بأحد خبراء المراجع	٧
طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداها	٨
كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته	٩
التوصل إلى فهم لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به المراجع	١٠
الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المراجع	١١
تقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المراجع	١٢–١٣
الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المراجع في تقرير المراجع	١٤–١٥
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
تعريف الخبير الذي يستعين به المراجع	أ١–أ٣
تحديد الحاجة للاستعانة بأحد خبراء المراجع	أ٤–أ٩
طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداها	أ١٠–أ١٣
كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته	أ١٤–أ٢٠
التوصل إلى فهم لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به المراجع	أ٢١–أ٢٢
الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المراجع	أ٢٣–أ٣١
تقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المراجع	أ٣٢–أ٤٠
الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المراجع في تقرير المراجع	أ٤١–أ٤٢
الملحق: اعتبارات للاتفاق بين المراجع والخبير الخارجي الذي يستعين به	

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

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بعمل فرد أو كيان في مجال خبرة آخر غير المحاسبة أو المراجعة، عندما يُستخدم ذلك العمل لمساعدة المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

٢. لا يتناول هذا المعيار:

(أ) المواقف التي يضم فيها فريق الارتباط عضواً، أو يستشير كياناً أو فرداً، له خبرة في مجال معين في المحاسبة أو المراجعة، وهي المواقف التي يتناولها معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)؛[١] أو

(ب) استخدام المراجع لعمل فرد أو كيان لديه خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، وتستخدم المنشأة عمل هذا الفرد أو الكيان في ذلك المجال لمساعدتها في إعداد القوائم المالية (الخبير الذي تستعين به الإدارة)، وهو الأمر الذي يتناوله معيار المراجعة (٥٠٠).[٢]

مسؤولية المراجع عن رأي المراجعة

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

تاريخ السريان

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

الأهداف

٥. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المراجع؛

(ب) تحديد ما إذا كان عمل الخبير الذي يستعين به المراجع يعد كافياً لأغراض المراجع، في حالة استخدام ذلك العمل.

التعريفات

٦. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة أدناه:

(أ) الخبير الذي يستعين به المراجع: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، ويستخدم المراجع عمله في ذلك المجال لمساعدته في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وذلك الخبير الذي يستعين به المراجع قد يكون خبيراً داخلياً (أي شريكاً[٣] أو موظفاً، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في مكتب المراجع أو في مكتب ضمن الشبكة) أو خبيراً خارجياً. (راجع: الفقرات أ١–أ٣)

(ب) الخبرة: المهارات والمعرفة والتجربة في مجال معين.

(ج) الخبير الذي تستعين به الإدارة: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، وتستخدم المنشأة عمله في ذلك المجال لمساعدتها في إعداد القوائم المالية.

---

[١] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة أ١٩

[٢] معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"، الفقرات أ٤٥-أ٥٩

[٣] يُقرأ مصطلحا "الشريك" و"المكتب" على أنهما يشيران إلى ما يعادلهما في القطاع العام، عند الاقتضاء.

المتطلبات

تحديد الحاجة للاستعانة بأحد خبراء المراجع

٧. إذا كانت الخبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة ضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب على المراجع أن يحدد ما إذا كان سيستخدم عمل أحد خبرائه. (راجع: الفقرات أ٤–أ٩)

طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداها

٨. تختلف طبيعة إجراءات المراجع وتوقيتها ومداها فيما يتعلق بالمتطلبات الواردة في الفقرات ٩-١٣ من هذا المعيار تبعاً للظروف. وعند تحديد طبيعة تلك الإجراءات وتوقيتها ومداها، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان أموراً من بينها: (راجع: الفقرة أ١٠)

(أ) طبيعة الأمر الذي يتعلق به عمل ذلك الخبير؛

(ب) مخاطر التحريف الجوهري في الأمر الذي يتعلق به عمل ذلك الخبير؛

(ج) أهمية عمل ذلك الخبير في سياق المراجعة؛

(د) معرفة المراجع وخبرته بالأعمال السابقة التي نفذها ذلك الخبير؛

(هـ) ما إذا كان ذلك الخبير يخضع لنظام إدارة الجودة الخاص بمكتب المراجع. (راجع: الفقرات أ١١–أ١٣)

كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته

٩. يجب على المراجع تقويم ما إذا كان الخبير الذي يستعين به يتمتع بالكفاءة والقدرات والموضوعية اللازمة لأغراض المراجع. وفي حالة استعانة المراجع بأحد الخبراء الخارجيين، يجب أن يتضمن تقويم الموضوعية الاستفسار عن المصالح والعلاقات التي قد تُشكّل تهديداً لموضوعية ذلك الخبير. (راجع: الفقرات أ١٤–أ٢٠)

التوصل إلى فهم لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به المراجع

١٠. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم كافٍ لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به، وذلك لتمكين المراجع مما يلي: (راجع: الفقرتين أ٢١، أ٢٢)

(أ) تحديد طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير لأغراض المراجع؛

(ب) تقويم مدى كفاية ذلك العمل لأغراض المراجع.

الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المراجع

١١. يجب على المراجع أن يتفق، كتابةً متى كان ذلك مناسباً، على الأمور الآتية مع الخبير الذي يستعين به: (راجع: الفقرات أ٢٣–أ٢٦)

(أ) طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرة أ٢٧)

(ب) الأدوار والمسؤوليات المنوطة بكل من المراجع وذلك الخبير؛ (راجع: الفقرتين أ٢٨، أ٢٩)

(ج) طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين المراجع وذلك الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيتم تقديمه من قبل ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرة أ٣٠)

(د) ضرورة التزام الخبير الذي يستعين به المراجع بمتطلبات السرية. (راجع: الفقرة أ٣١)

تقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المراجع

١٢. يجب على المراجع تقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به لتحقيق أغراضه، بما في ذلك ما يلي: (راجع: الفقرة أ٣٢)

(أ) مدى ملاءمة ومعقولية نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير، ومدى اتساقها مع أدلة المراجعة الأخرى؛ (راجع: الفقرتين أ٣٣، أ٣٤)

(ب) مدى ملاءمة ومعقولية الافتراضات والطرق التي استخدمها المراجع في ظل الظروف القائمة، إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام افتراضات وطرق مهمة؛ (راجع: الفقرات أ٣٥–أ٣٧)

(ج) مدى ملاءمة البيانات المصدرية واكتمالها ودقتها، إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام بيانات مصدرية. (راجع: الفقرتين أ٣٨، أ٣٩)

١٣. إذا حدد المراجع أن عمل الخبير الذي يستعين به غير كافٍ لتحقيق أغراضه، فيجب على المراجع: (راجع: الفقرة أ٤٠)

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

(ب) تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة المناسبة للظروف.

الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المراجع في تقرير المراجع

١٤. لا يجوز أن يشير المراجع في تقريره الذي يحتوي على رأي غير معدل إلى عمل الخبير الذي استعان به، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح. وإذا كانت الأنظمة أو اللوائح تتطلب تلك الإشارة، فيجب أن يشير المراجع في تقريره إلى أن تلك الإشارة لا تحد من مسؤوليته عن رأيه. (راجع: الفقرة أ٤١)

١٥. إذا أشار المراجع في تقريره إلى عمل خبير استعان به، لأن تلك الإشارة تُعد ذات صلة بفهم التعديل على رأي المراجع، فيجب أن يشير المراجع في تقريره إلى أن تلك الإشارة لا تحد من مسؤوليته عن ذلك الرأي. (راجع: الفقرة أ٤٢)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

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

أ١. قد تتضمن الخبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة الخبرة فيما يتعلق بأمور مثل:

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

أ٢. في العديد من الحالات، يكون التمييز بين الخبرة في المحاسبة أو المراجعة والخبرة في مجال آخر واضحاً، حتى عندما يشتمل ذلك على مجال متخصص في المحاسبة أو المراجعة. فعلى سبيل المثال، يُمكن غالباً التمييز بسهولة بين فرد يتمتع بخبرة في تطبيق طرق المحاسبة عن ضريبة الدخل المؤجلة وخبير في النظام الضريبي. فالأول لا يعد خبيراً لأغراض هذا المعيار لأنه يشكل خبرة محاسبية، والأخير يعد خبيراً لأغراض هذا المعيار لأنه يشكل خبرة نظامية. ويمكن كذلك القيام بعمليات تمييز مماثلة في مجالات أخرى، على سبيل المثال، التمييز بين الخبرة في طرق المحاسبة عن الأدوات المالية، والخبرة في وضع النماذج المعقدة لغرض تقويم الأدوات المالية. ولكن في بعض الحالات، خاصةً تلك التي تنطوي على مجال ناشئ من مجالات الخبرة في المحاسبة أو المراجعة، يكون التمييز بين مجالات المحاسبة أو المراجعة المتخصصة والخبرة في مجال آخر أمراً خاضعاً للحكم المهني. وقد تساعد القواعد والمعايير المهنية المنطبقة فيما يتعلق بمتطلبات التعليم والكفاءة للمحاسبين والمراجعين في ممارسة ذلك الحكم.[٤]

[٤] على سبيل المثال، قد يكون المعيار الدولي للتعليم (٨) "متطلبات الكفاءة للمشتغلين بمهنة المراجعة" مفيداً.

أ٣. من الضروري تطبيق الحكم المهني عند النظر في طريقة تأثر هذا المعيار بحقيقة أن الخبير الذي يستعين به المراجع إما أن يكون فرداً أو كياناً. فعلى سبيل المثال، عند تقويم كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته، فقد يكون هذا الخبير كياناً استعان به المراجع في وقت سابق، لكن الخبير الفرد الذي قام الكيان بتعيينه للارتباط المعني لا يوجد لدى المراجع سابق تجربة معه؛ أو العكس، أي قد يكون المراجع على دراية بعمل أحد الخبراء الأفراد، وليس بالكيان الذي التحق به ذلك الخبير. وفي كلتا الحالتين، قد تكون الصفات الشخصية للفرد والصفات الإدارية للكيان (مثل نظم رقابة الجودة التي يطبقها الكيان) ذات صلة بتقويم المراجع.

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

أ٤. قد تستدعي الحاجة الاستعانة بأحد خبراء المراجع في واحد أو أكثر مما يلي:

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

أ٥. قد تزيد مخاطر التحريف الجوهري عندما تكون الإدارة بحاجة إلى خبرة في مجال آخر غير المحاسبة لإعداد القوائم المالية، على سبيل المثال، لأن ذلك قد يكون مؤشراً على وجود بعض التعقيد، أو لأن الإدارة قد لا تكون لديها معرفة بمجال الخبرة. وفي حالة عدم امتلاك الإدارة للخبرة اللازمة عند إعداد القوائم المالية، فقد يتم الاستعانة بأحد خبراء الإدارة لمواجهة تلك المخاطر. وقد تخفض أيضاً أدوات الرقابة ذات الصلة، بما في ذلك أدوات الرقابة التي تتعلق بعمل الخبير الذي تستعين به الإدارة، إن وجدت، من مخاطر التحريف الجوهري.

أ٦. إذا اشتمل إعداد القوائم المالية على استخدام خبرة في مجال آخر غير المحاسبة، فإن المراجع الذي يُتقن المحاسبة والمراجعة قد لا يحظى بالخبرة اللازمة لمراجعة تلك القوائم المالية. ويتعين على الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من أن فريق الارتباط، وأي خبراء يستعين بهم المراجع وليسوا جزءاً من فريق الارتباط، يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ ارتباط المراجعة.[٥] كما إن المراجع مطالب بالتحقق من طبيعة وتوقيت ومدى الموارد اللازمة لتنفيذ الارتباط.[٦] ويستعين المراجع في الوفاء بهذه المتطلبات بتحديد ما إذا كان سيقوم باستخدام عمل أحد خبرائه، وإن حدث ذلك، فمتى سيتم هذا الاستخدام وإلى أي مدى. ومع التقدم في المراجعة، أو مع تغير الظروف، قد يحتاج المراجع إلى إعادة النظر في القرارات التي اتخذها سابقاً بشأن استخدام عمل أحد خبرائه.

أ٧. قد يكون المراجع الذي ليس بخبير في مجال ذي صلة بخلاف المحاسبة أو المراجعة قادراً رغم ذلك على التوصل إلى فهم كافٍ لذلك المجال من أجل تنفيذ المراجعة دون الحاجة إلى الاستعانة بأحد الخبراء. وقد يتم التوصل إلى هذا الفهم من خلال، على سبيل المثال:

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

أ٨. في حالات أخرى، قد يحدد المراجع أنه من الضروري، أو قد يختار، الاستعانة بأحد خبرائه لمساعدته في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وقد يكون من بين الأمور التي يأخذها المراجع في الحسبان عند تحديد ما إذا كان سيستعين بأحد الخبراء، ما يلي:

---

[٥] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ٢٥-٢٨

[٦] معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٨(هـ)

[٧] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات أ٩٩-أ١٠٢

- ما إذا كانت الإدارة قد استعانت بأحد الخبراء في إعداد القوائم المالية (انظر الفقرة أ٩).
- طبيعة الأمر ومدى أهميته، بما في ذلك مدى تعقده.
- مخاطر التحريف الجوهري في هذا الأمر.
- الطبيعة المتوقعة لإجراءات الاستجابة للمخاطر التي تم التعرف عليها، بما في ذلك معرفة المراجع وخبرته بعمل الخبراء فيما يتعلق بتلك الأمور؛ ومدى توفر مصادر بديلة لأدلة المراجعة.

أ٩. عندما تكون الإدارة قد استعانت بأحد الخبراء في إعداد القوائم المالية، فإن قرار المراجع بشأن ما إذا كان سيستعين بأحد الخبراء قد يتأثر أيضاً بعوامل مثل ما يلي:

- طبيعة عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة ونطاق هذا العمل وأهدافه.
- ما إذا كان الخبير الذي استعانت به الإدارة مُوظفاً من قبل المنشأة، أم إنه طرف تعاقدت معه المنشأة لتقديم خدمات ذات صلة.
- مدى قدرة الإدارة على ممارسة الرقابة على عمل خبيرها أو قدرتها على التأثير فيه.
- كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته.
- ما إذا كان الخبير الذي استعانت به الإدارة يخضع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى.
- أي أدوات رقابة مطبقة داخل المنشأة على عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة.

ويحتوي معيار المراجعة (٥٠٠)[٨] على متطلبات وإرشادات بشأن تأثير كفاءة الخبراء الذين تستعين بهم الإدارة، وقدراتهم وموضوعيتهم، على إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة.

طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداها (راجع: الفقرة ٨)

أ١٠. تختلف طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداها فيما يتعلق بالمتطلبات الواردة في الفقرات ٩-١٣ من هذا المعيار تبعاً للظروف. فعلى سبيل المثال، قد توحي العوامل الآتية بالحاجة إلى تنفيذ إجراءات مختلفة أو إجراءات أكثر شمولاً مما يمكن أن تكون عليه في ظروف أخرى:

- عندما يتعلق عمل الخبير الذي يستعين به المراجع بأمر مهم ينطوي على أحكام غير موضوعية ومعقدة.
- في حالة عدم استخدام المراجع لعمل الخبير من قبل، وعدم توفر معرفة سابقة لديه بشأن كفاءة ذلك الخبير وقدراته وموضوعيته.
- عندما ينفذ الخبير الذي يستعين به المراجع إجراءات تعد جزءاً لا يتجزأ من المراجعة، ولا يقتصر الأمر على مجرد استشارته لتقديم مشورة بشأن أمر بعينه.
- عندما يكون الخبير خبيراً خارجياً للمراجع، وبالتالي لا يكون خاضعاً لنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.

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

أ١١. قد يكون الخبير الداخلي الذي يستعين به المراجع أحد الشركاء أو الموظفين (أي عاملاً)، بمن فيهم الموظفين المؤقتين، في مكتب المراجع، وبالتالي يكون خاضعاً لنظام إدارة الجودة في ذلك المكتب وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)[٩] أو خاضعاً لمتطلبات وطنية مساوية على الأقل لمتطلبات ذلك المعيار.[١٠] وقد يكون أيضاً الخبير الداخلي الذي يستعين به المراجع أحد الشركاء أو الموظفين، بمن فيهم الموظفين المؤقتين، في مكتب ضمن الشبكة، مما يجعله خاضعاً لسياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بمتطلبات الشبكة وخدماتها وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١). وفي بعض الحالات، قد يكون الخبير الداخلي الذي يستعين به المراجع من مكتب ضمن الشبكة خاضعاً لنفس سياسات أو إجراءات إدارة الجودة التي يخضع لها مكتب المراجع، نظراً لكونهما جزءاً من نفس الشبكة.

---

[٨] معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة ٨

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

[١٠] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٣

أ١٢. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) أن يتناول المكتب استخدام الموارد التي يتم الحصول عليها من مقدم خدمة، ويشمل ذلك الاستعانة بالخبراء الخارجيين.[١١] ولا يعد الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع عضواً في فريق الارتباط، وقد لا يكون خاضعاً لسياسات أو إجراءات المكتب بموجب نظامه الخاص بإدارة الجودة.[١٢] وعلاوة على ذلك، قد تشتمل سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة على سياسات أو إجراءات تنطبق على الخبير الخارجي.[١٣] وفي بعض الحالات، قد تتطلب المتطلبات المسلكية ذات الصلة أو الأنظمة أو اللوائح:

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

أ١٣. وفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، فإن إدارة الجودة على مستوى الارتباطات يدعمها نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب وتسترشد بالطبيعة والظروف الخاصة بارتباط المراجعة قيد التنفيذ.[١٤] وعلى سبيل المثال، قد يستطيع المراجع الاعتماد على سياسات أو إجراءات المكتب ذات الصلة المتعلقة بما يلي:

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

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

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

أ١٤. تُعد كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته عوامل تؤثر بشكل كبير على ما إذا كان عمل الخبير سيكون كافياً لأغراض المراجع. وتتعلق الكفاءة بطبيعة ومستوى خبرة الخبير الذي يستعين به المراجع. وتتعلق القدرة بمقدرة الخبير الذي يستعين به المراجع على ممارسة تلك الكفاءة في ظل ظروف الارتباط. وقد تشمل العوامل التي تؤثر على القدرة، على سبيل المثال، الموقع الجغرافي وتوفر الوقت والموارد. وتتعلق الموضوعية بالتأثيرات المحتملة للتحيز أو تضارب المصالح أو تأثير الآخرين على الاجتهاد المهني أو التجاري للخبير الذي يستعين به المراجع.

أ١٥. يمكن استقاء المعلومات المتعلقة بكفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته من مصادر متنوعة مثل:

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

---

[١١] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٣٢

[١٢] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١٦(و)

[١٣] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٢٩(ب)

[١٤] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة أ٤

[١٥] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرتان ٤(ب) وأ١٠

- المعرفة بمؤهلات ذلك الخبير وعضويته في الهيئات المهنية أو اتحادات الصناعة وترخيصه لمزاولة المهنة أو أشكال الاعتماد الخارجي الأخرى.
- الأوراق أو الكتب المنشورة التي كتبها ذلك الخبير.
- نظام إدارة الجودة الخاص بمكتب المراجع (انظر الفقرات أ١١-أ١٣).

أ١٦. تشمل الأمور ذات الصلة بتقويم كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته ما إذا كان عمل الخبير يخضع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى، على سبيل المثال، المعايير الأخلاقية والمتطلبات الأخرى لعضوية هيئة مهنية أو اتحاد صناعي أو معايير الاعتماد الخاصة بهيئة الترخيص أو المتطلبات التي تفرضها الأنظمة أو اللوائح.

أ١٧. من بين الأمور الأخرى التي قد تكون ذات صلة ما يلي:

- ملاءمة كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع للأمر الذي سيتم استخدام عمله فيه، بما في ذلك أي مجالات تخصص ضمن مجال خبرة ذلك الخبير. فعلى سبيل المثال، قد يتخصص خبير اكتواري في التأمين على الممتلكات والتأمين ضد الحوادث، ولكنه يملك خبرة محدودة فيما يتعلق بالعمليات الحسابية الخاصة بمعاشات التقاعد.
- كفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع فيما يتعلق بمتطلبات المحاسبة والمراجعة ذات الصلة، على سبيل المثال، المعرفة بالافتراضات والطرق، بما في ذلك عند الانطباق النماذج المتسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق.
- ما إذا كانت هناك أحداث غير متوقعة أو تغيرات في الظروف أو أدلة مراجعة تم الحصول عليها من إجراءات المراجعة، تشير إلى أنه قد يكون من الضروري إعادة النظر في التقويم المبدئي لكفاءة الخبير الذي يستعين به المراجع وقدراته وموضوعيته خلال التقدم في المراجعة.

أ١٨. توجد مجموعة كبيرة من الظروف التي قد تهدد الموضوعية، على سبيل المثال، تهديدات المصلحة الشخصية وتهديدات موالاة العميل وتهديدات الألفة مع العميل وتهديدات الفحص الذاتي وتهديدات الترهيب. وقد يتم مواجهة تلك التهديدات عن طريق القضاء على الظروف التي تنشأ عنها التهديدات أو عن طريق تطبيق تدابير وقائية لتخفيض التهديدات إلى مستوى يمكن قبوله. وقد توجد أيضاً تدابير وقائية خاصة بارتباط بالمراجعة.

أ١٩. قد يعتمد تقويم ما إذا كانت التهديدات التي تمس الموضوعية بمستوى يمكن قبوله على دور الخبير الذي يستعين به المراجع ومدى أهمية عمله في سياق المراجعة. وفي بعض الظروف، قد لا يمكن القضاء على الظروف التي تنشأ عنها التهديدات أو قد لا يمكن تطبيق تدابير وقائية لتخفيض التهديدات إلى مستوى يمكن قبوله، ومثال ذلك، إذا كان الخبير المقترح الذي سيستعين به المراجع فرداً أدى دوراً مهماً في إعداد المعلومات التي تتم مراجعتها، أي إذا كان الخبير الذي يستعين به المراجع هو الخبير الذي تستعين به الإدارة.

أ٢٠. عند تقويم موضوعية الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع، فقد يكون من الملائم:

(أ) الاستفسار من المنشأة عن أي مصالح أو علاقات معروفة تجمع بينها وبين الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع، وقد تؤثر على موضوعية ذلك الخبير.

(ب) مناقشة ذلك الخبير في أي تدابير وقائية منطبقة، بما في ذلك المتطلبات المهنية المنطبقة على ذلك الخبير، وتقويم ما إذا كانت التدابير الوقائية كافية لتخفيض التهديدات إلى مستوى يمكن قبوله. وتتضمن المصالح والعلاقات التي قد يكون من الملائم مناقشتها مع الخبير الذي يستعين به المراجع ما يلي:

- المصالح المالية.
- علاقات العمل والعلاقات الشخصية.
- قيام الخبير بتقديم خدمات أخرى، بما في ذلك الخدمات التي يقدمها الكيان في حالة كون الخبير الخارجي كياناً.

في بعض الحالات، قد يكون من المناسب أيضاً للمراجع أن يحصل على إفادة مكتوبة من خبيره الخارجي بشأن أية مصالح أو علاقات مع المنشأة يكون ذلك الخبير على علم بها.

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

أ٢١. قد يتوصل المراجع إلى فهم لمجال خبرة خبيره من خلال الوسائل الموضحة في الفقرة أ٧، أو من خلال النقاش مع ذلك الخبير.

أ٢٢. من بين الجوانب الخاصة بمجال الخبير الذي يستعين به المراجع والتي تُعد ذات الصلة بفهم المراجع ما يلي:

- ما إذا كان مجال ذلك الخبير يشتمل على مجالات تخصص ذات صلة بالمراجعة (انظر الفقرة أ١٧).
- ما إذا كانت هناك أي معايير مهنية أو غيرها ومتطلبات نظامية أو تنظيمية منطبقة.
- طبيعة الافتراضات والطرق، بما في ذلك عند الانطباق النماذج، التي يستخدمها الخبير الذي يستعين به المراجع وما إذا كانت متعارفاً عليها في مجال ذلك الخبير ومناسبة لأغراض التقرير المالي.
- طبيعة البيانات أو المعلومات الداخلية والخارجية التي يستخدمها الخبير الذي يستعين به المراجع.

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

أ٢٣. قد تختلف طبيعة عمل الخبير الذي يستعين به المراجع ونطاق هذا العمل وأهدافه بشكل ملحوظ تبعاً للظروف، شأنه شأن الأدوار والمسؤوليات المنوطة بكل من المراجع وخبيره وطبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين المراجع وخبيره. ولذلك يتطلب الأمر الاتفاق على هذه الأمور بين المراجع وخبيره بغض النظر عمّا إذا كان الخبير خبيراً خارجياً أم داخلياً.

أ٢٤. قد تؤثر الأمور الواردة في الفقرة ٨ على مستوى تفصيل الاتفاق بين المراجع وخبيره ومدى رسمية هذا الاتفاق، بما في ذلك ما إذا كان من المناسب أن يكون الاتفاق مكتوباً. فعلى سبيل المثال، قد توحي العوامل الآتية بالحاجة لإبرام اتفاق أكثر تفصيلاً مما يمكن أن يكون عليه في ظروف أخرى، أو بالحاجة لوضع الاتفاق في شكل مكتوب:

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

أ٢٥. يكون الاتفاق بين المراجع وخبيره الخارجي في شكل خطاب ارتباط في الغالب. ويشتمل الملحق على قائمة بالأمور التي قد يأخذ المراجع في الحسبان إدراجها في خطاب الارتباط، أو في أي شكل آخر من أشكال الاتفاق مع الخبير الخارجي الذي يستعين به.

أ٢٦. عندما لا يوجد اتفاق مكتوب بين المراجع وخبيره، فإن الأدلة على الاتفاق قد تكون مُتضمنة، على سبيل المثال، فيما يلي:

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

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

أ٢٧. غالباً ما يكون من الملائم عند الاتفاق على طبيعة ونطاق وأهداف عمل الخبير الذي يستعين به المراجع إجراء نقاش يتضمن أي معايير أداء فنية ذات صلة، أو أي متطلبات مهنية أو صناعية أخرى، من المقرر أن يتبعها الخبير.

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

أ٢٨. قد يتضمن الاتفاق على أدوار ومسؤوليات كل من المراجع وخبيره ما يلي:

- ما إذا كان المراجع أو خبيره سينفذان اختباراً مفصلاً للبيانات المصدرية.
- الموافقة على مناقشة المراجع لنتائج أو استنتاجات الخبير مع المنشأة وغيرها، وتضمين تفاصيل نتائج الخبير أو استنتاجاته في أساس الرأي المعدل في تقرير المراجع، عند الضرورة (انظر الفقرة أ٤٢).
- أي اتفاق على إعلام الخبير الذي يستعين به المراجع باستنتاجات المراجع المتعلقة بعمل ذلك الخبير.

أوراق العمل

أ٢٩. قد يتضمن الاتفاق على أدوار ومسؤوليات كل من المراجع وخبيره اتفاقاً أيضاً بشأن الوصول إلى أوراق العمل الخاصة بكل منهما والاحتفاظ بها. وعندما يكون الخبير الذي يستعين به المراجع عضواً في فريق الارتباط، فإن أوراق عمل ذلك الخبير تشكل جزءاً من توثيق أعمال المراجعة. ومع مراعاة وجود أي اتفاق على خلاف ذلك، فإن أوراق عمل الخبراء الخارجيين الذين يستعين بهم المراجع تكون خاصة بهم ولا تشكل جزءاً من توثيق أعمال المراجعة.

الاتصالات (راجع: الفقرة ١١(ج))

أ٣٠. يُسهّل الاتصال المتبادل الفعّال تحقيق التكامل السليم بين طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الخبير الذي يستعين به المراجع وبين الأعمال الأخرى في المراجعة، والتعديل المناسب لأهداف الخبير خلال سير المراجعة. فعلى سبيل المثال، عندما يتعلق عمل الخبير الذي يستعين به المراجع باستنتاجات المراجع بشأن خطر مهم، فقد يكون من المناسب تقديم تقرير رسمي مكتوب في ختام عمل الخبير وأيضاً تقارير شفوية أثناء التقدم في العمل. ومما يساعد على إجراء اتصال فعّال وفي الوقت المناسب، خاصةً في الارتباطات الكبيرة، تحديد شركاء أو موظفين بعينهم للتواصل مع الخبير، وتحديد إجراءات للاتصال بين ذلك الخبير والمنشأة.

السرية (راجع: الفقرة ١١(د))

أ٣١. من الضروري أن تنطبق أيضاً على الخبير الذي يستعين به المراجع أحكام السرية المنصوص عليها في المتطلبات المسلكية ذات الصلة المنطبقة على المراجع. وقد يتم فرض متطلبات إضافية بموجب نظام أو لائحة. وربما تكون المنشاة قد طلبت أيضاً أن يتم الاتفاق على أحكام معينة تتعلق بالسرية مع الخبراء الخارجيين الذي يستعين بهم المراجع.

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

أ٣٢. يؤثر تقويم المراجع لمدى كفاءة خبيره وقدراته وموضوعيته، ومدى إلمام المراجع بمجال خبرة خبيره وطبيعة العمل الذي ينفذه، على طبيعة إجراءات المراجعة، وتوقيتها ومداها، الرامية إلى تقويم مدى كفاية عمل ذلك الخبير لأغراض المراجع.

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

أ٣٣. قد تتضمن الإجراءات الخاصة بتقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المراجع لأغراض المراجع ما يلي:

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

- إعادة تنفيذ العمليات الحسابية.

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

- مناقشة تقرير الخبير الذي يستعين به المراجع مع الإدارة.

أ٣٤. قد تتضمن العوامل ذات الصلة عند تقويم مدى ملاءمة ومعقولية نتائج الخبير الذي يستعين به المراجع أو استنتاجاته، سواءً كانت في شكل تقرير أو أي شكل آخر، ما إذا كانت:

- معروضة بطريقة تتسق مع أي معايير لمهنة أو صناعة الخبير الذي يستعين به المراجع؛

- مُعبَّر عنها بوضوح، بما في ذلك الإشارة إلى الأهداف المتفق عليها مع المراجع، ونطاق العمل المُنفذ والمعايير المنطبقة؛

- تستند إلى فترة مناسبة وتأخذ في الحسبان الأحداث اللاحقة، عند الاقتضاء؛

- خاضعة لأي تحفظ أو حد أو قيد على الاستخدام، وإذا كان الحال كذلك، فما يترتب على ذلك من آثار على المراجع؛

- تستند إلى مراعاة مناسبة للأخطاء أو الانحرافات التي يواجهها الخبير.

الافتراضات والطرق والبيانات المصدرية

الافتراضات والطرق (راجع: الفقرة ١٢(ب))

أ٣٥. عندما يتمثل عمل الخبير الذي يستعين به المراجع في تقويم الافتراضات والطرق الأساسية، بما في ذلك عند الانطباق النماذج، التي تستخدمها الإدارة في وضع تقدير محاسبي، فمن المرجح أن تكون إجراءات المراجع موجهة بشكل أساسي إلى تقويم ما إذا كان الخبير قد فحص تلك الافتراضات والطرق بشكل كافٍ. وعندما يتمثل عمل الخبير الذي يستعين به المراجع في التوصل إلى المبلغ المحدد المقدر من المراجع، أو مدى المبالغ المقدر من المراجع لغرض المقارنة مع المبلغ المحدد المقدر من الإدارة، فقد تكون إجراءات المراجع موجهة بشكل أساسي إلى تقويم الافتراضات والطرق، بما في ذلك عند الانطباق النماذج، التي استخدمها الخبير الذي استعان به المراجع.

أ٣٦. يناقش معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث)[١٦] الافتراضات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة في وضع التقديرات المحاسبية، بما في ذلك الاستخدام في بعض الحالات للنماذج عالية التخصص التي طورتها المنشأة. وبالرغم من النص على ذلك النقاش في سياق حصول المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بافتراضات الإدارة وطرقها، فإنه قد يساعد المراجع أيضاً عند تقويم افتراضات خبيره وطرقه.

أ٣٧. عندما يشتمل عمل الخبير الذي يستعين به المراجع على استخدام افتراضات وطرق مهمة، فإن العوامل ذات الصلة بتقويم المراجع لتلك الافتراضات والطرق تتضمن ما إذا كانت تلك الافتراضات والطرق:

- متعارفاً عليها في مجال الخبير؛

- تتسق مع متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق؛

- تعتمد على استخدام نماذج متخصصة؛

- تتسق مع افتراضات وطرق الإدارة، وفي حالة عدم اتساقها، فإن المراجع يأخذ في حسبانه سبب الاختلافات وتأثيراتها.

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

أ٣٨. عندما ينطوي عمل الخبير الذي يستعين به المراجع على استخدام بيانات مصدرية مهمة لعمل ذلك الخبير، فقد يتم استخدام إجراءات مثل ما يلي لاختبار تلك البيانات:

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

[١٦] معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"، الفقرات ٨ و١٣ و١٥

البيانات، ونقلها إلى الخبير، عند الاقتضاء.

- فحص البيانات للتحقق من مدى اكتمالها واتساقها الداخلي.

أ٣٩. في العديد من الحالات، قد يقوم المراجع باختبار البيانات المصدرية. ومع ذلك، ففي حالات أخرى، عندما تكون طبيعة البيانات المصدرية المستخدمة من قبل الخبير الذي يستعين به المراجع ذات تقنية عالية فيما يتعلق بمجال خبرته، فقد يقوم ذلك الخبير باختبار البيانات المصدرية. وفي حالة قيام الخبير الذي يستعين به المراجع باختبار البيانات المصدرية، فقد يكون استفسار المراجع من ذلك الخبير، أو الإشراف على اختبارات الخبير أو فحصها، طريقة مناسبة لقيام المراجع بتقويم مدى ملاءمة هذه البيانات واكتمالها ودقتها.

عدم كفاية العمل (راجع: الفقرة ١٣)

أ٤٠. إذا استنتج المراجع أن عمل الخبير الذي يستعين به غير كافٍ لتحقيق أغراضه، ولم يستطع المراجع حل الأمر من خلال إجراءات المراجعة الزائدة التي تتطلبها الفقرة ١٣، والتي قد تنطوي على تنفيذ أعمال أخرى من قبل كل من الخبير والمراجع، أو قد تتضمن توظيف أو التعاقد مع خبير آخر، فقد يكون من الضروري إبداء رأي معدل في تقرير المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥) لأن المراجع لم يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.[١٧]

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

أ٤١. في بعض الحالات، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح الإشارة إلى عمل الخبير الذي استعان به المراجع، على سبيل المثال، لأغراض الشفافية في القطاع العام.

أ٤٢. في بعض الظروف، قد يكون من المناسب الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المراجع في تقرير المراجع الذي يحتوي على رأي معدل، لتوضيح طبيعة التعديل. وفي تلك الظروف، قد يحتاج المراجع إلى الحصول على إذن من خبيره قبل القيام بمثل هذه الإشارة.

[١٧] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ٦(ب)

الملحق

(راجع: الفقرة أ٢٥)

اعتبارات للاتفاق بين المراجع والخبير الخارجي الذي يستعين به

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

طبيعة ونطاق وأهداف عمل الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع

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

أدوار ومسؤوليات كل من المراجع والخبير الخارجي الذي يستعين به

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

الاتصالات والتقرير

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

السرية

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

معيار المراجعة (٧٠٠): تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٧٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان الإضافات أو التعديلات العامة السابق إيضاحها، بالإضافة إلى الإضافات أو التعديلات التالية:

- إضافة حاشية للفقرة رقم (٤٣) لتوفير مثال لمسؤوليات التقرير الأخرى، تنص على ما يلي: **"من أمثلة التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى ما نص عليه نظام الشركات في الفقرة الخامسة من المادة العشرين من أنه على المراجع أن يضمن في تقريره "... ما يكون قد تبين له من مخالفات لأحكام النظام أو عقد تأسيس الشركة أو نظامها الأساس في حدود اختصاصه، ..."**.

- إضافة حاشية للفقرة رقم (٤٦) بشأن تضمين اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع عن مراجعة مجموعات كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشآت مدرجة تنص على ما يلي: **"ينص نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية في مادته السابعة على ما يلي: "على المحاسب القانوني الالتزام بما يلي: ١- التوقيع والمصادقة على التقارير الصادرة منه، ويكون التوقيع والمصادقة في الشركة المهنية من الشريك الذي شارك في إعداد التقرير أو أشرف على إعداده". ولم يعط النظام أي استثناءات"**.

- إضافة حاشية لعنوان الفقرة رقم (٥١)، وكذلك عنوان الفقرتين رقم (أ٧٦، أ٧٧) تنص على ما يلي: **"وفقاً لقرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين بالتحول إلى المعايير الدولية للمراجعة، فإنه لن توجد مجموعة أخرى من معايير المراجعة في المملكة، مما يعني عدم انطباق هذه الفقرات على البيئة المحلية للمراجعة في المملكة"**.

المعيار الدولي للمراجعة (٧٠٠)

تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية

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

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١-٤
تاريخ السريان	٥
الأهداف	٦
التعريفات	٧–٩
المتطلبات	
تكوين رأي في القوائم المالية	١٠-١٥
شكل الرأي	١٦-١٩
تقرير المراجع	٢٠-٥٢
المعلومات التكميلية المعروضة مع القوائم المالية	٥٣-٥٤
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة	أ١-أ٣
السياسات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية بشكل مناسب	أ٤
المعلومات المعروضة في القوائم المالية تكون ملائمة ومن الممكن الاعتماد عليها وقابلة للمقارنة والفهم	أ٥
الإفصاح عن تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية	أ٦
تقويم ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل	أ٧–أ٩
وصف إطار التقرير المالي المنطبق	أ١٠-أ١٥
شكل الرأي	أ١٦-أ١٧
تقرير المراجع	أ١٨-أ٧٧
المعلومات التكميلية المعروضة مع القوائم المالية	أ٧٨-أ٨٤
الملحق: أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن القوائم المالية	

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٧٠٠) *"تكوين الرأي والتقرير عن 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 مسؤولية المراجع عن تكوين رأي في القوائم المالية. ويتناول أيضاً شكل ومحتوى تقرير المراجع الصادر نتيجةً لمراجعة القوائم المالية.

٢. يتناول معيار المراجعة (٧٠١)[١] مسؤولية المراجع عن الإبلاغ بالأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع. ويتناول معيار المراجعة (٧٠٥)[٢] ومعيار المراجعة (٧٠٦)[٣] كيفية تأثر شكل ومحتوى تقرير المراجع عندما يُبدي المراجع رأياً معدلاً أو عندما يذكر في تقريره فقرة للفت الانتباه أو فقرة أمر آخر. وتحتوي معايير المراجعة الأخرى(*) أيضاً على متطلبات لعملية التقرير، تنطبق عند إصدار تقرير المراجع.

٣. ينطبق هذا المعيار على مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام، وقد تمت صياغته في ذلك السياق. ويتناول معيار المراجعة (٨٠٠)[٤] اعتبارات خاصة عندما تكون القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص. ويتناول معيار المراجعة (٨٠٥)[٥] اعتبارات خاصة ذات صلة بمراجعة قائمة مالية واحدة، أو عناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية. وينطبق هذا المعيار أيضاً على عمليات المراجعة التي يُطبَّق عليها معيار المراجعة (٨٠٠) أو معيار المراجعة (٨٠٥).

٤. تهدف متطلبات هذا المعيار إلى إيجاد توازن مناسب بين الحاجة إلى الاتساق وقابلية المقارنة في تقرير المراجع على المستوى العالمي، وبين الحاجة إلى زيادة قيمة تقرير المراجع عن طريق جعل المعلومات الواردة فيه أكثر ملاءمة للمستخدمين. ويعزز هذا المعيار الاتساق في تقرير المراجع، ويراعي أيضاً الحاجة إلى المرونة لاستيعاب الظروف الخاصة بكل دولة. وعندما تُجرى المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة، فإن الاتساق في تقرير المراجع يعزز المصداقية في السوق العالمية عن طريق تسهيل التعرف على عمليات المراجعة التي تمت وفقاً للمعايير المعترف بها عالمياً. ويساعد ذلك أيضاً على تعزيز فهم المستخدم للظروف غير المعتادة وعلى التعرف عليها عند حدوثها.

تاريخ السريان

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

الأهداف

٦. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) تكوين رأي في القوائم المالية استناداً إلى تقويم الاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها؛

(ب) إبداء ذلك الرأي بشكلٍ واضح من خلال تقرير مكتوب.

التعريفات

٧. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة أدناه:

(أ) القوائم المالية ذات الغرض العام: قوائم مالية معدة وفقاً لإطار ذي غرض عام.

(ب) الإطار ذو الغرض العام: إطار تقرير مالي مصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع واسع من المستخدمين. ويمكن أن يكون إطار التقرير المالي إطار عرض عادل أو إطار التزام.

---

[١] معيار المراجعة (٧٠١) *"الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"*

[٢] معيار المراجعة (٧٠٥) *"التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"*

[٣] معيار المراجعة (٧٠٦) *"فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"*

* يعني مصطلح "معايير المراجعة" - أينما يرد - المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة للتطبيق في المملكة العربية السعودية، وفقاً لوثيقة الاعتماد الصادرة من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، والتي تتضمن بعض الإضافات الضرورية لتكييف تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في المملكة العربية السعودية، ولكنها لم تغير من متطلباتها. وتبعاً لذلك فقد تم إدخال تعديل محدود على ترجمة نصوص المعايير بالقدر اللازم لتكييف تطبيقها في ظل البيئة النظامية للمملكة.

[٤] معيار المراجعة (٨٠٠) *"اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص"*

[٥] معيار المراجعة (٨٠٥) *"اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية"*

ويُستخدم مصطلح "إطار العرض العادل" للإشارة إلى إطار تقرير مالي يتطلب الالتزام بمتطلبات هذا الإطار إضافة إلى ما يلي:

(١) يقرّ، صراحةً أو ضمناً، أنه لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية، قد يكون من الضروري للإدارة أن تقدم إفصاحات تتعدى تلك المطلوبة على وجه التحديد بموجب الإطار؛ أو

(٢) يقرّ صراحةً أنه قد يكون من الضروري للإدارة الخروج عن متطلب من متطلبات الإطار لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية. ومن المتوقع ألا يكون مثل هذا الخروج ضرورياً إلا في ظروف نادرة للغاية.

ويستخدم مصطلح "إطار الالتزام" للإشارة إلى إطار تقرير مالي يتطلب الالتزام بمتطلبات الإطار، لكنه لا يحتوي على الإقرارات الواردة في البندين (١) أو (٢) أعلاه.[٦]

(ج) رأي غير معدل: الرأي الذي يعبر عنه المراجع عندما يتوصل إلى أن القوائم المالية قد تم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.[٧]

٨. الإشارة إلى "القوائم المالية" في هذا المعيار تعني "مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام".[٨] وتحدد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق عرض القوائم المالية وهيكلها ومحتواها، وما يمثل مجموعةً كاملةً من القوائم المالية.

٩. الإشارة إلى "المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية"(*) في هذا المعيار تعني المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة والمعتمدة في المملكة العربية السعودية، والإشارة إلى "المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام" تعني المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.

المتطلبات

تكوين رأي في القوائم المالية

١٠. يجب على المراجع أن يُكوّن رأياً عمّا إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.[٩،١٠]

١١. يجب على المراجع، من أجل تكوين ذلك الرأي، أن يستنتج ما إذا كان قد توصل إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ. ويجب أن يأخذ هذا الاستنتاج في الحسبان:

(أ) استنتاج المراجع، وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة؛[١١]

(ب) استنتاج المراجع، وفقاً لمعيار المراجعة (٤٥٠)، ما إذا كانت التحريفات غير المصححة تُعَد جوهرية، كل منها على حدة أو في مجملها؛[١٢]

(ج) التقويمات التي تتطلبها الفقرات ١٢-١٥.

١٢. يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت القوائم المالية مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. ويجب أن يتضمن هذا التقويم النظر في الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك المؤشرات على وجود تحيز محتمل في اجتهادات الإدارة. (راجع: الفقرات أ١–أ٣)

١٣. على وجه الخصوص، وفي ضوء متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت:

---

[٦] معيار المراجعة (٢٠٠) *"الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"*، الفقرة ١٣(أ)

[٧] تتناول الفقرتان ٢٥ و٢٦ التعبيرات المستخدمة للتعبير عن هذا الرأي في حالة اتباع إطار عرض عادل وإطار التزام، على الترتيب.

[٨] حددت الفقرة ١٣(و) من معيار المراجعة (٢٠٠) محتوى القوائم المالية.

* المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية 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.

[٩] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١١

[١٠] تتناول الفقرتان ٢٥ و٢٦ التعبيرات المستخدمة للتعبير عن هذا الرأي في حالة اتباع إطار عرض عادل وإطار التزام، على الترتيب.

[١١] معيار المراجعة (٣٣٠) *"استجابات المراجع للمخاطر المُقيَّمة"*، الفقرة ٢٦

[١٢] معيار المراجعة (٤٥٠) *"تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"*، الفقرة ١١

(أ) القوائم المالية تُفصح بشكل مناسب عن السياسات المحاسبية المهمة التي تم اختيارها وتطبيقها. وعند إجراء هذا التقويم، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان مدى ملاءمة السياسات المحاسبية للمنشأة، وما إذا كانت قد عُرضت بطريقة قابلة للفهم؛ (راجع: الفقرة أ٤)

(ب) السياسات المحاسبية المختارة والمطبقة متسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق، ومناسبة؛

(ج) التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات العلاقة التي أعدتها الإدارة معقولة؛

(د) المعلومات المعروضة في القوائم المالية ملائمة، ويمكن الاعتماد عليها، وقابلة للمقارنة والفهم. وعند إجراء هذا التقويم، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان ما يلي:

- ما إذا كانت المعلومات التي كان ينبغي تضمينها، قد تم تضمينها، وما إذا كانت تلك المعلومات مصنفة، ومجمعة أو مفصلة، ومميزة بشكل مناسب.
- ما إذا كان العرض العام للقوائم المالية قد تم تقويضه عن طريق إدراج معلومات غير ملائمة، أو معلومات تحجب الفهم السليم للأمور المفصح عنها. (راجع: الفقرة أ٥)

(هـ) القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية؛ (راجع: الفقرة أ٦)

(و) المصطلحات المستخدمة في القوائم المالية مناسبة، بما في ذلك عنوان كل قائمة مالية.

١٤. عندما تُعدّ القوائم المالية وفقاً لإطار عرض عادل، فإن التقويم المطلوب بموجب الفقرتين ١٢ و١٣ يجب أيضاً أن يتضمن ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل. ويجب أن يتضمن تقويم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل النظر فيما يلي: (راجع: الفقرات أ٧-أ٩)

(أ) العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها؛

(ب) ما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.

١٥. يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت القوائم المالية تشير إلى إطار التقرير المالي المنطبق أو تصفه بشكلٍ كافٍ. (راجع: الفقرات أ١٠–أ١٥)

شكل الرأي

١٦. يجب على المراجع أن يُبدي رأياً غير معدل عندما يستنتج أن القوائم المالية معدة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

١٧. في حالة:

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

(ب) عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لاستنتاج أن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري،

فيجب على المراجع تعديل الرأي في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

١٨. إذا كانت القوائم المالية المُعدّة وفقاً لمتطلبات إطار عرض عادل لا تحقق العرض العادل، فيجب على المراجع مناقشة الأمر مع الإدارة، ويجب عليه -بناءً على متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق والكيفية التي تم بها حل الأمر- تحديد ما إذا كان من الضروري تعديل الرأي في تقرير المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥). (راجع: الفقرة أ١٦)

١٩. عندما تكون القوائم المالية مُعدةً وفقاً لإطار التزام، فإن المراجع ليس مطالباً بتقويم ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل. ومع ذلك، وفي ظروف نادرة للغاية، إذا استنتج المراجع أن تلك القوائم المالية مضللة، فيجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة، ويجب عليه -بناءً على كيفية حل الأمر- تحديد ما إذا كان ينبغي الإبلاغ عن ذلك في تقريره، وتحديد كيفية القيام بهذا الإبلاغ. (راجع: الفقرة أ١٧)

تقرير المراجع

٢٠. يجب أن يكون تقرير المراجع مكتوباً. (راجع: الفقرتين أ١٨، أ١٩)

تقرير المراجع عن عمليات المراجعة التي تمت وفقاً لمعايير المراجعة

العنوان

٢١. يجب أن يكون لتقرير المراجع عنوان يشير بوضوح إلى أنه تقرير المراجع المستقل. (راجع: الفقرة أ٢٠)

المخاطبون بالتقرير

٢٢. يجب أن يكون تقرير المراجع موجهاً بشكل مناسب، على أساس ظروف الارتباط. (راجع: الفقرة أ٢١)

رأي المراجع

٢٣. يجب أن يحتوي القسم الأول من تقرير المراجع على رأي المراجع، ويجب أن يكون عنوانه هو "الرأي".

٢٤. يجب أيضاً في قسم الرأي الوارد في تقرير المراجع:

(أ) تحديد المنشأة التي تمت مراجعة قوائمها المالية؛

(ب) النص على أن القوائم المالية قد تمت مراجعتها؛

(ج) تحديد عنوان كل قائمة تضمنتها القوائم المالية؛

(د) الإشارة إلى الإيضاحات، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية المهمة؛

(هـ) تحديد التاريخ أو الفترة التي تغطيها كل قائمة مالية تضمنتها القوائم المالية. (راجع: الفقرتين أ٢٢، أ٢٣)

٢٥. عند إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار عرض عادل، فإن رأي المراجع يجب أن يستخدم إحدى العبارتين الآتيتين، اللتين يُنظر إليهما على أنهما متكافئتان(*)، ما لم تتطلب الأنظمة أو اللوائح خلاف ذلك:

(أ) وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]، أو

(ب) وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة، تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]. (راجع: الفقرات أ٢٤–أ٣١)

٢٦. عند إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار التزام، يجب أن يكون رأي المراجع أن القوائم المالية المرفقة مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]. (راجع: الفقرات أ٢٦–أ٣١)

٢٧. إذا كانت الإشارة إلى إطار التقرير المالي المنطبق في رأي المراجع ليست إلى المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، أو المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، فيجب أن يحدد رأي المراجع الدولة منشأ هذا الإطار.

أساس الرأي

٢٨. يجب أن يتضمن تقرير المراجع، بعد قسم الرأي مباشرةً، قسماً بعنوان "أساس الرأي": (راجع: الفقرة أ٣٢)

(أ) ينص على أن المراجعة تمت وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية(**)؛ (راجع: الفقرة أ٣٣)

---

* تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإن العبارة التي سيتم استخدامها في نماذج تقارير المراجع المستقل هي: وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة، تعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]، لذا يجب على المراجع استخدام العبارة الواردة في البند (أ) من هذه الفقرة.

** معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي معايير المراجعة الدولية كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أيا من متطلبات تلك المعايير.

(ب) يشير إلى القسم من تقرير المراجع، الذي يوضح مسؤوليات المراجع بموجب معايير المراجعة؛

(ج) يتضمن عبارة تفيد بأن المراجع مستقل عن المنشأة، وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالمراجعة، وأنه قد أوفى بمسؤولياته المسلكية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. ويجب أن تحدد تلك العبارة الدولة منشأ المتطلبات المسلكية ذات الصلة، أو تشير إلى *الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)* الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي)؛[*] (راجع: الفقرات أ٣٤–أ٣٩)

(د) ينص على ما إذا كان المراجع يعتقد أن أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها تُعدّ كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه.

الاستمرارية

٢٩. عند الاقتضاء، يجب على المراجع أن يُعدّ تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).[١٣]

الأمور الرئيسة للمراجعة

٣٠. عند مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشآت مدرجة، يجب على المراجع الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).

٣١. عندما يكون مطلوباً من المراجع بموجب الأنظمة أو اللوائح الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقريره، أو عندما يقرر هو ذلك، فيجب عليه القيام بذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١). (راجع: الفقرات أ٤٠–أ٤٢)

المعلومات الأخرى

٣٢. عند الاقتضاء، يجب على المراجع أن يُعدّ تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠).[١٤]

المسؤوليات عن القوائم المالية

٣٣. يجب أن يتضمن تقرير المراجع قسماً بعنوان "مسؤوليات الإدارة[**] عن القوائم المالية". ويجب أن يستخدم تقرير المراجع المصطلح المناسب في سياق الإطار القانوني في الدولة المعنية، ولا يلزم أن يشير تحديداً إلى "الإدارة". وفي بعض الدول، قد تكون الإشارة المناسبة إلى المكلفين بالحوكمة. (راجع: الفقرة أ٤٤)

٣٤. يجب أن يصف هذا القسم من تقرير المراجع مسؤولية الإدارة عمّا يلي: (راجع: الفقرات أ٤٥–أ٤٨)

(أ) إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، والرقابة الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ؛

(ب) تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة[١٥] وما إذا كان استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة مناسباً، بالإضافة إلى الإفصاح عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، في حالة الانطباق. ويجب أن يتضمن توضيح مسؤولية الإدارة عن هذا التقييم وصفاً للحالات التي يكون من المناسب فيها استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة. (راجع: الفقرة أ٤٨)

٣٥. يجب أن يحدد هذا القسم من تقرير المراجع أيضاً المسؤولين عن الإشراف على آلية التقرير المالي، عندما يختلف المسؤولون عن ذلك الإشراف عمَّن أوفوا بالمسؤوليات المبينة في الفقرة ٣٤ أعلاه. وفي هذه الحالة، يجب أن يشير عنوان هذا القسم أيضاً إلى "المكلفين بالحوكمة" أو إلى المصطلح الذي يُعدّ مناسباً في سياق الإطار النظامي في الدولة المعنية. (راجع: الفقرة أ٤٩)

---

* يجب أن يشير المراجع إلى الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

[١٣] معيار المراجعة (٥٧٠) *"الاستمرارية"*، الفقرات ٢١-٢٣

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

** المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب الأنظمة أو اللوائح (أو وفقاً لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة) عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الأطراف الخارجية.

[١٥] معيار المراجعة (٥٧٠)، الفقرة ٢

٣٦. عندما تكون القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل، فإن وصف المسؤوليات عن القوائم المالية في تقرير المراجع، يجب أن يشير إلى "الإعداد والعرض العادل لهذه القوائم المالية" أو "إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة"، حسب مقتضى الحال في ظل الظروف القائمة(*).

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

٣٧. يجب أن يتضمن تقرير المراجع قسماً بعنوان "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية".

٣٨. يجب في هذا القسم من تقرير المراجع: (راجع: الفقرة أ٥٠)

(أ) النص على أن أهداف المراجع هي:

(١) الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ؛

(٢) إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأي المراجع. (راجع: الفقرة أ٥١)

(ب) النص على أن التأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً؛

(ج) النص على أن التحريفات يمكن أن تنشأ عن غش أو خطأ، إضافة إلى أحد الأمرين الآتيين:

(١) توضيح أنها تُعدّ جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية؛[١٦] أو

(٢) تقديم تعريف أو وصف للأهمية النسبية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. (راجع: الفقرة أ٥٣)

٣٩. يجب أيضاً في قسم مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الوارد في تقرير المراجع: (راجع: الفقرة أ٥٠)

(أ) النص على أن المراجع يمارس الحكم المهني ويحافظ على نزعة الشك المهني طوال المراجعة، وذلك كجزء من عملية المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية؛

(ب) وصف عملية المراجعة عن طريق النص على أن مسؤوليات المراجع هي:

(١) التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ؛ وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر؛ والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المراجع. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.

(٢) التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة. وفي الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية، يجب عليه عدم ذكر عبارة أن أخذ المراجع للرقابة الداخلية في الحسبان ليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة.

(٣) تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدتها الإدارة.

(٤) التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلص المراجع إلى وجود عدم تأكد جوهري، فعليه أن يلفت الانتباه في تقريره إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو عليه أن يقوم بتعديل الرأي إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية.

---

* تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإنه يجب أن يشير المراجع إلى "الإعداد والعرض العادل".

[١٦] معيار المراجعة (٣٢٠) *"الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"*، الفقرة ٢

وتستند استنتاجات المراجع إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقريره. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفاً مستقبلية قد تتسبب في توقف المنشأة عن البقاء كمنشأة مستمرة.

(٥) تقويم العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، بما فيها الإفصاحات، عندما تكون القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار عرض عادل، وما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.

(ج) توضيح مسؤوليات المراجع في ارتباط مراجعة المجموعة بمزيد من التفصيل، عندما ينطبق معيار المراجعة (٦٠٠)،[١٧] وذلك عن طريق النص على ما يلي:

(١) أن مسؤوليات المراجع تتمثل في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالمعلومات المالية للمنشآت أو الأنشطة التجارية داخل المجموعة، لإبداء رأي في القوائم المالية للمجموعة؛

(٢) أن المراجع هو المسؤول عن توجيه عملية مراجعة المجموعة والإشراف عليها وتنفيذها؛

(٣) أن المراجع يظل مسؤولاً وحده عن رأيه.

٤٠. يجب أيضاً في قسم مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الوارد في تقرير المراجع: (راجع: الفقرة أ٥٠)

(أ) النص على أن المراجع يتصل بالمكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية يتعرف عليها المراجع أثناء المراجعة؛

(ب) فيما يخص عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، النص على أن المراجع يفيد المكلفين بالحوكمة بأنه قد التزم بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، وأنه يبلغهم بجميع العلاقات والأمور الأخرى التي قد يُعتقد بشكل معقول أنها تؤثر على استقلاله، وعند الاقتضاء، يبلغهم بالتصرفات المتخذة للقضاء على التهديدات أو التدابير الوقائية المطبقة؛

(ج) فيما يخص عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة وأي منشآت أخرى يتم الإبلاغ بشأنها عن أمور رئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، النص على أن المراجع يحدد من بين الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة، تلك الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، ومن ثم تُعَد هي الأمور الرئيسة للمراجعة. ويوضح المراجع هذه الأمور في تقريره، ما لم تمنع الأنظمة أو اللوائح الإفصاح العلني عن الأمر، أو ما لم ير المراجع، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن الأمر ينبغي ألا يتم الإبلاغ عنه في تقريره لأن التبعات السلبية للقيام بذلك من المتوقع بدرجة معقولة أن تفوق فوائد المصلحة العامة المترتبة على هذا الإبلاغ. (راجع: الفقرة أ٥٣)

موضع وصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

٤١. يجب إدراج وصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية المطلوب بموجب الفقرتين ٣٩ و٤٠: (راجع: الفقرة أ٥٤)

(أ) ضمن متن تقرير المراجع؛ أو

(ب) ضمن ملحق مرفق بتقرير المراجع، وفي هذه الحالة يجب أن يتضمن تقرير المراجع إشارة إلى الموضع المراد في الملحق؛ أو (راجع: الفقرات أ٥٥–أ٥٧)

(ج) من خلال إشارة محددة ضمن تقرير المراجع إلى موضع مثل هذا الوصف على الموقع الإلكتروني لسلطة معنية، عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً للمراجع أن يقوم بذلك. (راجع: الفقرات أ٥٤، أ٥٦، أ٥٧)

٤٢. عندما يشير المراجع إلى وصف لمسؤولياته على موقع إلكتروني لسلطة معنية، يجب عليه أن يحدد أن ذلك الوصف يتناول المتطلبات الواردة في الفقرتين ٣٩ و٤٠ من هذا المعيار، ولا يتعارض معها. (راجع: الفقرة أ٥٦)

---

[١٧] معيار المراجعة (٦٠٠) *"اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"*

مسؤوليات التقرير الأخرى(*)

٤٣. إذا تناول المراجع في تقريره عن القوائم المالية مسؤوليات تقرير أخرى يتحملها بالإضافة إلى مسؤولياته بموجب معايير المراجعة، فيجب تناول هذه المسؤوليات الأخرى في قسم منفصل في تقرير المراجع، تحت عنوان "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى"، أو أي عنوان آخر يناسب محتوى القسم، ما لم تتناول مسؤوليات التقرير الأخرى تلك نفس الموضوعات المعروضة بموجب مسؤوليات التقرير التي تتطلبها معايير المراجعة، حيث يمكن في هذه الحالة أن تُعرض مسؤوليات التقرير الأخرى في نفس القسم الخاص بعناصر التقرير ذات العلاقة التي تتطلبها معايير المراجعة. (راجع: الفقرات أ٥٨–أ٦٠)

٤٤. في حالة عرض مسؤوليات التقرير الأخرى في نفس القسم الخاص بعناصر التقرير ذات العلاقة التي تتطلبها معايير المراجعة، فيجب أن يميز تقرير المراجع بوضوح مسؤوليات التقرير الأخرى عن التقرير الذي تتطلبه معايير المراجعة. (راجع: الفقرة أ٦٠)

٤٥. إذا تضمن تقرير المراجع قسماً منفصلاً يتناول مسؤوليات التقرير الأخرى، فإن متطلبات الفقرات ٢١-٤٠ من هذا المعيار يجب إدراجها ضمن قسم بعنوان "التقرير عن مراجعة القوائم المالية". ويجب إدراج قسم "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" بعد قسم "التقرير عن مراجعة القوائم المالية". (راجع: الفقرة أ٦٠)

اسم الشريك المسؤول عن الارتباط

٤٦. يجب ذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع عن القوائم المالية للمنشآت المدرجة، ما لم يكن من المتوقع بدرجة معقولة، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن يؤدي ذلك الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي. وفي الظروف النادرة التي ينوي فيها المراجع عدم ذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع، يجب على المراجع مناقشة ذلك مع المكلفين بالحوكمة لإعلامهم بتقييم المراجع لاحتمالية وخطورة التهديد الكبير للأمن الشخصي(**). (راجع: الفقرات أ٦١–أ٦٣)

توقيع المراجع

٤٧. يجب أن يكون تقرير المراجع موقعاً. (راجع: الفقرتين أ٦٤، أ٦٥)

عنوان المراجع

٤٨. يجب أن يذكر تقرير المراجع اسم المكان الذي يمارس فيه المراجع عمله داخل الدولة.

تاريخ تقرير المراجع

٤٩. يجب أن يؤرَّخ تقرير المراجع بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، التي تشكل أساساً لرأيه في القوائم المالية، بما في ذلك الأدلة على أن: (راجع: الفقرات أ٦٦–أ٦٩)

(أ) جميع القوائم والإفصاحات التي تشملها القوائم المالية قد تم إعدادها؛

(ب) أولئك الذين لديهم السلطة المعترف بها قد أقرّوا بأنهم يتحملون المسؤولية عن تلك القوائم المالية.

تقرير المراجع المفروض بموجب نظام أو لائحة

٥٠. إذا كان المراجع مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح في دولة معينة باستخدام تنسيق أو صيغة محددة لتقرير المراجع، فلا يجوز أن يشير تقرير المراجع إلى المعايير الدولية للمراجعة إلا إذا تضمن كحد أدنى كل عنصر من العناصر الآتية: (راجع: الفقرتين أ٧٠، أ٧١)

(أ) عنواناً.

(ب) المخاطب بالتقرير، وفقاً لما تتطلبه ظروف الارتباط.

---

* من أمثلة التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى ما نص عليه نظام الشركات في الفقرة الخامسة من المادة العشرين من أنه على المراجع أن يضمن في تقريره "... ما يكون قد تبين له من مخالفات لأحكام النظام أو عقد تأسيس الشركة أو نظامها الأساس في حدود اختصاصه، ...".

** ينص نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية في مادته السابعة على ما يلي: "على المحاسب القانوني الالتزام بما يلي: ١- التوقيع والمصادقة على التقارير الصادرة منه، ويكون التوقيع والمصادقة في الشركة المهنية من الشريك الذي شارك في إعداد التقرير أو أشرف على إعداده". ولم يعط النظام أي استثناءات.

(ج) قسم الرأي الذي يحتوي على إبداء رأي في القوائم المالية، وإشارة إلى إطار التقرير المالي المنطبق المستخدم في إعداد القوائم المالية (بما في ذلك تحديد الدولة منشأ إطار التقرير المالي، إذا لم يكن المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، أو المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، انظر الفقرة ٢٧).

(د) تحديد القوائم المالية للمنشأة التي تمت مراجعتها.

(هـ) عبارة تنص على أن المراجع مستقل عن المنشأة، وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالمراجعة، وأنه قد أوفى بمسؤولياته المسلكية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. ويجب أن تحدد هذه العبارة الدولة منشأ المتطلبات المسلكية ذات الصلة، أو تشير إلى الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة.(*)

(و) عند الاقتضاء، قسماً يتناول متطلبات التقرير الواردة في الفقرة ٢٢ من معيار المراجعة (٥٧٠)، ولا يتعارض معها.

(ز) عند الاقتضاء، قسم "أساس الرأي المتحفظ (أو المعارض)"، يتناول متطلبات التقرير الواردة في الفقرة ٢٣ من معيار المراجعة (٥٧٠)، ولا يتعارض معها.

(ح) عند الاقتضاء، قسماً يتضمن المعلومات التي يتطلبها معيار المراجعة (٧٠١)، أو المعلومات الإضافية المتعلقة بالمراجعة التي تفرضها أنظمة أو لوائح والتي تتناول، ولا تتعارض مع، متطلبات التقرير الواردة في ذلك المعيار.[١٨] (راجع: الفقرات أ٧٢–أ٧٥)

(ط) عند الاقتضاء، قسماً يتناول متطلبات التقرير الواردة في الفقرة ٢٤ من معيار المراجعة (٧٢٠).

(ي) وصفاً لمسؤوليات الإدارة عن إعداد القوائم المالية، وتحديداً لأولئك المسؤولين عن الإشراف على آلية التقرير المالي، يتناول المتطلبات الواردة في الفقرات ٣٣-٣٦، ولا يتعارض معها.

(ك) إشارةً إلى المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والأنظمة أو اللوائح، ووصفاً لمسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية، يتناول المتطلبات الواردة في الفقرات ٣٧-٤٠، ولا يتعارض معها. (راجع: الفقرات أ٥٠–أ٥٣)

(ل) فيما يخص عمليات مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشآت مدرجة، اسم الشريك المسؤول عن الارتباط ما لم يكن من المتوقع بدرجة معقولة، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن يؤدي ذلك الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي.

(م) توقيع المراجع.

(ن) عنوان المراجع.

(س) تاريخ تقرير المراجع.

تقرير المراجع عن عمليات المراجعة التي تمت وفقاً لكلٍ من معايير المراجعة لدولة معينة والمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية(**)

٥١. قد يكون المراجع مطالباً بالقيام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة في دولة معينة ("معايير المراجعة الوطنية")، إضافة إلى التزامه بالمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية عند القيام بالمراجعة. وإذا كان الحال كذلك، فإن تقرير المراجع يمكن أن يشير إلى المعايير الدولية للمراجعة، إضافة إلى معايير المراجعة الوطنية، ولكن لا يجوز للمراجع القيام بذلك إلا إذا: (راجع: الفقرتين أ٧٦، أ٧٧)

(أ) لم يوجد تعارض بين المتطلبات الواردة في معايير المراجعة الوطنية وتلك الواردة في المعايير الدولية للمراجعة، من الممكن أن يقود المراجع إلى: (١) تكوين رأي مختلف، أو (٢) عدم تضمين فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر، تتطلبها المعايير الدولية للمراجعة في الظروف ذات الصلة؛

---

* يجب أن يشير المراجع إلى الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

[١٨] معيار المراجعة (٧٠١)، الفقرات ١١-١٦

** وفقاً لقرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين بالتحول الى المعايير الدولية للمراجعة، فإنه لن توجد مجموعة أخرى من معايير المراجعة في المملكة، مما يعني عدم انطباق هذه الفقرات على البيئة المحلية للمراجعة في المملكة.

(ب) تضمن تقرير المراجع، كحدٍ أدنى، جميع العناصر المحددة في الفقرات ٥٠(أ)-(س) أعلاه، عندما يستخدم المراجع التنسيق أو الصيغة المحددة بموجب معايير المراجعة الوطنية. ومع ذلك، فإن الإشارة إلى "الأنظمة أو اللوائح" الواردة في الفقرة ٥٠(ك) يجب أن تُقرأ على أنها إشارة إلى معايير المراجعة الوطنية. ومن ثم، يجب أن يحدد تقرير المراجع معايير المراجعة الوطنية تلك.

٥٢. عندما يشير تقرير المراجع إلى كلٍ من المعايير الوطنية والمعايير الدولية المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فيجب أن يحدد تقرير المراجع الدولة منشأ معايير المراجعة الوطنية.

المعلومات التكميلية المعروضة مع القوائم المالية (راجع: الفقرات أ٧٨–أ٨٤)

٥٣. في حال عرض معلومات تكميلية مع القوائم المالية المُراجعة لا يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت المعلومات التكميلية، بحسب الحكم المهني للمراجع، تُعدّ رغم ذلك جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية بسبب طبيعتها أو كيفية عرضها. وعندما تكون المعلومات التكميلية جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية، فإن رأي المراجع يجب أن يغطيها.

٥٤. إذا لم يتم النظر إلى المعلومات التكميلية التي لا يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق على أنها جزء لا يتجزأ من القوائم المالية المُراجعة، فيجب على المراجع تقويم ما إذا كانت تلك المعلومات التكميلية معروضة بطريقة تميزها بشكل كافٍ وواضح عن القوائم المالية المُراجعة. وإذا لم يكن الحال كذلك، فيجب حينئذٍ على المراجع أن يطلب من الإدارة تغيير طريقة عرض المعلومات التكميلية غير المُراجعة. وإذا رفضت الإدارة القيام بذلك، وجب على المراجع أن يحدد المعلومات التكميلية غير المُراجعة، وأن يوضح في تقريره أن تلك المعلومات التكميلية لم تتم مراجعتها.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة (راجع: الفقرة ١٢)

أ١. تقوم الإدارة بعدد من الاجتهادات بشأن المبالغ والإفصاحات في القوائم المالية.

أ٢. يحتوى معيار المراجعة (٢٦٠) على نقاش بشأن الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية.[١٩] وعند النظر في الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، قد يعلم المراجع بوجود تحيز محتمل في اجتهادات الإدارة. وقد يخلُص المراجع إلى أن التأثير التراكمي لغياب الحيادية، مع تأثير التحريفات غير المُصححة، يتسبب في أن تكون القوائم المالية ككل محرفة بشكلٍ جوهري. ومن بين المؤشرات الدالة على غياب الحيادية مما قد يؤثر على تقويم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية ككل محرفة بشكلٍ جوهري ما يلي:

- التصحيح الانتقائي للتحريفات التي تم لفت انتباه الإدارة إليها أثناء المراجعة (على سبيل المثال، تصحيح التحريفات التي تؤثر بالزيادة في الأرباح المُعلنة، وعدم تصحيح التحريفات التي تؤثر بالنقصان في الأرباح المُعلنة).
- التحيز المحتمل من جانب الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية.

أ٣. يتناول معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث) احتمال تحيز الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية.[٢٠] ولا تشكل المؤشرات الدالة على التحيز المحتمل من جانب الإدارة تحريفات لأغراض استنباط الاستنتاجات عن مدى معقولية كل تقدير محاسبي على حدة. ومع ذلك، فقد تؤثر هذه المؤشرات على تقويم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري.

السياسات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية بشكل مناسب (راجع: الفقرة ١٣(أ))

أ٤. عند تقويم ما إذا كانت القوائم المالية تفصح بشكل مناسب عن السياسات المحاسبية المهمة التي تم اختيارها وتطبيقها، فإن اهتمام المراجع يتضمن أموراً مثل:

---

[١٩] معيار المراجعة (٢٦٠) *"الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"*، الملحق الثاني

[٢٠] معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث) *"مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"*، الفقرة ٢١

- ما إذا كانت جميع الإفصاحات المتعلقة بالسياسات المحاسبية المهمة المطلوب إدراجها بموجب إطار التقرير المالي المنطبق قد تم الإفصاح عنها؛
- ما إذا كانت المعلومات عن السياسات المحاسبية المهمة التي تم الإفصاح عنها ملائمة، وبالتالي تعكس كيفية تطبيق ضوابط الإثبات والقياس والعرض الواردة في إطار التقرير المالي المنطبق على فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في القوائم المالية في الظروف الخاصة لعمليات المنشأة وبيئتها؛
- مدى الوضوح الذي تم به عرض السياسات المحاسبية المهمة.

المعلومات المعروضة في القوائم المالية ملائمة ويمكن الاعتماد عليها وقابلة للمقارنة والفهم (راجع: الفقرة ١٣(د))

أ٥. يتضمن تقويم مدى قابلية القوائم المالية للفهم النظر في أمور مثل:

- ما إذا كانت المعلومات الواردة في القوائم المالية معروضة بطريقة واضحة ومختصرة.
- ما إذا كان موضع الإفصاحات المهمة يمنحها البروز المناسب (على سبيل المثال، عندما يكون لمعلومات خاصة بالمنشأة قيمة متصورة لدى المستخدمين)، وما إذا كانت الإفصاحات قد تم ربطها بإحالات مرجعية على نحو مناسب، بطريقة لا تنشأ عنها تحديات كبيرة للمستخدمين عند تحديد المعلومات الضرورية.

الإفصاح عن تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية (راجع: الفقرة ١٣(هـ))

أ٦. من الشائع أن تعرض القوائم المالية المُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض عام المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة. ويتضمن القيام، في ضوء إطار التقرير المالي المنطبق، بتقويم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث المُهمة على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، يتضمن ذلك النظر في أمور مثل:

- مدى ملاءمة المعلومات الواردة في القوائم المالية ومدى خصوصيتها لظروف المنشأة؛
- ما إذا كانت الإفصاحات كافية لمساعدة المستخدمين المستهدفين على فهم:
  - طبيعة وحجم الأصول والالتزامات المحتملة للمنشأة الناتجة عن معاملات أو أحداث لا تستوفي ضوابط الإثبات (أو ضوابط إلغاء الإثبات) المحددة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.
  - طبيعة ومدى مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن المعاملات والأحداث.
  - الطرق المستخدمة والافتراضات والاجتهادات الممارسة، والتغييرات الطارئة عليها، التي تؤثر على المبالغ المعروضة أو المفصح عنها بأية طريقة أخرى، بما في ذلك تحليلات الحساسية ذات الصلة.

تقويم ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل (راجع: الفقرة ١٤)

أ٧. تقر بعض أطر التقرير المالي صراحةً أو ضمناً بمفهوم العرض العادل.[٢١] وكما هو مشار إليه في الفقرة ٧(ب) من هذا المعيار، فإن إطار العرض العادل[٢٢] للتقرير المالي لا يقتصر على المطالبة بالالتزام بمتطلبات الإطار، بل يقر أيضاً بشكل صريح أو ضمني بأنه قد يكون من الضروري أن توفر الإدارة إفصاحات تتعدى تلك المطلوبة بشكل خاص بموجب ذلك الإطار.[٢٣]

أ٨. يُعد تقويم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل، فيما يتعلق بالعرض والإفصاح على السواء، أمراً خاضعاً للحكم المهني. ويأخذ هذا التقويم في الحسبان أموراً مثل حقائق وظروف المنشأة، بما في ذلك التغيرات التي تطرأ عليها، ويستند إلى فهم المراجع للمنشأة وأدلة

---

[٢١] على سبيل المثال، تشير المعايير الدولية للتقرير المالي إلى أن العرض العادل يتطلب التعبير الصادق عن تأثيرات المعاملات والأحداث والحالات الأخرى وفقاً لتعريفات الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات وضوابط إثباتها.

[٢٢] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٣(أ)

[٢٣] 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)).

المراجعة التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة. ويتضمن التقويم أيضاً النظر، على سبيل المثال، في الإفصاحات اللازمة لتحقيق عرض عادل والناشئة عن أمور يمكن أن تكون جوهرية (بعبارة أخرى، وبشكل عام، تُعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين المُتَّخذة على أساس القوائم المالية ككل)، مثل تأثير تطور متطلبات التقرير المالي أو تغير البيئة الاقتصادية.

أ٩. قد يتضمن تقويم ما إذا كانت القوائم المالية تحقق عرضاً عادلاً، على سبيل المثال، إجراء مناقشات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن آرائهم في أسباب اختيار عرض معين، إضافة إلى البدائل التي تم أخذها في الحسبان. ويمكن أن تتضمن المناقشات، على سبيل المثال:

- درجة تجميع أو تفصيل المبالغ في القوائم المالية، وما إذا كان عرض المبالغ أو الإفصاحات يحجب معلومات مفيدة، أو ينتج عنه معلومات مضللة.
- الاتساق مع ممارسات الصناعة المناسبة، أو ما إذا كانت أي حالات خروج عن هذه الممارسات تُعد ملائمة لظروف المنشأة وبالتالي تُعد مبررة.

وصف إطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرة ١٥)

أ١٠. كما هو موضح في معيار المراجعة (٢٠٠)، يتطلب إعداد القوائم المالية من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، إدراج وصفٍ كافٍ لإطار التقرير المالي المنطبق في القوائم المالية.[٢٤] ويُخبر ذلك الوصف مستخدمي القوائم المالية بالإطار الذي تستند إليه تلك القوائم.

أ١١. لا يُعد وصف القوائم المالية بأنها مُعدَّة وفقاً لإطار تقرير مالي معين وصفاً مناسباً إلا إذا كانت القوائم المالية مستوفية لجميع متطلبات ذلك الإطار التي تكون سارية خلال الفترة التي تغطيها القوائم المالية.

أ١٢. لا يُعد وصف إطار التقرير المالي المنطبق بلغة غير دقيقة متحفظة أو مقيّدة (على سبيل المثال، "إن القوائم المالية تلتزم بشكل كبير بالمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية") وصفاً كافياً لذلك الإطار لأن ذلك قد يضلل مستخدمي القوائم المالية.

الإشارة إلى أكثر من إطار واحد للتقرير المالي

أ١٣. في بعض الحالات، قد توضح القوائم المالية أنها أُعدت وفقاً لإطارين من أُطُر التقرير المالي (على سبيل المثال، الإطار الوطني والمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية). وقد يرجع السبب في ذلك إلى أن الإدارة مطالبة بإعداد القوائم المالية وفقاً لكلٍ من الإطارين، أو لرغبة الإدارة في القيام بذلك، وفي تلك الحالة يُعد كلا الإطارين إطار تقرير مالي منطبق. ولا يكون ذلك الوصف مناسباً إلا إذا كانت القوائم المالية ملتزمة بكل إطار على حدة. ولاعتبار أن القوائم المالية مُعدة وفقاً لكل من الإطارين، يجب أن تكون القوائم المالية ملتزمة بكلا الإطارين في نفس الوقت، دون أية حاجة للتوفيق بين القوائم. وفي الواقع العملي، يكون من غير المرجح الالتزام بكلا الإطارين في نفس الوقت ما لم تتبنى الدولة الإطار الآخر (على سبيل المثال، المعايير الدولية للتقرير المالي) كإطار وطني خاص بها، أو ما لم تتخلص من جميع معوقات الالتزام به.

أ١٤. إن القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار تقرير مالي ما والتي تحتوي على إيضاح أو قائمة إضافية تطابق النتائج مع تلك التي كانت لتظهر بموجب إطار آخر، لا تُعتبر مُعدَّة وفقاً لذلك الإطار الآخر. ويرجع ذلك إلى أن القوائم المالية لا تتضمن جميع المعلومات بالطريقة المطلوبة بموجب ذلك الإطار الآخر.

أ١٥. ومع ذلك، قد تُعدّ القوائم المالية وفقاً لإطار تقرير مالي واحد منطبق، وبالإضافة إلى ذلك، تصف في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية مدى التزام القوائم المالية بإطار آخر (على سبيل المثال، إعداد قوائم مالية وفقاً لإطار وطني مع توضيح مدى التزامها بالمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية). وقد يمثل ذلك الوصف معلومات مالية تكميلية، كما هو موضح في الفقرة ٥٤، يغطيها رأي المراجع إذا لم يكن بالإمكان تمييزها بشكلٍ واضح عن القوائم المالية.

شكل الرأي

أ١٦. قد توجد حالات لا تحقق فيها القوائم المالية العرض العادل، على الرغم من إعدادها وفقاً لمتطلبات إطار عرض عادل. وعندما يكون الحال كذلك، فقد يكون من الممكن للإدارة تضمين إفصاحات إضافية في القوائم المالية تتعدى تلك المطلوبة على وجه التحديد بموجب ذلك

[٢٤] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرتان أ٤ وأ٥

الإطار، أو في ظروف نادرة للغاية، قد تقوم الإدارة بالخروج عن متطلب وارد في الإطار من أجل تحقيق العرض العادل للقوائم المالية. (راجع: الفقرة ١٨)

أ١٧. من النادر جداً أن يرى المراجع أن القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار التزام معين تعتبر مضللة إذا قرر المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (٢١٠) أن الإطار مقبول.[٢٥] (راجع: الفقرة ١٩)

تقرير المراجع (راجع: الفقرة ٢٠)

أ١٨. يشمل التقرير المكتوب التقارير الصادرة في شكل نسخة ورقية وتلك التي تصدر باستخدام وسيط إلكتروني.

أ١٩. يحتوي ملحق هذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير عن القوائم المالية، تتضمن العناصر المنصوص عليها في الفقرات ٢١-٤٩. وباستثناء قسمي الرأي وأساس الرأي، لم يضع هذا المعيار متطلبات لترتيب عناصر تقرير المراجع. ومع ذلك، يتطلب هذا المعيار استخدام عناوين محددة، تهدف إلى المساعدة في زيادة التعرف على تقارير المراجع التي تشير إلى عمليات المراجعة التي تمت وفقاً لمعايير المراجعة، خاصةً في الحالات التي تُعرَض فيها عناصر تقرير المراجع بترتيب يختلف عن تقارير المراجع التوضيحية الواردة في ملحق هذا المعيار.

تقرير المراجع عن عمليات المراجعة التي تمت وفقاً لمعايير المراجعة

العنوان (راجع: الفقرة ٢١)

أ٢٠. العنوان الذي يشير إلى أن التقرير هو تقرير مراجع مستقل، على سبيل المثال "تقرير المراجع المستقل"، يُميِّز تقرير المراجع المستقل عن التقارير الصادرة من غيره.

المخاطب بالتقرير (راجع: الفقرة ٢٢)

أ٢١. قد تحدد الأنظمة أو اللوائح أو شروط الارتباط الأشخاص الذين سيوجه إليهم تقرير المراجع. ويكون تقرير المراجع موجهاً عادةً إلى أولئك الذين تم إعداد التقرير لهم، وغالباً ما يكون موجهاً إمّا إلى المساهمين أو المكلفين بالحوكمة في المنشأة التي يتم مراجعة قوائمها المالية.

رأي المراجع (راجع: الفقرات ٢٤-٢٦)

الإشارة إلى القوائم المالية التي تمت مراجعتها

أ٢٢. ينص تقرير المراجع، على سبيل المثال، على أن المراجع قد راجع القوائم المالية للمنشأة، والتي تشمل [عنوان كل قائمة مالية تتألف منها المجموعة الكاملة من القوائم المالية المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، مع تحديد التاريخ أو الفترة التي تغطيها كل قائمة مالية] والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص بالسياسات المحاسبية المهمة.

أ٢٣. عندما يعلم المراجع أن القوائم المالية المُراجعة ستُضمَّن في مستند يحتوي على معلومات أخرى، مثل التقرير السنوي، فقد يأخذ المراجع في الحسبان تحديد أرقام الصفحات المعروضة فيها القوائم المالية المُراجعة، إذا سمح شكل العرض بذلك. ويساعد ذلك المستخدمين في تحديد القوائم المالية التي يتعلق بها تقرير المراجع.

"تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية" أو "تعطي صورة حقيقية وعادلة"(*)

أ٢٤. يُنظر إلى عبارتي "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية"، و"تعطي صورة حقيقية وعادلة" على أنهما متكافئتان. ويُحدَّد استخدام عبارة "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية" أو عبارة "تعطي صورة حقيقية وعادلة" في أية دولة معينة تبعاً للأنظمة أو اللوائح التي تحكم مراجعة القوائم المالية في تلك الدولة، أو من خلال الممارسة المتعارف عليها في تلك الدولة. وعندما تتطلب الأنظمة أو اللوائح استخدام صيغة مختلفة، فإن ذلك لا يؤثر على المتطلب الوارد في الفقرة ١٤ من هذا المعيار، الذي يتطلب من المراجع تقويم العرض العادل للقوائم المالية المعدة وفقاً لإطار عرض عادل.

---

[٢٥] معيار المراجعة (٢١٠) *"الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"* ، الفقرة ٦(أ)

(*) تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإن العبارة التي سيتم استخدامها في نماذج تقارير المراجع المستقل هي: وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة، تعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية [...] طبقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق].

أ٢٥. عندما يُبدي المراجع رأياً غير معدَّل، فمن غير المناسب استخدام عبارات مثل "استناداً إلى الشرح السابق" أو "مع مراعاة" فيما يتعلق بالرأي، لأنها توحي برأي مشروط أو بإضعاف أو تعديل الرأي.

وصف القوائم المالية والأمور التي تعرضها

أ٢٦. يغطي رأي المراجع المجموعة الكاملة من القوائم المالية، حسب تعريفها في إطار التقرير المالي المنطبق. فعلى سبيل المثال، في حالة العديد من الأُطُر ذات الغرض العام، قد تتضمن القوائم المالية: قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية، والإيضاحات المرفقة، التي تضم عادةً ملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى. وفي بعض الدول، قد يُنظر أيضاً إلى المعلومات الإضافية على أنها جزء لا يتجزأ من القوائم المالية.

أ٢٧. في حالة القوائم المالية المُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل، ينص رأي المراجع على أن القوائم المالية تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، أو تعطي صورة حقيقية وعادلة للأمور التي تهدف القوائم المالية لعرضها. فعلى سبيل المثال، في حالة القوائم المالية المُعدَّة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، تتمثل هذه الأمور في *المركز المالي للمنشأة في تاريخ نهاية الفترة، والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة للفترة المنتهية في ذلك التاريخ*. وبالتالي، فإن الفراغ [...] الوارد في الفقرة ٢٥ وغيرها في هذا المعيار المقصود منه هو أن تحل محله الكلمات بالخط المائل في الجملة السابقة، عندما يكون إطار التقرير المالي المنطبق هو المعايير الدولية للتقرير المالي، أو يتم استبداله في حالة أطر التقرير المالي الأخرى المنطبقة بكلمات تصف الأمور التي تهدف القوائم المالية لعرضها.

وصف إطار التقرير المالي المنطبق وكيف يمكن أن يؤثر على رأي المراجع

أ٢٨. المقصود من تحديد إطار التقرير المالي المنطبق في رأي المراجع هو إعلام مستخدمي تقرير المراجع بالسياق الذي تم فيه إبداء رأي المراجع؛ وليس المقصود الحد من التقويم الذي تتطلبه الفقرة ١٤. ويتم تحديد إطار التقرير المالي المنطبق بمصطلحات مثل:

"... وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين" أو

"... وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في الدولة (ص) ..."

أ٢٩. عندما يشمل إطار التقرير المالي المنطبق معايير تقرير مالي ومتطلبات نظامية أو تنظيمية، يتم تحديد الإطار بمصطلحات مثل "... وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين[*] ومتطلبات نظام الشركات في الدولة (ص)". ويتناول معيار المراجعة (٢١٠) الظروف التي توجد فيها أوجه تعارض بين معايير التقرير المالي والمتطلبات النظامية أو التنظيمية.[٢٦]

أ٣٠. كما هو مُبيَّن في الفقرة أ١٣، قد تُعَد القوائم المالية وفقاً لإطارين من أطر التقرير المالي، وبناءً عليه يعد كلاهما إطار تقرير مالي منطبق. وبالتالي، يتم أخذ كل إطار في الحسبان بشكل منفصل عند تكوين رأي المراجع عن القوائم المالية، ويشير رأي المراجع وفقاً للفقرات ٢٥-٢٧ إلى كلٍ من الإطارين على النحو الآتي:

(أ) في حالة التزام القوائم المالية بكل إطار على حدة، يتم إبداء رأيين: وهما، رأي بأن القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لأحد إطاريّ التقرير المالي المنطبقين (على سبيل المثال، الإطار الوطني)، ورأي بأن القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار التقرير المالي الآخر المنطبق (على سبيل المثال، المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية). وقد يتم إبداء هذين الرأيين بشكل منفصل، أو في جملة واحدة (على سبيل المثال، تعرض القوائم المالية بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية [...]، وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في الدولة (ص)، ووفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية).

(ب) في حالة التزام القوائم المالية بأحد الإطارين دون الإطار الآخر، يمكن إبداء رأي غير معدل بأن القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار واحد (على سبيل المثال، الإطار الوطني)، وإبداء رأي مُعدَّل فيما يتعلق بالإطار الآخر (على سبيل المثال، المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية) وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

---

* يقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمده الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.

[٢٦] معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ١٨

أ٣١. كما هو مُبيَّن في الفقرة أ١٠، قد تفيد القوائم المالية بأنها ملتزمة بإطار التقرير المالي المنطبق، وإضافة لذلك، تفصح عن مدى التزامها بإطار تقرير مالي آخر. ويُغطي رأي المراجع تلك المعلومات التكميلية إذا لم يكن من الممكن تمييزها بوضوح عن القوائم المالية (انظر الفقرتين ٥٣ و٥٤ وما يتعلق بهما من مواد تطبيقية في الفقرات أ٧٨-أ٨٤). وبناءً عليه:

(أ) إذا كان الإفصاح عن الالتزام بالإطار الآخر مضلِّلاً، فيتم إبداء رأي مُعدَّل وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

(ب) إذا كان الإفصاح غير مضللٍ، إلا أن المراجع يرى أنه على قدرٍ كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية، فتتم إضافة فقرة لفت انتباه وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٦)، للفت الانتباه إلى الإفصاح.

أساس الرأي (راجع: الفقرة ٢٨)

أ٣٢. يقدم قسم أساس الرأي سياقاً مهماً عن رأي المراجع. وعليه، يتطلب هذا المعيار أن يكون قسم أساس الرأي تالياً مباشرةً لقسم الرأي في تقرير المراجع.

أ٣٣. إن الإشارة إلى المعايير المستخدمة تخبر مستخدمي تقرير المراجع بأن المراجعة قد تمت وفقاً لمعايير مستقرة.

المتطلبات المسلكية ذات الصلة (راجع: الفقرة ٢٨(ج))

أ٣٤. يؤدي تحديد الدولة منشأ المتطلبات المسلكية ذات الصلة إلى زيادة الشفافية بشأن تلك المتطلبات المتعلقة بارتباط المراجعة ذي الصلة. ويوضح معيار المراجعة (٢٠٠) أن المتطلبات المسلكية ذات الصلة تتألف عادةً من النصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.[٢٧] وعندما تشتمل المتطلبات المسلكية ذات الصلة على المتطلبات الواردة في الميثاق، فإن العبارة قد تشير أيضاً إلى الميثاق. وإذا كان الميثاق الدولي يشكل جميع المتطلبات المسلكية ذات الصلة بالمراجعة، فلا يلزم أن تحدد العبارة الدولة المنشأ.(*)

أ٣٥. في بعض الدول، قد توجد المتطلبات المسلكية ذات الصلة في عدة مصادر مختلفة، مثل مدونة أخلاق المهنة والقواعد والمتطلبات الإضافية في الأنظمة أو اللوائح. وعندما تكون متطلبات الاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى ذات الصلة مُضمَّنة في عدد محدود من المصادر، فقد يختار المراجع تسمية المصدر (المصادر) ذي الصلة (على سبيل المثال، اسم المدونة أو القواعد أو اللوائح المنطبقة في الدولة المعنية)، أو قد يشير إلى مصطلح متعارف عليه يُلخص بشكل مناسب تلك المصادر (على سبيل المثال، متطلبات الاستقلال لعمليات مراجعة المنشآت الخاصة في الدولة (ص)).

أ٣٦. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية أو شروط ارتباط المراجعة من المراجع أن يقدم في تقريره معلومات أكثر تحديداً عن مصادر المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، المنطبقة على مراجعة القوائم المالية.

أ٣٧. عند تحديد قدر المعلومات الذي من المناسب إدراجه في تقرير المراجع عند وجود مصادر متعددة للمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بمراجعة القوائم المالية، فإن ثمّة عامل مهم ينبغي أخذه في الحسبان يتمثل في تحقيق التوازن بين الشفافية وخطر حجب المعلومات المفيدة الأخرى في تقرير المراجع.

اعتبارات خاصة لعمليات مراجعة المجموعات

أ٣٨. في عمليات مراجعة المجموعات، عندما تكون هناك مصادر متعددة للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال، تتعلق الإشارة إلى الدولة في تقرير المراجع عادةً بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المنطبقة على فريق ارتباط المجموعة. والسبب في ذلك أنه عند مراجعة المجموعة، يخضع مراجعو مكونات المجموعة أيضاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة بمراجعة المجموعة.[٢٨]

أ٣٩. لا تضع معايير المراجعة متطلبات استقلال أو متطلبات مسلكية خاصة للمراجعين، بمن فيهم مراجعي المكونات، وعليه، فإنها لا توسِّع من نطاق متطلبات الاستقلال الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة أو المتطلبات المسلكية الأخرى التي يخضع لها فريق ارتباط المجموعة،

---

[٢٧] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة أ١٧

* يجب أن يشير المراجع إلى الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

[٢٨] معيار المراجعة (٦٠٠)، الفقرة أ٣٧

ولا تلغي تلك المتطلبات، ولا تتطلب معايير المراجعة كذلك من مراجع المكوّن أن يخضع في جميع الحالات لنفس متطلبات الاستقلال الخاصة التي تنطبق على فريق ارتباط المجموعة. ولذلك، فإن المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال، قد تكون معقدة في حالة مراجعة المجموعات. ويقدم معيار المراجعة (٦٠٠)[٢٩] إرشادات للمراجعين عند تنفيذ الأعمال على المعلومات المالية للمكونات من أجل مراجعة المجموعات، بما في ذلك الحالات التي لا يستوفي فيها مراجع المكوّن متطلبات الاستقلال ذات صلة بمراجعة المجموعة.

الأمور الرئيسة للمراجعة (راجع: الفقرة ٣١)

أ٤٠. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح الإبلاغ بالأمور الرئيسة للمراجعة عند مراجعة منشآت أخرى بخلاف المنشآت المدرجة، على سبيل المثال، المنشآت التي يتم وصفها في تلك الأنظمة أو اللوائح بأنها منشآت ذات اهتمام عام.

أ٤١. قد يقرر المراجع أيضاً الإبلاغ بالأمور الرئيسة للمراجعة في حالة بعض المنشآت الأخرى، بما في ذلك تلك التي قد تكون ذات مصلحة عامة مهمة، على سبيل المثال بسبب وجود عدد كبير وقطاع عريض من أصحاب المصالح ونظراً لطبيعة وحجم الأعمال. وقد يكون من بين أمثلة تلك المنشآت المؤسسات المالية (مثل البنوك وشركات التأمين وصناديق التقاعد) ومنشآت أخرى مثل المنشآت الخيرية.

أ٤٢. يتطلب معيار المراجعة (٢١٠) من المراجع الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، ويوضح أن أدوار الإدارة والمكلفين بالحوكمة عند الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة للمنشأة تعتمد على ترتيبات الحوكمة في المنشأة والأنظمة أو اللوائح ذات الصلة.[٣٠] ويتطلب معيار المراجعة (٢١٠) أيضاً أن يتضمن خطاب ارتباط المراجعة، أو أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، إشارة إلى الشكل والمضمون المتوقع لأي تقارير سيصدرها المراجع.[٣١] وعندما لا يكون المراجع مطالباً على أي نحو آخر بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة، يوضح معيار المراجعة (٢١٠)[٣٢] أنه قد يكون من المفيد للمراجع أن يدرج في شروط ارتباط المراجعة إشارة إلى إمكانية الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع، وفي بعض الدول، قد يكون من الضروري للمراجع أن يدرج إشارة إلى مثل هذه الإمكانية للاحتفاظ بالقدرة على القيام بهذا الإبلاغ.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٤٣. المنشآت المدرجة ليست شائعة في القطاع العام. ومع ذلك، قد تكون منشآت القطاع العام مهمة نظراً لحجمها أو تعقيدها أو من منظور جوانب المصلحة العام. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون المراجع في منشآت القطاع العام مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح، أو قد يقرر على أي نحو آخر، الإبلاغ بالأمور الرئيسة للمراجعة في تقريره.

المسؤوليات عن القوائم المالية (راجع: الفقرتين ٣٣، ٣٤)

أ٤٤. يوضح معيار المراجعة (٢٠٠) الافتراض الأساس، فيما يتعلق بمسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، الذي على أساسه يتم إجراء المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.[٣٣] وتتحمل الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، المسؤولية عن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عند الاقتضاء، عرضها العادل. وتتحمل الإدارة أيضاً المسؤولية عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ. ويتضمن وصف مسؤوليات الإدارة في تقرير المراجع إشارة إلى كلتا المسؤوليتين، حيث يساعد ذلك في توضيح الافتراض الأساس الذي تمت المراجعة على أساسه للمستخدمين. ويستخدم معيار المراجعة (٢٦٠) مصطلح "المكلفين بالحوكمة" لوصف الشخص (الأشخاص) أو المؤسسة (المؤسسات) المسؤولة عن الإشراف على المنشأة، ويتضمن نقاشاً بشأن تنوع هياكل الحوكمة عبر الدول وبحسب نوع المنشأة.

---

[٢٩] معيار المراجعة (٦٠٠)، الفقرتان ١٩ و٢٠

[٣٠] معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرتان ٩ وأ٢٢

[٣١] معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ١٠

[٣٢] معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة أ٢٥

[٣٣] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٣(ي)

أ٤٥. قد توجد ظروف يكون من المناسب فيها للمراجع أن يضيف إلى أوصاف مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة الواردة في الفقرتين ٣٤ و٣٥، ليعكس المسؤوليات الإضافية ذات الصلة بإعداد القوائم المالية في سياق الدولة المعنية أو طبيعة المنشأة.

أ٤٦. يتطلب معيار المراجعة (٢١٠) من المراجع الاتفاق على مسؤوليات الإدارة في خطاب ارتباط، أو في أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب.[٣٤] ويوفر معيار المراجعة (٢١٠) بعض المرونة عند القيام بذلك عن طريق توضيح أنه إذا كانت الأنظمة أو اللوائح تحدد مسؤوليات الإدارة، وحسب مقتضى الحال، مسؤوليات المكلفين بالحوكمة، فيما يتعلق بالتقرير المالي، فقد يقرر المراجع أن النظام أو اللائحة تتضمن مسؤوليات هي بحسب حكمه المهني مكافئة في تأثيرها لتلك الواردة في معيار المراجعة (٢١٠). وفيما يتعلق بتلك المسؤوليات التي تُعَد مكافئة، قد يستخدم المراجع نص النظام أو اللائحة لوصفها في خطاب الارتباط، أو في أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب. وفي تلك الحالات، قد يُستخدم هذا النص أيضاً في تقرير المراجع لوصف مسؤوليات الإدارة وفقاً لما تتطلبه الفقرة ٣٤(أ) من هذا المعيار. وفي ظروف أخرى، بما في ذلك عندما يقرر المراجع عدم استخدام نص النظام أو اللائحة الوارد في خطاب الارتباط، تُستخدم الصيغة الواردة في الفقرة ٣٤(أ) من هذا المعيار. وإضافة إلى تضمين وصف مسؤوليات الإدارة في تقرير المراجع، وفقاً لما تتطلبه الفقرة ٣٤، قد يشير المراجع إلى وصف أكثر تفصيلاً لهذه المسؤوليات عن طريق تضمين إشارة إلى المصدر الذي يمكن الحصول منه على تلك المعلومات (على سبيل المثال، في التقرير السنوي للمنشأة أو الموقع الإلكتروني لسلطة معنية).

أ٤٧. في بعض الدول، قد تشير الأنظمة أو اللوائح، التي تحدد مسؤوليات الإدارة، بشكل خاص إلى المسؤولية عن مدى كفاية الدفاتر والسجلات المحاسبية أو النظام المحاسبي. وحيث إن الدفاتر والسجلات والنظم تُعَد جزءاً لا يتجزأ من الرقابة الداخلية، فإن الأوصاف الواردة في معيار المراجعة (٢١٠) وفي الفقرة ٣٣ لا تشير إليها تحديداً.

أ٤٨. يقدم ملحق هذا المعيار أمثلة توضيحية لكيفية تطبيق المتطلب الوارد في الفقرة ٣٤(ب) عندما يكون إطار التقرير المالي المنطبق هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وفي حالة استخدام إطار تقرير مالي منطبق آخر بخلاف المعايير الدولية للتقرير المالي، فإن العبارات التوضيحية الواردة في ملحق هذا المعيار قد تحتاج إلى التعديل لتعكس تطبيق إطار التقرير المالي الآخر في ظل الظروف القائمة.

الإشراف على آلية التقرير المالي (راجع: الفقرة ٣٥)

أ٤٩. عندما يشارك بعض، وليس كل، الأفراد المشاركين في الإشراف على آلية التقرير المالي في إعداد القوائم المالية أيضاً، فإن الوصف الذي تتطلبه الفقرة ٣٥ من هذا المعيار قد يحتاج إلى تعديل، ليعكس بشكل مناسب الظروف الخاصة بالمنشأة. وعندما يكون الأفراد المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي هم أنفسهم المسؤولين عن إعداد القوائم المالية، فلا يتطلب الأمر الإشارة إلى مسؤوليات الإشراف.

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية (راجع: الفقرات ٣٧–٤٠)

أ٥٠. يمكن تكييف وصف مسؤوليات المراجع الذي تتطلبه الفقرات ٣٧-٤٠ من هذا المعيار ليعكس الطبيعة الخاصة للمنشأة، على سبيل المثال، عندما يتناول تقرير المراجع قوائم مالية موحدة. ويتضمن المثال التوضيحي (٢) الوارد في ملحق هذا المعيار مثالاً على كيفية القيام بذلك.

أهداف المراجع (راجع: الفقرة ٣٨(أ))

أ٥١. يوضح تقرير المراجع أن أهداف المراجع تتمثل في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأي المراجع. وذلك على خلاف مسؤوليات الإدارة عن إعداد القوائم المالية.

وصف الأهمية النسبية (راجع: الفقرة ٣٨(ج))

أ٥٢. يقدم ملحق هذا المعيار أمثلة توضيحية لكيفية تطبيق المتطلب الوارد في الفقرة ٣٨(ج)، والمتعلق بتقديم وصف للأهمية النسبية، عندما يكون إطار التقرير المالي المنطبق هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وفي حالة استخدام إطار تقرير مالي منطبق آخر بخلاف المعايير الدولية للتقرير المالي، فإن العبارات التوضيحية المعروضة في ملحق هذا المعيار قد تحتاج إلى التعديل لتعكس تطبيق إطار التقرير المالي الآخر في ظل الظروف القائمة.

[٣٤] معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ٦(ب)(١)-(٢)

مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمعيار المراجعة (٧٠١) (راجع: الفقرة ٤٠(ج))

أ٥٣. قد يرى المراجع أيضاً أنه من المفيد تقديم معلومات إضافية عند وصف مسؤولياته، تتعدى ما هو مطلوب بموجب الفقرة ٤٠(ج). فعلى سبيل المثال، قد يشير المراجع إلى المتطلب الوارد في الفقرة ٩ من معيار المراجعة (٧٠١) الذي يقضي بتحديد الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً منه أثناء تنفيذ المراجعة، مع الأخذ في الحسبان المجالات التي يرتفع فيها خطر التحريف الجوهري المقيم أو المخاطر المهمة التي تم التعرف عليها وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)؛ وأحكام المراجع المهمة فيما يتعلق بالمجالات الواردة في القوائم المالية والتي انطوت على اجتهاد مهم من جانب الإدارة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تم تحديد أنها تحتوي على عدم تأكد مرتفع يحيط بالتقدير؛ والتأثيرات الواقعة على المراجعة بسبب الأحداث أو المعاملات المهمة التي وقعت خلال الفترة.

موضع وصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية (راجع: الفقرتين ٤١، ٥٠(ي))

أ٥٤. يُعد إدراج المعلومات التي تتطلبها الفقرتان ٣٩ و٤٠ من هذا المعيار في ملحق مرفق بتقرير المراجع، أو الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معنية يحتوي على تلك المعلومات، عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً بذلك، طريقة مفيدة لتبسيط محتوى تقرير المراجع. ولكن لأن وصف مسؤوليات المراجع يحتوي على معلومات تُعد ضرورية للوفاء بتوقعات المستخدمين من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة، فيجب إدراج إشارة في تقرير المراجع إلى المكان الذي يمكن منه الوصول إلى تلك المعلومات.

الإدراج في ملحق (راجع: الفقرتين ٤١(ب)، ٥٠(ي))

أ٥٥. تسمح الفقرة ٤١ للمراجع بإدراج الإفادات التي تتطلبها الفقرتان ٣٩ و٤٠ والتي تصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية في ملحق مرفق بتقرير المراجع، شريطة إضافة إشارة مناسبة في متن تقرير المراجع إلى الموضع المراد في الملحق. وفيما يلي مثال توضيحي للكيفية التي يمكن بها الإشارة في تقرير المراجع إلى مثل هذا الملحق:

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعَد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

ويحتوي الملحق (X) من هذا التقرير على وصف أكثر تفصيلاً لمسؤولياتنا عن مراجعة القوائم المالية. ويشكل هذا الوصف، الذي يقع في [*رقم الصفحة أو إشارة أخرى محددة إلى موضع الوصف*]، جزءاً من تقريرنا.

الإشارة إلى موقع إلكتروني لسلطة معنية (راجع: الفقرتين ٤١(ج)، ٤٢)

أ٥٦. توضح الفقرة ٤١ أن المراجع يمكن أن يشير إلى وصفٍ لمسؤولياته على موقع إلكتروني لسلطة معنية، فقط إذا كان ذلك مسموحاً به بشكل صريح بموجب الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية. وقد تصف المعلومات على الموقع الإلكتروني، التي يتم تضمينها في تقرير المراجع عن طريق إشارة محددة إلى المكان الذي توجد فيه تلك المعلومات على الموقع الإلكتروني، عمل المراجع أو المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة على نطاق أوسع، إلا أنها لا يمكن أن تكون متعارضة مع الوصف المطلوب في الفقرتين ٣٩ و٤٠ من هذا المعيار. ويعني هذا أن صيغة وصف مسؤوليات المراجع على الموقع الإلكتروني قد تكون أكثر تفصيلاً، أو قد تتناول أموراً أخرى تتعلق بمراجعة القوائم المالية، بشرط أن تعكس تلك الصيغة الأمور التي تتناولها الفقرتان ٣٩ و٤٠ دون أن تتعارض معها.

أ٥٧. قد تكون السلطة المعنية هيئة وطنية لوضع معايير المراجعة أو سلطة تنظيمية أو هيئة رقابية على مهنة المراجعة. وتحظى تلك المؤسسات بوضع جيد يؤهلها لضمان دقة المعلومات القياسية واكتمالها واستمرار توفرها. ولن يكون من المناسب للمراجع أن يقوم بصون أي موقع إلكتروني من ذلك القبيل. وفيما يلي مثال توضيحي للكيفية التي يمكن بها الإشارة في تقرير المراجع إلى مثل هذا الموقع الإلكتروني:

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب

غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعَد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

ويحتوي الموقع الإلكتروني لـ [*اسم المؤسسة*] على وصف أكثر تفصيلاً لمسؤولياتنا عن مراجعة القوائم المالية، وذلك على الرابط التالي: [*عنوان الموقع الإلكتروني*]. ويشكل هذا الوصف جزءاً من تقريرنا.

مسؤوليات التقرير الأخرى (راجع: الفقرات ٤٣–٤٥)

أ٥٨. في بعض الدول، قد يتحمل المراجع مسؤوليات إضافية للتقرير عن أمور أخرى تُضاف إلى مسؤولياته بموجب معايير المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد يُطلب من المراجع التقرير عن أمور معينة إذا لفتت انتباهه أثناء مراجعة القوائم المالية. وفي حالات أخرى، قد يُطلب من المراجع تنفيذ إجراءات إضافية محددة وإعداد تقرير بشأنها، أو إبداء رأي في أمور محددة، مثل مدى كفاية الدفاتر والسجلات المحاسبية، أو الرقابة الداخلية على التقرير المالي، أو تقديم معلومات أخرى. وغالباً ما توفر معايير المراجعة في الدولة المعنية إرشادات بشأن مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمسؤوليات التقرير الإضافية المحددة في تلك الدولة.

أ٥٩. في بعض الحالات، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة أو قد تسمح للمراجع بالتقرير عن هذه المسؤوليات الأخرى كجزء من تقريره عن القوائم المالية. وفي حالات أخرى، قد يُطلب من المراجع أو قد يُسمح له بالتقرير عنها في تقرير منفصل.

أ٦٠. لا تسمح الفقرات ٤٣-٤٥ من هذا المعيار بالجمع بين عرض مسؤوليات التقرير الأخرى وعرض مسؤوليات المراجع بموجب معايير المراجعة إلا عندما تتناول هذه المسؤوليات نفس الموضوعات، وعندما تميز صيغة تقرير المراجع بوضوح مسؤوليات التقرير الأخرى عن تلك التي تكون بموجب معايير المراجعة. ومثل هذا التمييز الواضح قد يجعل من الضروري الإشارة في تقرير المراجع إلى مصدر مسؤوليات التقرير الأخرى، والنص فيه على أن تلك المسؤوليات تتعدى تلك المطلوبة بموجب معايير المراجعة. وفي غير ذلك، يتطلب الأمر تناول مسؤوليات التقرير الأخرى في قسم منفصل في تقرير المراجع بعنوان "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى"، أو أي عنوان آخر يناسب محتوى القسم. وفي مثل هذه الحالات، تتطلب الفقرة ٤٤ من المراجع أن يذكر مسؤوليات التقرير بموجب معايير المراجعة تحت عنوان "التقرير عن مراجعة القوائم المالية".

اسم الشريك المسؤول عن الارتباط (راجع: الفقرة ٤٦)

أ٦١. يتمثل هدف المكتب المنصوص عليه في معيار إدارة الجودة (١)[٣٥] في تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، بحيث يوفر هذا النظام للمكتب تأكيداً معقولاً بشأن ما يلي:

- وفاء المكتب والعاملين فيه بمسؤولياتهم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وتنفيذهم للارتباطات وفقاً لهذه المعايير والمتطلبات؛
- مناسبة تقارير الارتباطات الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات في ظل الظروف القائمة.

وبغض النظر عن هدف معيار إدارة الجودة (١)، فإن تسمية الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع يهدف إلى توفير المزيد من الشفافية لمستخدمي تقرير المراجع عن القوائم المالية للمنشآت المدرجة.

أ٦٢. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية أن يتضمن تقرير المراجع اسم شريك الارتباط المسؤول عن عمليات مراجعة أخرى بخلاف تلك التي تمثل مراجعة لقوائم مالية خاصة بمنشآت مدرجة. وقد يُطلب من المراجع أيضاً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية، أو قد يقرر من تلقاء نفسه، إدراج معلومات إضافية تتعدى ذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقريره وذلك لزيادة التعرف على الشريك المسؤول عن الارتباط، على سبيل المثال، رقم الرخصة المهنية له في الدولة التي يمارس فيها عمله.

أ٦٣. في حالات نادرة، قد يتعرف المراجع على معلومات أو قد يواجه تجارب تشير إلى احتمالية وجود تهديد للأمن الشخصي، وأنه إذا أُعلن عن هوية

---

[٣٥] معيار إدارة الجودة (١) *"إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"*، الفقرة ١٤

الشريك المسؤول عن الارتباط للعموم، فقد يؤدي ذلك إلى إلحاق أذى بدني به، أو بأعضاء آخرين في فريق الارتباط أو أفراد آخرين ذوي علاقة وثيقة بهم. غير أن هذا التهديد لا يشمل، على سبيل المثال، تهديدات المساءلة النظامية أو العقوبات النظامية أو التنظيمية أو المهنية. وقد ينتج عن المناقشات مع المكلفين بالحوكمة بشأن الظروف التي قد تؤدي إلى إلحاق أذى بدني معلوماتٌ إضافية حول احتمالية أو خطورة التهديد الكبير للأمن الشخصي. وقد تضع الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية مزيداً من المتطلبات ذات الصلة بتحديد ما إذا كان من الممكن إغفال الإفصاح عن اسم الشريك المسؤول عن الارتباط.

توقيع المراجع (راجع: الفقرة ٤٧)

أ٦٤. يكون توقيع المراجع إما باستخدام اسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع أو بكليهما، حسب مقتضى الحال في الدولة المعنية. وبالإضافة إلى توقيع المراجع، قد يكون المراجع مطالباً في دول معينة أن يفصح في تقريره عن المُسمَّى المحاسبي المهني للمراجع، أو حقيقة أن المراجع أو المكتب، حسب مقتضى الحال، قد تم اعتماده من قبل سلطة الترخيص المعنية في تلك الدولة.

أ٦٥. في بعض الحالات، قد تسمح الأنظمة أو اللوائح باستخدام توقيعات إلكترونية في تقرير المراجع.

تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة ٤٩)

أ٦٦. يعلم مستخدم تقرير المراجع من خلال تاريخ هذا التقرير أن المراجع قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث والمعاملات التي علم بها المراجع والتي حدثت حتى ذلك التاريخ. ويتناول معيار المراجعة (٥٦٠)[٣٦] مسؤولية المراجع عن الأحداث والمعاملات التي تمت بعد تاريخ تقرير المراجع.

أ٦٧. حيث إن المراجع يقدم رأياً في القوائم المالية، والقوائم المالية هي من مسؤولية الإدارة، فإن المراجع لا يُعد في وضع يتيح له استنتاج أنه قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حتى يتم الحصول على أدلة بأن جميع القوائم والإفصاحات التي تتألف منها القوائم المالية قد تم إعدادها وأن الإدارة قد قبلت بتحمل المسؤولية عنها.

أ٦٨. في بعض الدول، تحدد الأنظمة أو اللوائح الأفراد أو الجهات (على سبيل المثال، المدراء) المسؤولين عن استنتاج أن جميع القوائم المالية والإفصاحات التي تشملها قد تم إعدادها، وتحدد كذلك آلية الاعتماد اللازمة. وفي تلك الحالات، يتم الحصول على الأدلة المتعلقة بهذا الاعتماد قبل تاريخ التقرير عن القوائم المالية. ومع ذلك، ففي دول أخرى، لا تكون آلية الاعتماد مُحدَّدة في الأنظمة أو اللوائح. وفي مثل هذه الحالات، يتم النظر في الإجراءات التي تتبعها المنشأة عند إعداد قوائمها المالية والانتهاء منها في ضوء هياكل إدارتها وحوكمتها، من أجل التعرف على الأفراد أو الجهة التي لديها سلطة استنتاج أن جميع القوائم التي تشملها القوائم المالية بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، قد تم إعدادها. وفي بعض الحالات، يحدد نظام أو لائحة أيضاً المرحلة في آلية التقرير عن القوائم المالية، التي من المتوقع أن تكتمل عندها المراجعة.

أ٦٩. في بعض الدول، يتطلب الأمر اعتماد القوائم المالية بشكل نهائي من قبل المساهمين قبل إصدار القوائم المالية للعموم. وفي هذه الدول، لا يُعد الاعتماد النهائي من قبل المساهمين ضرورياً لكي يستنتج المراجع أنه قد حصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ويكون تاريخ اعتماد القوائم المالية لأغراض معايير المراجعة هو أقرب تاريخ يحدد فيه الأشخاص الذين يتمتعون بالسلطة المعترف بها أن جميع القوائم والإفصاحات التي تشملها القوائم المالية قد تم إعدادها وأنهم يقرون بتحمل المسؤولية عنها.

تقرير المراجع المفروض بموجب نظام أو لائحة (راجع: الفقرة ٥٠)

أ٧٠. يوضح معيار المراجعة (٢٠٠) أن المراجع قد يكون مطالباً بالالتزام بمتطلبات نظامية أو تنظيمية، بالإضافة إلى معايير المراجعة.[٣٧] وعندما تتعلق الاختلافات بين المتطلبات النظامية أو التنظيمية ومعايير المراجعة فقط بتنسيق وصيغة تقرير المراجع، فإن المتطلبات الواردة في الفقرة ٥٠(أ)-(س) تبين الحد الأدنى من العناصر التي يلزم إدراجها في تقرير المراجع كشرط لإمكانية الإشارة لمعايير المراجعة. وفي تلك الظروف، لا تكون هناك حاجة لتطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات ٢١-٤٩ التي لم يتم تضمينها في الفقرة ٥٠ (أ)-(س)، بما في ذلك على سبيل المثال، الترتيب المطلوب لقسمي الرأي وأساس الرأي.

---

[٣٦] معيار المراجعة (٥٦٠) *"الأحداث اللاحقة"*، الفقرات ١٠-١٧

[٣٧] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة أ٦٠

أ٧١. في حالة عدم تعارض المتطلبات المحددة في دولة معينة مع المعايير الدولية للمراجعة، فإن التنسيق والصيغة المطلوبة بموجب الفقرات ٢١-٤٩ من هذا المعيار تساعد مستخدمي تقرير المراجع في التعرف بصورة أسهل على تقرير المراجع الذي يكون مُعدّاً لعملية مراجعة تمت وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة.

المعلومات المطلوبة بموجب معيار المراجعة (٧٠١) (راجع: الفقرة ٥٠(ح))

أ٧٢. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح من المراجع توفير معلومات إضافية عن المراجعة التي تم تنفيذها، والتي قد تتضمن معلومات تتسق مع أهداف معيار المراجعة (٧٠١)، أو قد تصف طبيعة ومدى الاتصال المتعلق بتلك الأمور.

أ٧٣. لا تلغي معايير المراجعة الأنظمة أو اللوائح التي تحكم مراجعة القوائم المالية. وفي حالة انطباق معيار المراجعة (٧٠١)، فلا يمكن الإشارة إلى معايير المراجعة في تقرير المراجع إلا إذا كان القسم المطلوب بموجب الفقرة ٥٠(ح) من هذا المعيار لا يتعارض، عند تطبيق الأنظمة أو اللوائح، مع متطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٠١). وفي مثل هذه الظروف، قد يحتاج المراجع إلى تكييف جوانب معينة من الإبلاغ في تقريره عن الأمور الرئيسة للمراجعة التي يتطلبها معيار المراجعة (٧٠١)، على سبيل المثال عن طريق:

- تعديل العنوان "الأمور الرئيسة للمراجعة"، إذا كانت الأنظمة أو اللوائح تفرض عنواناً معيناً؛
- شرح سبب تقديم المعلومات المطلوبة بموجب الأنظمة أو اللوائح في تقرير المراجع، على سبيل المثال عن طريق الإشارة إلى النظام أو اللائحة ذات الصلة، ووصف كيفية تعلق تلك المعلومات بالأمور الرئيسة للمراجعة؛
- الإضافة إلى المعلومات المفروضة، عندما تفرض الأنظمة أو اللوائح طبيعة الوصف ومداه، وذلك لتحقيق وصف عام، يتسق مع المتطلب الوارد في الفقرة ١٣ من معيار المراجعة (٧٠١)، لكل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة.

أ٧٤. يتناول معيار المراجعة (٢١٠) الظروف التي تفرض فيها الأنظمة أو اللوائح في الدولة ذات الصلة تنسيق تقرير المراجع، الذي يتضمن على وجه الخصوص رأي المراجع، أو تفرض صياغة التقرير بمصطلحات تختلف بشكل جوهري عن متطلبات معايير المراجعة. وفي هذه الظروف، يتطلب معيار المراجعة (٢١٠) من المراجع تقويم:

(أ) ما إذا كان من المحتمل أن يُسيء المستخدمون فهم التأكيد الذي تم التوصل إليه من مراجعة القوائم المالية، وإذا كان الأمر كذلك،

(ب) ما إذا كان تضمين تفسير إضافي في تقرير المراجع يمكن أن يخفف من سوء الفهم المحتمل.

وإذا استنتج المراجع أن التفسير الإضافي في تقرير المراجع لن يخفف من سوء الفهم المحتمل، فإن معيار المراجعة (٢١٠) يتطلب ألا يقبل المراجع ارتباط المراجعة، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. ووفقاً لمعيار المراجعة (٢٠١)، لا يُعد ارتباط المراجعة المُنفَّذ وفقاً لهذا النظام أو هذه اللائحة مستوفياً لمعايير المراجعة. وعليه، فلا يذكر المراجع في تقريره أية إشارة إلى أن المراجعة قد تمت وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.[٣٨]

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٧٥. قد يكون لدى مراجعي منشآت القطاع العام أيضاً القدرة بمقتضى الأنظمة أو اللوائح للتقرير العلني، إما في تقرير المراجع أو في تقرير إضافي، عن أمور معينة قد تتضمن معلومات تتسق مع أهداف معيار المراجعة (٧٠١). وفي مثل هذه الظروف، قد يحتاج المراجع إلى تكييف جوانب معينة من الإبلاغ في تقريره عن الأمور الرئيسة للمراجعة التي يتطلبها معيار المراجعة (٧٠١) أو إدراج إشارة في تقريره إلى وجود وصف للأمر في التقرير الإضافي.

تقرير المراجع عن عمليات المراجعة التي تمت وفقاً لكلٍ من معايير المراجعة لدولة معينة والمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية(*) (راجع: الفقرة ٥١)

أ٧٦. قد يشير المراجع في تقريره إلى القيام بالمراجعة وفقاً لكل من المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ووفقاً لمعايير

---

[٣٨] معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ٢١

* وفقاً لقرار مجلس ادارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين بالتحول الى المعايير الدولية للمراجعة، فإنه لن توجد مجموعة أخرى من معايير المراجعة في المملكة، مما يعني عدم انطباق هذه الفقرات على البيئة المحلية للمراجعة في المملكة.

مراجعة وطنية، وذلك عندما يلتزم بكل المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بالمراجعة، بالإضافة إلى الالتزام بمعايير المراجعة الوطنية ذات الصلة.[٣٩]

أ٧٧. لا تُعَد الإشارة إلى كلٍ من المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ومعايير المراجعة الوطنية إشارة مناسبة في حال وجود تعارض بين متطلبات المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ومتطلبات معايير المراجعة الوطنية، وكان من شأن هذا التعارض أن يقود المراجع إلى تكوين رأي مختلف أو إلى عدم تضمين فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر تتطلبها معايير المراجعة في الظروف ذات الصلة. وفي مثل هذه الحالة، يشير تقرير المراجع فقط إلى معايير المراجعة (سواء المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، أو معايير المراجعة الوطنية) التي تم إعداد تقرير المراجع وفقاً لها.

المعلومات التكميلية المعروضة مع القوائم المالية (راجع: الفقرتين ٥٣، ٥٤)

أ٧٨. في بعض الظروف، قد يكون مطلوباً من المنشأة بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المعايير، أو قد تختار بشكل طوعي، أن تعرض إلى جانب القوائم المالية معلومات تكميلية غير مطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق. فعلى سبيل المثال، قد يتم عرض معلومات تكميلية لتعزيز فهم المستخدم لإطار التقرير المالي المنطبق، أو لتوفير توضيح إضافي حول بنود محددة في القوائم المالية. ويتم عرض هذه المعلومات عادةً إما في جداول ملحقة أو كإيضاحات إضافية.

أ٧٩. توضح الفقرة ٥٣ من هذا المعيار أن رأي المراجع يغطي المعلومات التكميلية التي تُعَد جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية بسبب طبيعتها أو طريقة عرضها. ويعد هذا التقويم مسألة حكم مهني. وللتوضيح:

- عندما تتضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية توضيحاً أو مطابقة لمدى التزام القوائم المالية بإطار تقرير مالي آخر، فقد يرى المراجع أن هذه معلومات تكميلية لا يمكن تمييزها بوضوح عن القوائم المالية. ويغطي رأي المراجع أيضاً عندئذٍ الإيضاحات أو الجداول الملحقة التي توضع لها إحالات مرجعية في القوائم المالية.
- عند وجود حساب إضافي للربح والخسارة يفصح عن بنود إنفاق محددة كجدول منفصل مُضمَّن كملحق للقوائم المالية، فقد يرى المراجع أن هذه معلومات تكميلية يمكن تمييزها بوضوح عن القوائم المالية.

أ٨٠. لا تحتاج المعلومات التكميلية التي يغطيها رأي المراجع إلى الإشارة إليها بشكل خاص في تقرير المراجع، وذلك عندما تكون الإشارة إلى الإيضاحات في وصف القوائم التي تتألف منها القوائم المالية في تقرير المراجع كافية.

أ٨١. قد لا تتطلب الأنظمة أو اللوائح مراجعة المعلومات التكميلية، وقد تقرر الإدارة أن تطلب من المراجع عدم تضمين المعلومات التكميلية في نطاق مراجعة القوائم المالية.

أ٨٢. يتضمن تقويم المراجع لما إذا كانت المعلومات التكميلية غير المُراجعة معروضة بطريقة يمكن أن تُفسَّر على أنها مشمولة في رأي المراجع، على سبيل المثال، مكان عرض تلك المعلومات فيما يتعلق بالقوائم المالية، وأي معلومات تكميلية تمت مراجعتها، وما إذا كانت معنونة بشكل واضح بأنها "غير مُراجعة".

أ٨٣. قد تغير الإدارة طريقة عرض المعلومات التكميلية غير المُراجعة، التي يمكن تفسيرها على أن رأي المراجع يغطيها، على سبيل المثال، عن طريق:

- حذف أية إحالات مرجعية من القوائم المالية إلى الجداول الملحقة غير المُراجعة أو الإيضاحات غير المُراجعة بحيث يكون التمييز بين المعلومات المُراجعة وغير المُراجعة واضحاً بشكل كافٍ.
- وضع المعلومات التكميلية غير المُراجعة خارج القوائم المالية، أو إذا كان ذلك غير ممكنٍ في ظل الظروف القائمة، القيام كحد أدنى بوضع الإيضاحات غير المُراجعة معاً في نهاية الإيضاحات المطلوبة المرفقة بالقوائم المالية، مع عنونتها بوضوح على أنها غير مُراجعة. ويمكن أن يُساء تفسير الإيضاحات غير المُراجعة المتداخلة مع الإيضاحات المُراجعة ويُعتقد أنه قد تمت مراجعتها.

أ٨٤. إن حقيقة كون المعلومات التكميلية غير مُراجعة لا تعفي المراجع من مسؤولياته الموضحة في معيار المراجعة (٧٢٠).

---

[٣٩] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة أ٦١

الملحق(*)

(راجع: الفقرة أ١٩)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن القوائم المالية

- المثال التوضيحي (١): تقرير المراجع عن القوائم المالية لمنشأة مدرجة، والمُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل
- المثال التوضيحي (٢): تقرير المراجع عن القوائم المالية الموحدة لمنشأة مدرجة، والمُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل
- المثال التوضيحي (٣): تقرير المراجع عن القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، والمُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل (عندما تكون هناك إشارة إلى مواد موجودة على موقع إلكتروني لسلطة معنية)
- المثال التوضيحي (٤): تقرير المراجع عن القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، والمُعدَّة وفقاً لإطار التزام ذي غرض عام

* 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.

المثال التوضيحي (١): تقرير المراجع عن القوائم المالية لمنشأة مدرجة، والمُعدَّة وفقاً لاطار عرض عادل

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) 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).**
- **توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.**
- **المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وآداب 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 الرئيسة للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).**
- **حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف بعد تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.**
- **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[٤٠]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو *تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ*) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ 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.

أساس الرأي

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 وآداب 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 كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا.

---

[٤٠] 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.

الأمور الرئيسة للمراجعة

الأمور الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور.

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

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 (١) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)*].

مسؤوليات الإدارة(*) والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٤١]

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وعرضها بشكل عادل، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية،[٤٢] والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين ووفقاً لأحكام نظام الشركات(**)، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القوائم المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعتزم الإدارة تصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لدى الإدارة أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في الشركة(***).

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعَد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي(****):

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.

---

* المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب الأنظمة أو اللوائح (أو وفقاً لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة) عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الأطراف الخارجية.

[٤١] في جميع هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمكلفون بالحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

[٤٢] عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة ...". ووفقاً للعرف السائد في المملكة فإن هذه العبارة لا تستخدم في تقارير المراجعين.

** يلزم الإشارة إلى النظام الأساسي (أو عقد التأسيس)، بحسب مقتضى الحال، إذا كان يتضمن أحكاماً إضافية تتعلق بإعداد القوائم المالية.

*** يجب على المراجع أن يسعى هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠).

**** توضح الفقرة ٤١(ب) من هذا المعيار أن هذا الجزء المظلل يمكن تضمينه في ملحق يُرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة ٤١(ج) أنه عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً بذلك، فإنه يمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معنية، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع أدناه.

- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للشركة.[٤٣]

- تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدتها الإدارة.

- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو علينا أن نعدّل رأينا في حال عدم كفاية تلك الإفصاحات. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفاً مستقبلية قد تتسبب في توقف الشركة عن البقاء كمنشأة مستمرة.

- تقويم العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، بما فيها الإفصاحات، وما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نتعرف عليها أثناء المراجعة.

ونفيد أيضاً المكلفين بالحوكمة بأننا قد التزمنا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، ونبلغهم بجميع العلاقات والأمور الأخرى التي قد يُعتقد بشكل معقول أنها تؤثر على استقلالنا، وعند الاقتضاء، نبلغهم بالتصرفات المتخذة للقضاء على التهديدات أو التدابير الوقائية المطبقة.

ومن بين الأمور التي نتواصل بشأنها مع المكلفين بالحوكمة، نحدد تلك الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، ومن ثمّ تُعَد هذه الأمور هي الأمور الرئيسة للمراجعة. ونوضح هذه الأمور في تقريرنا ما لم تمنع الأنظمة أو اللوائح الإفصاح العلني عن الأمر، أو ما لم نر، في ظروف نادرة للغاية، أن الأمر ينبغي ألا يتم الإبلاغ عنه في تقريرنا لأن التبعات السلبية للقيام بذلك من المتوقع بدرجة معقولة أن تفوق فوائد المصلحة العامة المترتبة على هذا الإبلاغ.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[*سيختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير المراجع اعتماداً على طبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى للمراجع التي تحددها الأنظمة أو اللوائح المحلية أو معايير المراجعة الوطنية. ويجب تناول الأمور التي تناولتها الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية الأخرى (يُشار إليها بلفظ "مسؤوليات التقرير الأخرى") ضمن هذا القسم ما لم تتناول مسؤوليات التقرير الأخرى نفس الموضوعات المعروضة ضمن مسؤوليات التقرير التي تتطلبها معايير المراجعة كجزء من قسم "التقرير عن مراجعة القوائم المالية". وقد يتم دمج التقرير عن مسؤوليات التقرير الأخرى الذي يتناول نفس الموضوعات التي تتطلبها معايير المراجعة (أي تضمينه في قسم "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" تحت العناوين الفرعية المناسبة) بشرط أن تميز الصيغة الواردة في تقرير المراجع بوضوح مسؤوليات التقرير الأخرى عن التقرير الذي تتطلبه معايير المراجعة عند وجود اختلاف من ذلك القبيل.*

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

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

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

---

[٤٣] يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية.

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

المثال التوضيحي (٢): تقرير المراجع عن القوائم المالية الموحدة لمنشأة مدرجة، والمُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل

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 لمنشأة لها منشآت تابعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) 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).**
- **توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.**
- **يضم الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)، المعتمد في المملكة العربية السعودية، جميع المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة.**
- **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 الرئيسة للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).**
- **حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.**
- **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 مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة[٤٤]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة للشركة (س) والمنشآت التابعة لها (المجموعة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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، فإن القوائم المالية الموحدة المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو *تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ*) المركز المالي الموحد للمجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ 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.

أساس الرأي

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 وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين *(بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)*، المعتمد في المملكة العربية السعودية، وقد وفينا بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا.

---

[٤٤] 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.

الأمور الرئيسة للمراجعة

الأمور 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.

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

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 (١) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)*].

مسؤوليات الإدارة(*) والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية الموحدة[٤٥]

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية الموحدة وعرضها بشكل عادل، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية،[٤٦] والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين ووفقاً لأحكام نظام الشركات(**)، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية موحدة خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القوائم المالية الموحدة، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعتزم الإدارة تصفية المجموعة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لدى الإدارة أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في المجموعة.(***)

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية الموحدة ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعَد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية الموحدة.

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي(****):

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية الموحدة وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.

---

* المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب الأنظمة أو اللوائح (أو وفقا لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة) عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الاطراف الخارجية.

[٤٥] 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.

[٤٦] عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة ...". ووفقاً للعرف السائد في المملكة فإن هذه العبارة لا تستخدم في تقارير المراجعين.

** يلزم الإشارة إلى النظام الأساسي (أو عقد التأسيس)، بحسب مقتضى الحال، إذا كان يتضمن أحكاماً إضافية تتعلق بإعداد القوائم المالية.

*** يجب على المراجع أن يسمّي هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠)

**** توضح الفقرة ٤١(ب) من هذا المعيار أن هذا الجزء المظلل يمكن تضمينه في ملحق يُرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة ٤١(ج) أنه عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً بذلك، فإنه يمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معنية، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع أدناه.

- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للمجموعة.[٤٧]

- تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدتها الإدارة.

- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية الموحدة، أو علينا أن نعدّل رأينا في حال عدم كفاية تلك الإفصاحات. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفاً مستقبلية قد تتسبب في توقف المجموعة عن البقاء كمنشأة مستمرة.

- تقويم العرض العام للقوائم المالية الموحدة وهيكلها ومحتواها، بما فيها الإفصاحات، وما إذا كانت القوائم المالية الموحدة تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.

- الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالمعلومات المالية للمنشآت أو الأنشطة التجارية داخل المجموعة، لإبداء رأي في القوائم المالية الموحدة. ونحن مسؤولون عن توجيه عملية مراجعة المجموعة والإشراف عليها وتنفيذها. ونظل وحدنا المسؤولين عن رأي المراجعة.

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نتعرف عليها أثناء المراجعة.

ونفيد أيضاً المكلفين بالحوكمة بأننا قد التزمنا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، ونبلغهم بجميع العلاقات والأمور الأخرى التي قد يُعتقد بشكل معقول أنها تؤثر على استقلالنا، وعند الاقتضاء، نبلغهم بالتصرفات المتخذة للقضاء على التهديدات أو التدابير الوقائية المطبقة.

ومن بين الأمور التي نتواصل بشأنها مع المكلفين بالحوكمة، نحدد تلك الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية الموحدة للفترة الحالية، ومن ثمّ تُعَد هذه الأمور هي الأمور الرئيسة للمراجعة. ونوضح هذه الأمور في تقريرنا ما لم تمنع الأنظمة أو اللوائح الإفصاح العلني عن الأمر، أو ما لم نر، في ظروف نادرة للغاية، أن الأمر ينبغي ألا يتم الإبلاغ عنه في تقريرنا لأن التبعات السلبية للقيام بذلك من المتوقع بدرجة معقولة أن تفوق فوائد المصلحة العامة المترتبة على هذا الإبلاغ.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[*سيختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير المراجع اعتماداً على طبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى للمراجع التي تحددها الأنظمة أو اللوائح المحلية أو معايير المراجعة الوطنية. ويجب تناول الأمور التي تناولتها الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية الأخرى (يُشار إليها بلفظ "مسؤوليات التقرير الأخرى") ضمن هذا القسم ما لم تتناول مسؤوليات التقرير الأخرى نفس الموضوعات المعروضة ضمن مسؤوليات التقرير التي تتطلبها معايير المراجعة كجزء من قسم "التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة". وقد يتم دمج التقرير عن مسؤوليات التقرير الأخرى الذي يتناول نفس الموضوعات التي تتطلبها معايير المراجعة (أي تضمينه في قسم "التقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" تحت العناوين الفرعية المناسبة) بشرط أن تميز الصيغة الواردة في تقرير المراجع بوضوح مسؤوليات التقرير الأخرى عن التقرير الذي تتطلبه معايير المراجعة عند وجود اختلاف من ذلك القبيل*].

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

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

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

---

[٤٧] يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية الموحدة.

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

المثال التوضيحي (٣): تقرير المراجع عن القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، والمُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل

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) 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).**
- **توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.**
- **المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وآداب 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).**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.**
- **حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.**
- **لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.**
- **يختار المراجع الإشارة إلى وصف مسؤولياته الوارد على موقع إلكتروني لسلطة معنية.**

تقرير المراجع المستقل

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

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو *تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ*) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ 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.

أساس الرأي

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 وآداب 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 كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا.

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 (١) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)*].

مسؤوليات الإدارة(*) والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٤٨]

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وعرضها بشكل عادل، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية،[٤٩] والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين ووفقاً لأحكام نظام الشركات(**)، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القوائم المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعتزم الإدارة تصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لدى الإدارة أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في الشركة(***).

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعَد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

ويحتوي الموقع الإلكتروني لـ [*اسم المؤسسة*] على وصف أكثر تفصيلاً لمسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية، وذلك على الرابط التالي: [*رابط الموقع الإلكتروني*]. ويشكل هذا الوصف جزءاً من تقريرنا.

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

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

---

* المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب نظام أو لائحة (أو وفقا لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة) عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الاطراف الخارجية.

[٤٨] 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.

[٤٩] عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة ...". ووفقاً للعرف السائد في المملكة فإن هذه العبارة لا تستخدم في تقارير المراجعين.

** يلزم الإشارة إلى النظام الأساسي (أو عقد التأسيس)، بحسب مقتضى الحال، إذا كان يتضمن أحكاماً إضافية تتعلق بإعداد القوائم المالية.

*** يجب على المراجع أن يسمّي هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠)

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

المثال التوضيحي (٤): تقرير المراجع عن القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، والمُعدَّة وفقاً لإطار التزام ذي غرض عام

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

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، مطلوبة بموجب نظام أو لائحة. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) غير منطبق).**
- **قام بإعداد القوائم المالية إدارة المنشأة وفقاً لإطار التقرير المالي (النظام س ص ع) للدولة (ص) (بعبارة أخرى، إطار تقرير مالي يشمل نظاماً أو لائحة، ومصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع واسع من المستخدمين، ولكنه ليس إطار عرض عادل).**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).**
- **توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.**
- **المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وآداب 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).**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.**
- **حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.**
- **لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.**

تقرير المراجع المستقل

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة للشركة معدة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لنظام (س ص ع) لدولة (ص).

أساس الرأي

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 وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في *المملكة العربية السعودية* ذي الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا.

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 (١) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)*].

مسؤوليات الإدارة(*) والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٥٠]

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وفقاً لنظام (س ص ع) لدولة (ص)،[٥١] وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القوائم المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعتزم الإدارة تصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لدى الإدارة أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في الشركة(**).

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعَد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي(***):

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.

- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للشركة.[٥٢]

- تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدتها الإدارة.

- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو علينا أن نعدّل رأينا في حال عدم كفاية تلك الإفصاحات. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفاً مستقبلية قد تتسبب في توقف الشركة عن البقاء كمنشأة مستمرة.

---

* المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب نظام أو لائحة (أو وفقا لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة) عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الاطراف الخارجية.

٥٠ 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.

٥١ عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة ...". ووفقاً للعرف السائد في المملكة فإن هذه العبارة لا تستخدم في تقارير المراجعين.

** يجب على المراجع أن يسمّي هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠)

*** توضح الفقرة ٤١(ب) من هذا المعيار أن هذا الجزء المظلل يمكن تضمينه في ملحق يُرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة ٤١(ج) أنه عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً بذلك، فإنه يمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معنية، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع أدناه.

٥٢ يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية.

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نتعرف عليها أثناء المراجعة.

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

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

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

معيار المراجعة (٧٠١): الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٧٠١)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٧٠١)

الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل

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

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١—٥
تاريخ السريان	٦
الأهداف	٧
تعريف	٨
المتطلبات	
تحديد الأمور الرئيسة للمراجعة	٩—١٠
الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة	١١—١٦
الاتصال بالمكلفين بالحوكمة	١٧
التوثيق	١٨
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
نطاق هذا المعيار	أ١—أ٨
تحديد الأمور الرئيسة للمراجعة	أ٩—أ٣٠
الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة	أ٣١—أ٥٩
الاتصال بالمكلفين بالحوكمة	أ٦٠—أ٦٣
التوثيق	أ٦٤

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٧٠١) *"الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة 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 الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن الإبلاغ بالأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع. ويهدف إلى تناول كل من حكم المراجع بشأن ما يتم الإبلاغ به في تقريره وشكل ومحتوى ذلك الإبلاغ.

٢. الغرض من الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة هو تعزيز قيمة الاتصال في تقرير المراجع عن طريق توفير المزيد من الشفافية عن المراجعة التي تم تنفيذها. ويوفر الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية المستهدفين ("المستخدمين المستهدفين") لمساعدتهم في فهم تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية. وقد يساعد الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة أيضاً المستخدمين المستهدفين في فهم المنشأة ومجالات الاجتهاد المُهمة من جانب الإدارة في القوائم المالية المراجعة (راجع: الفقرات أ١–أ٤)

٣. قد يوفر أيضاً الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع للمستخدمين المستهدفين أساساً لزيادة العمل مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة بشأن بعض الأمور المتعلقة بالمنشأة أو بالقوائم المالية المُراجعة أو بعملية المراجعة التي تم تنفيذها.

٤. يتم الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع في سياق تكوين المراجع لرأيه في القوائم المالية ككل. ولا يُعد الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع:

(أ) بديلاً عن الإفصاحات الواردة في القوائم المالية التي يطلب إطار التقرير المالي المنطبق من الإدارة تقديمها، أو التي تُعد ضرورية لأي سبب آخر لتحقيق العرض العادل؛ أو

(ب) بديلاً عن إبداء المراجع لرأي معدل، عندما يكون ذلك مطلوباً بموجب ظروف ارتباط مراجعة معين وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)؛[١] أو

(ج) بديلاً عن عملية التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠)[٢] عند وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛ أو

(د) رأياً منفصلاً عن أمور بعينها. (راجع: الفقرات أ٥–أ٨)

٥. ينطبق هذا المعيار على عمليات مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشآت مدرجة، وعلى الظروف التي يقرر المراجع فيها الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقريره. وينطبق هذا المعيار أيضاً عندما يكون مطلوباً من المراجع بموجب الأنظمة أو اللوائح الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقريره.[٣] ومع ذلك، يحظر معيار المراجعة (٧٠٥) على المراجع الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، ما لم يكن ذلك الإبلاغ مطلوباً بموجب نظام أو لائحة.[٤]

تاريخ السريان

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

الأهداف

٧. تتمثل أهداف المراجع في تحديد الأمور الرئيسة للمراجعة، والإبلاغ عنها عن طريق وصفها في تقرير المراجع، بعد تكوين رأي في القوائم المالية.

تعريف

٨. لأغراض معايير المراجعة، يكون للمصطلح الآتي المعنى المبين أدناه:

---

[١] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

[٢] معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"، الفقرتان ٢٢ و٢٣

[٣] معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرتان ٣٠ و٣١.

[٤] معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرة ٢٩

الأمور الرئيسة للمراجعة: تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية. ويتم اختيار الأمور الرئيسة للمراجعة من بين الأمور التي يتم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة.

المتطلبات

تحديد الأمور الرئيسة للمراجعة

٩. يجب على المراجع أن يحدد من بين الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة، تلك الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً منه أثناء تنفيذ المراجعة. وعند إجراء هذا التحديد، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان ما يلي: (راجع: الفقرات أ٩–أ١٨)

(أ) المجالات التي يرتفع فيها خطر التحريف الجوهري المقيَّم أو المخاطر المُهمة التي تم التعرف عليها وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩).[٥] (راجع: الفقرات أ١٩–أ٢٢)

(ب) أحكام المراجع المهمة فيما يتعلق بالمجالات الواردة في القوائم المالية، التي انطوت على اجتهاد مهم من جانب الإدارة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تخضع لدرجة عالية من عدم التأكد المحيط بتقديرها. (راجع: الفقرتين أ٢٣، أ٢٤)

(ج) التأثير الواقع على المراجعة بسبب الأحداث أو المعاملات المهمة التي وقعت خلال الفترة. (راجع: الفقرتين أ٢٥، أ٢٦)

١٠. يجب على المراجع أن يحدد من بين الأمور المحددة وفقاً للفقرة ٩ الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، ومن ثمّ تُعد هي الأمور الرئيسة للمراجعة. (راجع: الفقرات أ٩–أ١١، أ٢٧–أ٣٠)

الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة

١١. يجب أن يوضح المراجع كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة في قسم منفصل، وباستخدام عنوان فرعي مناسب، في تقريره تحت العنوان الرئيسي "الأمور الرئيسة للمراجعة"، ما لم تنطبق الظروف الواردة في الفقرتين ١٤ أو ١٥. ويجب أن تنص العبارات الاستهلالية في هذا القسم من تقرير المراجع على أن:

(أ) الأمور الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية.

(ب) هذه الأمور قد تم تناولها في سياق مراجعة القوائم المالية ككل، وعند تكوين رأي المراجع فيها، وأن المراجع لا يقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. (راجع: الفقرات أ٣١–أ٣٣)

الأمور الرئيسة للمراجعة ليست بديلاً لإبداء رأي معدل

١٢. عندما يكون المراجع مطالباً بتعديل الرأي وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥) نتيجة لأمر ما، فلا يجوز له أن يُبلغ عن هذا الأمر في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة في تقريره. (راجع: الفقرة أ٥)

وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة

١٣. يجب أن يتضمن وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة الواردة في القسم ذي الصلة من تقرير المراجع إشارة إلى الإفصاحات ذات العلاقة، إن وجدت، في القوائم المالية، ويجب أن يتناول الوصف: (راجع: الفقرات أ٣٤–أ٤١)

(أ) السبب في اعتبار الأمر أحد الأمور التي لها أهمية بالغة عند المراجعة، ومن ثم تم تحديده بأنه أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة؛ (راجع: الفقرات أ٤٢–أ٤٥)

(ب) كيفية التعامل مع الأمر أثناء المراجعة. (راجع: الفقرات أ٤٦–أ٥١)

[٥] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"

الظروف التي لا يتم فيها الإبلاغ في تقرير المراجع عن أمر تم تحديده بأنه أحد الأمور الرئيسة للمراجعة

١٤. يجب على المراجع أن يوضح في تقريره كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة، ما لم: (راجع: الفقرات أ٥٣–أ٥٦)

(أ) تمنع الأنظمة أو اللوائح الإفصاح العلني عن هذا الأمر؛ أو (راجع: الفقرة أ٥٢)

(ب) يرى المراجع، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن الأمر ينبغي ألا يتم الإبلاغ عنه في تقريره لأن التبعات السلبية للقيام بذلك من المتوقع بدرجة معقولة أن تفوق فوائد المصلحة العامة المترتبة على هذا الإبلاغ. ولا ينطبق ذلك إذا كانت المنشأة قد أفصحت للجمهور عن معلومات بشأن هذا الأمر.

التفاعل بين وصف الأمور الرئيسة للمراجعة والعناصر الأخرى المطلوب إدراجها في تقرير المراجع

١٥. يُعد الأمر الذي ينشأ عنه رأي معدل وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)، أو الذي ينشأ عنه عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠)، يُعد بطبيعته من الأمور الرئيسة للمراجعة. ومع ذلك، ففي مثل هذه الظروف، لا يجوز أن يتم إيضاح هذه الأمور في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع، ولا تنطبق المتطلبات الواردة في الفقرتين ١٣ و١٤. وبدلاً من ذلك، يجب على المراجع:

(أ) التقرير عن هذه الأمور وفقاً لمعايير المراجعة المنطبقة؛

(ب) إدراج إشارة في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة إلى قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) أو إلى قسم عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية. (راجع: الفقرتين أ٦، أ٧)

شكل ومحتوى قسم الأمور الرئيسة للمراجعة في ظروف أخرى

١٦. إذا حدد المراجع، اعتماداً على حقائق وظروف المنشأة والمراجعة، أنه لا توجد أمور رئيسة للمراجعة للإبلاغ عنها، أو أن الأمور الرئيسة للمراجعة المراد الإبلاغ عنها هي فقط تلك الأمور التي تم تناولها في الفقرة ١٥، فيجب عليه إدراج عبارة بهذا المعنى في قسم منفصل من تقريره تحت عنوان "الأمور الرئيسة للمراجعة". (راجع: الفقرات أ٥٧–أ٥٩)

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

١٧. يجب على المراجع أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بما يلي:

(أ) تلك الأمور التي حدد أنها الأمور الرئيسة للمراجعة؛ أو

(ب) قراره بعدم وجود أمور رئيسة للمراجعة ليتم الإبلاغ عنها في تقريره، عندما يكون ذلك منطبقاً بناءً على حقائق وظروف المنشأة وعملية المراجعة. (راجع: الفقرات أ٦٠–أ٦٣)

التوثيق

١٨. يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:[٦] (راجع: الفقرة أ٦٤)

(أ) الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً منه والمحددة وفقاً للفقرة ٩، ومبرره في تحديد ما إذا كان كل من هذه الأمور يُعد أمراً رئيساً للمراجعة أم لا وفقاً للفقرة ١٠؛

(ب) عند الاقتضاء، مبرره في تحديد عدم وجود أي أمور رئيسة للمراجعة للإبلاغ عنها في تقريره، أو أن الأمور الرئيسة للمراجعة المراد الإبلاغ عنها هي فقط تلك الأمور التي تم تناولها في الفقرة ١٥؛

(ج) عند الاقتضاء، مبرره في تحديد عدم الإبلاغ في تقريره عن أمر تم تحديده بأنه أحد الأمور الرئيسة للمراجعة.

***

[٦] معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١، وأ٦

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار(راجع: الفقرة ٢)

أ١. يمكن وصف الأهمية بأنها الوزن النسبي لأهمية أمر ما، مأخوذاً في سياقه. ويتم الحكم على أهمية أي أمر من قبل المراجع في السياق الذي يُنظر فيه في هذا الأمر. ويمكن أن تُراعَى الأهمية في سياق العوامل الكمية والنوعية، مثل الحجم النسبي والطبيعة والتأثير على الموضوع والمصالح المُعبّر عنها الخاصة بالمستخدمين المستهدفين أو مستلمي التقرير. وينطوي هذا على إجراء تحليل موضوعي للحقائق والظروف، بما في ذلك طبيعة ومدى الاتصال بالمكلفين بالحوكمة.

أ٢. لقد أعرب مستخدمو القوائم المالية عن وجود اهتمام لديهم بتلك الأمور التي أجرى المراجع بشأنها الحوارات الأكثر جدّية مع المكلفين بالحوكمة كجزء من الاتصال المتبادل المطلوب بموجب معيار المراجعة (٢٦٠)،[٧] وطالبوا بالمزيد من الشفافية حول تلك الاتصالات. فعلى سبيل المثال، أعرب المستخدمون عن وجود اهتمام خاص لديهم بفهم الأحكام المهمة التي أجراها المراجع عند تكوين الرأي في القوائم المالية ككل، لأنها غالباً ما تكون ذات علاقة بالمجالات التي انطوت على اجتهادات مهمة من جانب الإدارة عند إعداد القوائم المالية.

أ٣. إن مطالبة المراجعين بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع قد تعزز أيضاً الاتصالات بين المراجع والمكلفين بالحوكمة حول تلك الأمور، وقد تؤدي إلى زيادة انتباه الإدارة والمكلفين بالحوكمة إلى الإفصاحات الواردة في القوائم المالية والتي تمت الإشارة إليها في تقرير المراجع.

أ٤. يوضح معيار المراجعة (٣٢٠)[٨] أنه من المعقول للمراجع افتراض أن مستخدمي القوائم المالية:

(أ) يتمتعون بمعرفة معقولة للمحاسبة والأنشطة التجارية والاقتصادية، ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات الواردة في القوائم المالية مع بذل قدر معقول من العناية؛

(ب) يفهمون أن القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها ومراجعتها تبعاً لمستويات من الأهمية النسبية؛

(ج) يدركون حالات عدم التأكد الملازمة لقياس المبالغ على أساس استخدام التقديرات والاجتهاد وأخذ الأحداث المستقبلية في الحسبان؛

(د) يتخذون قرارات اقتصادية معقولة على أساس المعلومات الواردة في القوائم المالية.

ولأن تقرير المراجع يُرفق بالقوائم المالية المُراجعة، فإنه يُنظر إلى مستخدمي تقرير المراجع على أنهم نفس المستخدمين المستهدفين بالقوائم المالية.

العلاقة بين الأمور الرئيسة للمراجعة ورأي المراجع والعناصر الأخرى في تقرير المراجع (راجع: الفقرات ٤، ١٢، ١٥)

أ٥. يضع معيار المراجعة (٧٠٠) متطلبات ويوفر إرشادات بشأن تكوين رأي في القوائم المالية.[٩] ولا يعد الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة بديلاً عن الإفصاحات الواردة في القوائم المالية التي يطلب إطار التقرير المالي المنطبق من الإدارة تقديمها، أو التي تُعد ضرورية لأي سبب آخر لتحقيق العرض العادل. ويتناول معيار المراجعة (٧٠٥) الظروف التي يخلص فيها المراجع إلى وجود تحريف جوهري فيما يتعلق بمدى مناسبة أو كفاية الإفصاحات الواردة في القوائم المالية.[١٠]

أ٦. عندما يُبدي المراجع رأياً متحفظاً أو معارضاً وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)، فإن تقديم وصف للأمر الذي نشأ عنه الرأي المعدل في قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) يساعد في تعزيز فهم المستخدمين المستهدفين والتعرف على مثل هذه الظروف عند حدوثها. ولذلك، فإن الإبلاغ عن هذا الأمر بشكل منفصل عن الإبلاغ عن الأمور الأخرى الرئيسة للمراجعة الموضحة في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة يعطيه الأهمية المناسبة في تقرير المراجع (انظر الفقرة ١٥). ويتضمن ملحق معيار المراجعة (٧٠٥) أمثلة توضيحية للكيفية التي تتأثر بها العبارات الاستهلالية في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة عندما يبدي المراجع رأياً متحفظاً أو معارضاً، ويتم الإبلاغ عن أمور رئيسة أخرى للمراجعة في

---

[٧] معيار المراجعة (٢٦٠) " الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"

[٨] معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرة ٤

[٩] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرات ١٠-١٥ وأ١-أ١٥

[١٠] انظر الفقرة أ٧ من معيار المراجعة (٧٠٥).

تقرير المراجع. وتوضح الفقرة أ٥٨ من هذا المعيار الكيفية التي يُعرَض بها قسم الأمور الرئيسة للمراجعة عندما يقرر المراجع أنه لا توجد أي أمور رئيسة أخرى للمراجعة من المقرر الإبلاغ عنها في تقرير المراجع خلاف الأمور التي تم تناولها في قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) أو قسم عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية في تقرير المراجع.

أ٧. عندما يُبدي المراجع رأياً متحفظاً أو معارضاً، فإن الإبلاغ عن الأمور الرئيسة الأخرى للمراجعة سيظل ذا صلة بتعزيز فهم المستخدمين المستهدفين للمراجعة، وبالتالي تنطبق متطلبات تحديد الأمور الرئيسة للمراجعة. ومع ذلك، فعند إبداء رأي معارض في الظروف التي يخلص فيها المراجع إلى أن التحريفات تُعدّ، كل منها على حدة أو في مجملها، جوهرية وأيضاً منتشرة في القوائم المالية، فإنه:[١١]

(أ) بناءً على أهمية الأمر (الأمور) الذي نشأ عنه الرأي المعارض، قد يقرر المراجع أنه لا توجد أي أمور أخرى تُعدّ أموراً رئيسةً للمراجعة. وفي مثل هذه الظروف، ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة ١٥ (انظر الفقرة أ٥٨).

(ب) إذا تم تحديد أمر واحد أو أكثر لتكون أموراً رئيسة للمراجعة بخلاف الأمر الذي نشأ عنه الرأي المعارض، فمن المهم بصفة خاصة ألا يوحي وصف هذه الأمور الرئيسة الأخرى للمراجعة بأن القوائم المالية ككل تُعد ذات مصداقية فيما يتعلق بتلك الأمور أكثر مما ينبغي في ظل الظروف القائمة، في ضوء الرأي المعارض (انظر الفقرة أ٤٧).

أ٨. يضع معيار المراجعة (٧٠٦)[١٢] آليات لمراجعي القوائم المالية لجميع المنشآت ليقوموا بتضمين بلاغ إضافي في تقريرهم من خلال استخدام فقرات لفت الانتباه وفقرات الأمر الآخر، عندما يرى المراجع أنه من الضروري القيام بذلك. وفي مثل هذه الحالات، يتم عرض هذه الفقرات بشكل منفصل عن قسم الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع. وعند تحديد أمر ليكون أحد الأمور الرئيسة للمراجعة، فإن استخدام هذه الفقرات لا يُعد بديلاً عن وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً للفقرة ١٣.[١٣] ويقدم معيار المراجعة (٧٠٦) مزيداً من الإرشادات بشأن العلاقة بين الأمور الرئيسة للمراجعة وفقرات لفت الانتباه وفقاً لذلك المعيار.[١٤]

تحديد الأمور الرئيسة للمراجعة (راجع: الفقرتين ٩، ١٠)

أ٩. تهدف الآلية التي يتبعها المراجع لاتخاذ القرارات المتعلقة بتحديد الأمور الرئيسة للمراجعة إلى اختيار عدد أقل من بين الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة، وذلك استناداً إلى حكم المراجع بشأن الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية.

أ١٠. يقتصر تحديد المراجع للأمور الرئيسة للمراجعة على تلك الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، حتى عندما يتم عرض قوائم مالية مقارنة (بعبارة أخرى، حتى عندما يشير رأي المراجع إلى كل فترة تم عرض القوائم المالية لها).[١٥]

أ١١. على الرغم من أن تحديد المراجع للأمور الرئيسة للمراجعة هو لمراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، وعلى الرغم من أن هذا المعيار لا يتطلب من المراجع تحديث الأمور الرئيسة للمراجعة الواردة في تقرير المراجع للفترة السابقة، فقد يكون من المفيد للمراجع مع ذلك أن ينظر فيما إذا كان الأمر الذي كان أمراً رئيساً للمراجعة عند مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة ما زال أمراً رئيساً للمراجعة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية.

الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع (راجع: الفقرة ٩)

أ١٢. تراعي فكرة الاهتمام الكبير من جانب المراجع مسألة أن المراجعة تتم على أساس وجود مخاطر وأنها تركز على التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية وتقييمها، وعلى تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة استجابةً لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المراجع. وفيما يتعلق برصيد حساب معين أو فئة معينة من المعاملات أو إفصاح معين، فكلما ارتفع الخطر المقيَّم لوجود تحريف جوهري على مستوى الإقرارات، زادت غالباً الأحكام التي ينطوي عليها تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وتقويم نتائجها. وعند تصميم إجراءات مراجعة إضافية، فإن المراجع مطالب بالحصول على أدلة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييمه للخطر.[١٦]

---

[١١] معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرة ٨

[١٢] معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

[١٣] انظر الفقرتين ٨(ب) و١٠(ب) من معيار المراجعة (٧٠٦).

[١٤] معيار المراجعة (٧٠٦)، الفقرات أ١-أ٣

[١٥] معيار المراجعة (٧١٠) "المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"

[١٦] معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المُقيَّمة"، الفقرة ٧(ب)

وعند الحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً بسبب ارتفاع تقييم الخطر، فقد يقوم المراجع بزيادة كمية الأدلة، أو الحصول على أدلة أكثر ملاءمة أو أفضل في إمكانية الاعتماد عليها، على سبيل المثال، عن طريق التركيز بشكل أكبر على الحصول على أدلة من طرف ثالث أو بالحصول على أدلة مؤيّدة من عدد من المصادر المستقلة.[١٧]

أ١٣. وبناءً عليه، فإن الأمور التي تشكل تحدياً للمراجع عند الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، أو تشكل تحدياً للمراجع عند تكوين رأي في القوائم المالية قد تكون ذات أهمية خاصة عند تحديد المراجع للأمور الرئيسة للمراجعة.

أ١٤. غالباً ما تكون المجالات التي تحتاج إلى اهتمام كبير من المراجع ذات علاقة بالمجالات التي تنطوي على تعقيد واجتهاد كبير من جانب الإدارة في القوائم المالية، وبالتالي غالباً ما تستلزم أحكاماً صعبة أو معقدة من جانب المراجع. وعليه، يؤثر هذا غالباً على استراتيجية المراجع العامة للمراجعة وتخصيص الموارد ومدى الجهد المبذول في المراجعة فيما يتعلق بتلك الأمور. ويمكن أن تتضمن هذه التأثيرات، على سبيل المثال، مدى مشاركة كبار العاملين في ارتباط المراجعة أو مشاركة الخبير الذي يستعين به المراجع أو غيره من الأفراد ذوي الخبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو المراجعة، سواءً كانوا متعاقدين أو موظفين في المكتب للتعامل مع هذه المجالات.

أ١٥. تتطلب معايير المراجعة المختلفة إجراء اتصالات محددة مع المكلفين بالحوكمة وغيرهم، وقد تتعلق هذه الاتصالات بالمجالات التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع. وعلى سبيل المثال:

- يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) من المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالصعوبات الكبيرة، إن وجدت، التي واجهها أثناء المراجعة.[١٨] وتقر معايير المراجعة باحتمال وجود صعوبات فيما يتعلق بأمور منها، على سبيل المثال:
  - المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة،[١٩] ولاسيما القيود على قدرة المراجع على الحصول على أدلة المراجعة التي تثبت أن جميع الجوانب الأخرى للمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة (عدا السعر) تكافئ ما يناظرها في المعاملات المماثلة التي تمت على أساس تجاري.
  - القيود على مراجعة المجموعة، على سبيل المثال، عندما يكون وصول فريق ارتباط المجموعة إلى المعلومات ربما قد تم تقييده.[٢٠]
- يضع معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) متطلبات للشريك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بإجراء التشاور المناسب بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل، والأمور التي تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب التشاور بشأنها،[٢١] والأمور الأخرى التي تتطلب التشاور بحسب الحكم المهني للشريك المسؤول عن الارتباط. وعلى سبيل المثال، قد يكون المراجع قد تشاور مع آخرين من داخل المكتب أو من خارجه على أمر فني مهم، وهو ما قد يشير إلى أن هذا الأمر يُعد أحد الأمور الرئيسة للمراجعة. ويُعد الشريك المسؤول عن الارتباط مطالباً أيضاً بمناقشة جملة أمور من بينها الأمور المهمة والأحكام المهمة التي تنشأ أثناء ارتباط المراجعة مع فاحص جودة الارتباط.[٢٢]

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تحديد الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع (راجع: الفقرة ٩)

أ١٦. قد يضع المراجع في مرحلة التخطيط رؤية مبدئية عن الأمور التي من المحتمل أن تمثّل مجالات تتطلب اهتماماً كبيراً منه عند المراجعة، وبالتالي قد تكون أموراً رئيسةً للمراجعة. وقد يقوم المراجع بإبلاغ تلك الأمور للمكلفين بالحوكمة عند مناقشة نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠). ومع ذلك، فإن تحديد المراجع للأمور الرئيسة للمراجعة يستند إلى نتائج المراجعة أو الأدلة التي يتم الحصول عليها طوال المراجعة.

أ١٧. تتضمن الفقرة ٩ اعتبارات محددة مطلوبة عند تحديد المراجع لتلك الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً منه. وتركز هذه الاعتبارات على طبيعة الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة، والتي غالباً ما ترتبط بأمور تم الإفصاح عنها في القوائم المالية، ويُقصد منها أن تعكس

---

[١٧] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة أ١٩

[١٨] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرتان ١٦(ب) وأ٢١

[١٩] معيار المراجعة (٥٥٠) "الأطراف ذات العلاقة"، الفقرة أ٤٢

[٢٠] معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"، الفقرة ٤٩(د)

[٢١] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٣٥

[٢٢] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٣٦

مجالات مراجعة القوائم المالية التي قد تكون ذات أهمية خاصة للمستخدمين المستهدفين. وحقيقة أن هذه الاعتبارات تُعد مطلوبة لا يُقصد منها أن تعني ضمناً أن الأمور المتعلقة بها تكون دائماً أموراً رئيسة للمراجعة؛ وإنما المقصود أن الأمور المتعلقة بتلك الاعتبارات المحددة تعد أموراً رئيسةً للمراجعة فقط إذا حُدِّد أن لها الأهمية البالغة عند المراجعة وفقاً للفقرة ١٠. وحيث إن الاعتبارات قد تكون متداخلة (على سبيل المثال، الأمور المتعلقة بالظروف المبينة في الفقرتين ٩(ب)، (ج) يمكن أيضاً تحديدها على أنها مخاطر مهمة)، فإن إمكانية انطباق أكثر من اعتبار واحد على أمر معين تم إبلاغ المكلفين بالحوكمة به قد تزيد من احتمالية تحديد المراجع لذلك الأمر على أنه أحد الأمور الرئيسة للمراجعة.

أ١٨. إضافة إلى الأمور التي تتعلق بالاعتبارات الخاصة المطلوبة في الفقرة ٩، قد توجد أمور أخرى تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة وتطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع، وبناءً عليه قد يتم تحديدها على أنها أمور رئيسة للمراجعة وفقاً للفقرة ١٠. وقد يكون من بين هذه الأمور، على سبيل المثال، أموراً ذات صلة بالمراجعة التي تم تنفيذها، وقد لا يكون مطلوباً الإفصاح عنها في القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، قد يكون تطبيق نظام تقنية معلومات جديد (أو إدخال تغييرات كبيرة على نظام تقنية المعلومات الحالي) خلال الفترة مجال اهتمام كبير من جانب المراجع، خصوصاً إذا كان لهذا التغيير تأثير كبير على استراتيجية المراجع العامة للمراجعة أو كان متعلقاً بخطر مهم (على سبيل المثال، تغييرات النظام التي تؤثر على إثبات الايرادات).

المجالات التي يرتفع فيها خطر التحريف الجوهري المقيَّم أو المخاطر المُهمة التي تم التعرف عليها وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) (راجع: الفقرة ٩(أ))

أ١٩. يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) من المراجع الاتصال بالمكلفين بالحوكمة بشأن المخاطر المهمة التي تعرف عليها المراجع.[٢٣] وتوضح الفقرة أ١٣ من معيار المراجعة (٢٦٠) أن المراجع قد يتصل أيضاً بالمكلفين بالحوكمة بشأن كيفية تخطيط المراجع للتعامل مع المجالات التي ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة.

أ٢٠. يعرّف معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) الخطر المهم بأنه خطر تحريف جوهري تم التعرف عليه يقترب تقييم الخطر الملازم له من الطرف الأعلى لنطاق الخطر الملازم بسبب درجة تأثير عوامل الخطر الملازم على كل من احتمالية حدوث تحريف ما وحجم ذلك التحريف المحتمل في حال حدوثه.[٢٤] وغالباً ما يتم تحديد المجالات التي انطوت على اجتهادات مهمة من جانب الإدارة والمعاملات المهمة غير المعتادة على أنها مخاطر مهمة. ولذلك، غالباً ما تكون المخاطر المهمة مجالات تتطلب اهتماماً كبيراً من المراجع.

أ٢١. ومع ذلك، قد لا يكون هذا هو حال جميع المخاطر المهمة. فعلى سبيل المثال، يفترض معيار المراجعة (٢٤٠) وجود مخاطر غش عند إثبات الإيرادات ويتطلب من المراجع التعامل مع تلك المخاطر المقيَّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش على أنها مخاطر مهمة.[٢٥] وإضافة لذلك، يشير معيار المراجعة (٢٤٠) إلى أنه بسبب عدم القدرة على توقع الطريقة التي يمكن أن يحدث بها تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، فإن ذلك يعد خطراً لوجود تحريف جوهري بسبب الغش، ومن ثم يُعد خطراً مهماً.[٢٦] وبناءً على طبيعة المخاطر، فإنها قد لا تتطلب اهتماماً كبيراً من المراجع، ولذلك فلن يتم النظر إليها عند تحديد المراجع للأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً للفقرة ١٠.

أ٢٢. يوضح معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) أن تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات قد يتغير خلال سير المراجعة نتيجة الحصول على أدلة مراجعة إضافية.[٢٧] وقد يؤدي إعادة النظر في تقييم المراجع للمخاطر وإعادة تقويم إجراءات المراجعة المخطط لها فيما يتعلق بمجال معين في القوائم المالية (بعبارة أخرى، حدوث تغيير كبير في منهج المراجعة، على سبيل المثال، إذا استند تقييم المراجع للمخاطر إلى توقع بأن أدوات رقابة معينة كانت تعمل بشكل فعّال وحصل المراجع على أدلة مراجعة تثبت أنها لم تكن كذلك خلال فترة المراجعة، خصوصاً في مجال ترتفع فيه مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة)، إلى تحديد هذا المجال على أنه أحد الأمور التي تتطلب اهتماماً كبيراً من المراجع.

---

[٢٣] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٥

[٢٤] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٢(ل)

[٢٥] معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرتان ٢٧، ٢٨

[٢٦] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٣٢

[٢٧] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٧

أحكام المراجع المهمة فيما يتعلق بالمجالات الواردة في القوائم المالية، التي انطوت على اجتهاد مهم من جانب الإدارة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تخضع لدرجة عالية من عدم التأكد المحيط بتقديرها (راجع: الفقرة ٩(ب))

أ٢٣. يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) أن يقوم المراجع بإبلاغ المكلفين بالحوكمة بوجهات نظره بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية في المنشأة، بما في ذلك السياسات والتقديرات المحاسبية والإفصاحات في القوائم المالية.[٢٨] وفي كثير من الحالات، يتعلق هذا بالتقديرات المحاسبية المهمة والإفصاحات المتعلقة بها، التي من المرجح أن تمثل مجالات تتطلب اهتماماً كبيراً من جانب المراجع، ويمكن أيضاً تحديدها على أنها مخاطر مهمة.

أ٢٤. ومع ذلك، فقد أكد مستخدمو القوائم المالية اهتمامهم بالتقديرات المحاسبية التي تخضع لدرجة عالية من عدم التأكد المحيط بتقديرها (انظر معيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث) [٢٩]) وربما لم يتم تحديدها على أنها مخاطر مهمة. وتعتمد هذه التقديرات بشكل كبير على جملة أمور من بينها اجتهادات الإدارة، وغالباً ما تكون هي المجالات الأكثر تعقيداً في القوائم المالية، وقد تتطلب الاستعانة بخبير من جانب كل من الإدارة والمراجع. وقد أكد المستخدمون أيضاً على أن السياسات المحاسبية التي لها تأثير كبير على القوائم المالية (والتغييرات الكبيرة في تلك السياسات) تُعد ذات صلة بفهمهم للقوائم المالية، وخاصةً في الظروف التي تكون فيها ممارسات المنشأة غير مُتّسقة مع الممارسات الأخرى في صناعتها.

التأثير الواقع على المراجعة بسبب الأحداث أو المعاملات المهمة التي وقعت خلال الفترة (راجع: الفقرة ٩(ج))

أ٢٥. قد تمثل الأحداث أو المعاملات التي كان لها تأثير كبير على القوائم المالية أو المراجعة مجالات اهتمام كبير من المراجع، وقد يتم تحديدها على أنها مخاطر مهمة. فعلى سبيل المثال، قد يكون المراجع قد أجرى مناقشات مكثفة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة في مراحل مختلفة خلال المراجعة بشأن التأثير الواقع على القوائم المالية بسبب المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة التي تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة أو التي تبدو غير معتادة لأي أسباب أخرى.[٣٠] وربما تكون الإدارة قد قامت باجتهادات صعبة أو معقدة فيما يتعلق بإثبات تلك المعاملات أو قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها، مما قد يكون له تأثير كبير على الاستراتيجية العامة للمراجع.

أ٢٦. التطورات المهمة في الاقتصاد أو المحاسبة أو الأنظمة أو الصناعة أو التطورات الأخرى التي أثرت على افتراضات أو اجتهادات الإدارة قد تؤثر أيضاً على منهج المراجع العام للمراجعة، وقد تؤدي إلى أمر يتطلب اهتماماً كبيراً من المراجع.

الأمور التي لها الأهمية البالغة (راجع: الفقرة ١٠)

أ٢٧. ربما تكون الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع قد أدت أيضاً إلى تفاعل كبير مع المكلفين بالحوكمة. وغالباً ما توفر طبيعة ومدى الاتصال بشأن مثل هذه الأمور مع المكلفين بالحوكمة مؤشراً على الأمور التي لها الأهمية البالغة عند المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد يكون المراجع قد تفاعل بشكل عميق ومتكرر وجاد مع المكلفين بالحوكمة بشأن الأمور الأكثر صعوبة وتعقيداً، مثل تطبيق السياسات المحاسبية المهمة التي كانت موضع الاجتهادات المهمة من جانب المراجع أو الإدارة.

أ٢٨. ينطبق مفهوم الأمور التي لها الأهمية البالغة في سياق المنشأة والمراجعة التي تم تنفيذها. وعلى هذا النحو، فإن تحديد المراجع للأمور الرئيسة للمراجعة والإبلاغ عنها يهدف إلى تحديد الأمور الخاصة بالمراجعة واتخاذ أحكام بشأن أهميتها بالنسبة لأمور أخرى في المراجعة.

أ٢٩. تتضمن الاعتبارات الأخرى التي قد تكون ذات صلة بتحديد الوزن النسبي لأهمية أمر تم إبلاغه للمكلفين بالحوكمة، وما إذا كان هذا الأمر يُعد أحد الأمور الرئيسة للمراجعة ما يلي:

- أهمية الأمر لفهم المستخدمين المستهدفين للقوائم المالية ككل، وعلى وجه الخصوص أهميته النسبية للقوائم المالية.
- طبيعة السياسة المحاسبية الأساسية المتعلقة بالأمر أو درجة التعقيد أو التقدير الشخصي في اختيار الإدارة لسياسة مناسبة بالمقارنة مع المنشآت الأخرى في صناعتها.

---

[٢٨] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٦(أ)

[٢٩] انظر الفقرتين ١٦ و١٧ من معيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث) *"مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"*.

[٣٠] انظر الفقرات ١٦(أ) و١٦(ج) و٢٢، والملحق ٢ من معيار المراجعة (٢٦٠).

- طبيعة التحريفات ذات العلاقة بالأمر التي بسبب غش أو خطأ، المصححة والمُجمَّعة غير المصححة، وأهميتها النسبية، من حيث الكم والنوع، إن وجدت.
- طبيعة ومدى جهود المراجعة اللازمة للتعامل مع الأمر، بما في ذلك:
  - مدى المهارة أو المعرفة المتخصصة اللازمة لتطبيق إجراءات المراجعة للتعامل مع الأمر أو تقويم نتائج تلك الإجراءات، إن وجدت
  - طبيعة المشاورات خارج فريق الارتباط بشأن الأمر.
- طبيعة وخطورة الصعوبات عند تطبيق إجراءات المراجعة، وتقويم نتائج تلك الإجراءات، والحصول على أدلة ملائمة ويمكن الاعتماد عليها، تشكل أساساً لرأي المراجع، وبالتحديد عندما تصبح أحكام المراجع شخصية بشكل أكبر.
- خطورة أي أوجه قصور في الرقابة تم التعرف عليها وتُعد ذات صلة بهذا الأمر.
- ما إذا كان الأمر ينطوي على عدد من اعتبارات المراجعة المستقلة، لكنها مرتبطة ببعضها. فعلى سبيل المثال، قد تنطوي العقود طويلة الأجل على اهتمام كبير من المراجع فيما يتعلق بإثبات الإيرادات أو الدعاوى القضائية أو الالتزامات الأخرى المحتملة، ويمكن أن يكون لها تأثير على التقديرات المحاسبية الأخرى.

أ٣٠. إن تحديد الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، وعددها، من بين الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع، يُعد مسألة حكم مهني. وقد يتأثر عدد الأمور الرئيسة للمراجعة التي سيتم إدراجها في تقرير المراجع بحجم ومدى تعقيد المنشأة وطبيعة أعمالها وبيئتها، وحقائق وظروف ارتباط المراجعة. وبشكل عام، كلما زاد عدد الأمور التي تم تحديدها في البداية لتكون أموراً رئيسةً للمراجعة، زادت احتمالية حاجة المراجع إلى إعادة النظر فيما إذا كان كل أمر من هذه الأمور يستوفي تعريف الأمر الرئيس للمراجعة. فالقوائم الطويلة من الأمور الرئيسة للمراجعة قد تكون مخالفة لفكرة أن تلك الأمور هي التي كانت لها الأهمية البالغة عند المراجعة.

الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة

القسم المنفصل للأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع (راجع: الفقرة ١١)

أ٣١. قد يؤدي وضع القسم المنفصل الخاص بالأمور الرئيسة للمراجعة بالقرب من رأي المراجع إلى إعطاء أهمية لتلك المعلومات وقد يعبّر ذلك عمّا تمثله المعلومات الخاصة بالارتباط من قيمة متصورة لدى المستخدمين المستهدفين.

أ٣٢. يُعد ترتيب عرض كل أمر في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة مسألة حكم مهني. فعلى سبيل المثال، يمكن تنظيم تلك المعلومات حسب وزنها النسبي، استناداً إلى حكم المراجع، أو قد يتوافق ترتيبها مع طريقة الإفصاح عنها في القوائم المالية. والمقصد من المتطلب الوارد في الفقرة ١١ بتضمين عناوين فرعية هو زيادة التمييز بين الأمور.

أ٣٣. عندما يتم عرض معلومات مالية مقارنة، يتم تعديل العبارات الاستهلالية في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة للفت الانتباه إلى حقيقة أن الأمور الرئيسة للمراجعة التي تم إيضاحها تتعلق فقط بمراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، وقد تتضمن هذه العبارات إشارة إلى الفترة المحددة التي تغطيها تلك القوائم المالية (على سبيل المثال، "للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١").

وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة (راجع: الفقرة ١٣)

أ٣٤. يُعد كفاية وصف أحد الأمور الرئيسة للمراجعة مسألة حكم مهني. ويهدف وصف الأمر الرئيس للمراجعة إلى توفير شرح موجز ومتوازن لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم الأسباب التي جعلت هذا الأمر أحد الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند المراجعة، والكيفية التي تم التعامل بها مع الأمر أثناء المراجعة. ويساعد الحد من استخدام مصطلحات المراجعة التي على درجة عالية من التقنية أيضاً في تمكين المستخدمين المستهدفين الذين ليست لديهم معرفة معقولة بالمراجعة من فهم الأساس الذي جعل المراجع يركز على أمور معينة أثناء المراجعة. والمقصود هو أن تكون المعلومات المقدمة من المراجع متوازنة في طبيعتها ومداها في سياق مسؤوليات كل طرف (بعبارة أخرى، على المراجع أن يقدم معلومات مفيدة في شكل مختصر ومفهوم، دون أن يكون هو مصدر المعلومات الأصلية عن المنشأة).

أ٣٥. المعلومات الأصلية هي أي معلومات عن المنشأة لم تقم المنشأة بإتاحتها للعموم من قبل (على سبيل المثال، لم يتم تضمينها في القوائم المالية أو في المعلومات الأخرى المتاحة في تاريخ تقرير المراجع، أو لم يتم تناولها في الاتصالات الأخرى الشفهية أو المكتوبة من قبل الإدارة أو المكلفين

بالحوكمة، مثل الإعلان المبدئي عن المعلومات المالية أو تقارير إحاطة المستثمرين). فمثل هذه المعلومات هي من مسؤولية إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة فيها.

أ٣٦. من المناسب أن يسعى المراجع إلى تجنب وصف أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة إذا كان هذا الوصف يقدم على نحو غير مناسب معلومات أصلية عن المنشأة. وعادةً، لا يُعد وصف أحد الأمور الرئيسة للمراجعة، في حد ذاته، معلومات أصلية، بل إنه يوضح الأمر في سياق المراجعة. ومع ذلك، فقد يرى المراجع أنه من الضروري إدراج معلومات إضافية لتوضيح السبب في اعتبار الأمر أحد الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند المراجعة، وبالتالي تم تحديده كأحد الأمور الرئيسة للمراجعة، ولتوضيح الكيفية التي تم التعامل بها مع الأمر أثناء المراجعة، بشرط ألا يكون الإفصاح عن تلك المعلومات محظوراً بموجب نظام أو لائحة. وعندما يحدد المراجع أن تلك المعلومات تُعد ضرورية، فإنه قد يشجع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة على الإفصاح عن معلومات إضافية، بدلاً من أن يقوم المراجع بتوفير معلومات أصلية في تقريره.

أ٣٧. قد تقرر الإدارة أو المكلفين بالحوكمة إدراج إفصاحات جديدة أو مُحسّنة في القوائم المالية أو في أي مكان آخر في التقرير السنوي، تتعلق بأحد الأمور الرئيسة للمراجعة في ضوء أن هذا الأمر سيتم الإبلاغ عنه في تقرير المراجع. فعلى سبيل المثال، قد يتم تضمين تلك الإفصاحات الجديدة أو المُحسّنة لتقديم معلومات أكثر دقة عن حساسية الافتراضات الرئيسية المستخدمة في التقديرات المحاسبية، أو عن مبرر المنشأة لاستخدام سياسة أو ممارسة محاسبية معينة عند وجود بدائل مقبولة لها بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.

أ٣٨. عرّف معيار المراجعة (٧٢٠) مصطلح التقرير السنوي، وأوضح أن عدداً من الوثائق قد تشكل جزءاً من التقرير السنوي، مثل تقرير الإدارة، أو تعليقات الإدارة، أو الاستعراض التشغيلي والمالي أو تقارير أخرى مماثلة من قبل المكلفين بالحوكمة (على سبيل المثال، تقرير مجلس الإدارة)، أو بيان رئيس مجلس الإدارة، أو بيان حوكمة الشركة، أو تقارير الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر.[٣١] ويتناول معيار المراجعة (٧٢٠) مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى المضمنة في التقرير السنوي. وعلى الرغم من أن رأي المراجع في القوائم المالية لا يغطي المعلومات الأخرى، فإن المراجع قد يأخذ في الحسبان هذه المعلومات، بالإضافة إلى غيرها من البلاغات المتاحة للعموم من جانب المنشأة أو من مصادر أخرى ذات مصداقية، عند صياغة الوصف الخاص بأحد الأمور الرئيسة للمراجعة.

أ٣٩. يمكن أيضاً أن تكون وثائق أعمال المراجعة المُعدّة أثناء المراجعة مفيدة للمراجع في صياغة الوصف الخاص بأحد الأمور الرئيسة للمراجعة. فعلى سبيل المثال، توفر الاتصالات المكتوبة، أو توثيق المراجع للاتصالات الشفهية، مع المكلفين بالحوكمة ووثائق أعمال المراجعة الأخرى أساساً مفيداً لما يقوم المراجع بالإبلاغ به في تقريره. وذلك لأن توثيق أعمال المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٢٣٠) يهدف إلى التعامل مع الأمور المُهمة التي تظهر أثناء المراجعة، والاستنتاجات التي يتم التوصل إليها بشأنها، والأحكام المهنية المهمة التي يتم اتخاذها للتوصل إلى تلك الاستنتاجات، ويكون هذا التوثيق بمثابة سجل لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المُنفذة، ونتائج تلك الإجراءات، وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وقد يساعد هذا التوثيق المراجع في وضع وصف للأمور الرئيسة للمراجعة يوضح أهمية الأمر، وقد يساعد التوثيق أيضاً في تطبيق المتطلب الوارد في الفقرة ١٨.

الإشارة إلى مكان الإفصاح عن الأمر في القوائم المالية (راجع: الفقرة ١٣)

أ٤٠. تتطلب الفقرتان ١٣(أ) و(ب) أن يتناول وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة السبب في نظرة المراجع للأمر على أنه أحد الأمور التي لها الأهمية البالغة عند المراجعة، والكيفية التي تم التعامل بها مع الأمر أثناء المراجعة. وبناءً عليه، لا يُعد وصف الأمور الرئيسة للمراجعة مجرد تكرار لما تم الإفصاح عنه في القوائم المالية. ومع ذلك، فإن الاشارة إلى أي إفصاحات ذات علاقة تُمكّن المستخدمين المستهدفين من زيادة فهمهم للكيفية التي تعاملت بها الإدارة مع الأمر عند إعداد القوائم المالية.

أ٤١. بالإضافة إلى الإشارة إلى الإفصاحات ذات العلاقة، فقد يلفت المراجع الانتباه إلى جوانب رئيسية فيها. وقد يؤدي مدى الإفصاح من جانب الإدارة عن جوانب أو عوامل محددة فيما يتعلق بكيفية تأثير أمر معين على القوائم المالية للفترة الحالية إلى مساعدة المراجع في إبراز جوانب معينة للكيفية التي تم التعامل بها مع هذا الأمر أثناء المراجعة، بما يمكِّن المستخدمين المستهدفين من فهم الأسباب وراء اعتبار الأمر أحد الأمور الرئيسة للمراجعة. فعلى سبيل المثال:

- عندما تقدّم المنشأة إفصاحاً جاداً عن التقديرات المحاسبية، فقد يلفت المراجع الانتباه إلى الإفصاح عن الافتراضات الرئيسية، والإفصاح عن نطاق النتائج المحتملة، والإفصاحات الكمية والنوعية الأخرى المتعلقة بالمصادر الرئيسية لعدم تأكد التقدير أو

[٣١] معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"، الفقرات ١٢(أ) وأ١-أ٣

التقديرات المحاسبية المُهمّة، كجزء من تناول السبب في اعتبار أن الأمر كان أحد الأمور التي لها الأهمية البالغة عند المراجعة والكيفية التي تم التعامل بها مع الأمر أثناء المراجعة.

- عندما يخلص المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فإنه قد يحدد مع ذلك أن واحداً أو أكثر من الأمور المتعلقة بهذا الاستنتاج والناتجة عن مجهود المراجع المبذول في العمل بموجب معيار المراجعة (٥٧٠) تُعد أموراً رئيسة للمراجعة. وفي مثل هذه الظروف، يمكن أن يتضمن وصف المراجع للأمور الرئيسة للمراجعة في تقريره جوانب من الأحداث أو الظروف التي تم التعرف عليها والمفصح عنها في القوائم المالية، مثل خسائر التشغيل الكبيرة، وتسهيلات الاقتراض المتاحة، وإمكانية إعادة تمويل الديون، أو عدم الالتزام باتفاقيات القروض، والعوامل المخففة ذات العلاقة.[٣٢]

السبب في قيام المراجع باعتبار الأمر أحد الأمور التي لها أهمية بالغة عند المراجعة (راجع: الفقرة ١٣(أ))

أ٤٢. يتمثل الهدف من وصف الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع في توفير رؤية لأسباب تحديد الأمر على أنه أمر رئيس للمراجعة. وبناءً عليه، فإن المتطلبات الواردة في الفقرتين ٩ و١٠ ومواد التطبيق في الفقرات أ١٢-أ٢٩ والمتعلقة بتحديد الأمور الرئيسة للمراجعة قد تكون مفيدة أيضاً للمراجع عند النظر في الكيفية التي سيتم الإبلاغ بها عن تلك الأمور في تقرير المراجع. فعلى سبيل المثال، من المرجح أن يكون من بين الأمور التي يهتم بها المستخدمون المستهدفون شرح العوامل التي أدت بالمراجع إلى استنتاج أن أمراً معيناً تطلب اهتماماً كبيراً منه، وكانت له الأهمية البالغة عند المراجعة.

أ٤٣. تُعد مدى ملاءمة المعلومات للمستخدمين المستهدفين أحد العوامل التي تكون محل نظر المراجع عند تحديد ما ينبغي إدراجه في وصف الأمر الرئيس للمراجعة. وقد يشمل هذا ما إذا كان الوصف سيُمكِّن من تحقيق فهم أفضل للمراجعة ولأحكام المراجع.

أ٤٤. قد يساعد أيضاً ربط الأمر بشكل مباشر بالظروف الخاصة بالمنشأة في الحد من احتمال أن يصبح ذلك الوصف نمطياً أكثر من اللازم وأقل فائدة بمرور الوقت. فعلى سبيل المثال، قد يتم تحديد بعض الأمور على أنها أمور رئيسة للمراجعة في صناعة معينة عبر عدد من المنشآت نظراً لظروف الصناعة أو التعقيد الكامن في عملية التقرير المالي. وعند وصف السبب وراء اعتبار المراجع للأمر على أنه أحد الأمور التي كانت لها أهمية بالغة، فقد يكون من المفيد أن يقوم المراجع بتسليط الضوء على جوانب خاصة بالمنشأة (على سبيل المثال، الظروف التي أثرت على الأحكام الأساسية الواردة في القوائم المالية للفترة الحالية) من أجل جعل الوصف أكثر ملاءمة للمستخدمين المستهدفين. وقد يكون هذا مُهماً أيضاً عند وصف أحد الأمور الرئيسة للمراجعة التي تتكرر في عدة فترات.

أ٤٥. قد يتضمن الوصف أيضاً إشارة إلى الاعتبارات الرئيسية التي أدت بالمراجع، في ظروف المراجعة، إلى تحديد أن الأمر سيكون أحد الأمور التي لها أهمية بالغة، على سبيل المثال:

- الأوضاع الاقتصادية التي أثرت على قدرة المراجع على الحصول على أدلة المراجعة، على سبيل المثال نقص السيولة في الأسواق الخاصة بأدوات مالية معينة.
- السياسات المحاسبية الجديدة أو الناشئة، على سبيل المثال الأمور الخاصة بمنشأة معينة أو صناعة معينة والتي قام فريق الارتباط بالتشاور بشأنها داخل المكتب.
- التغييرات في استراتيجية المنشأة أو نموذج عملها التي كان لها تأثير جوهري على القوائم المالية.

كيفية التعامل مع الأمر أثناء المراجعة (راجع: الفقرة ١٣(ب))

أ٤٦. يُعد مدى التفصيل الذي سيتم تقديمه في تقرير المراجع لوصف الكيفية التي تم التعامل بها مع أحد الأمور الرئيسة للمراجعة أثناء المراجعة مسألة حكم مهني. ووفقاً للفقرة ١٣(ب)، فقد يصف المراجع:

- جوانب من استجابته أو منهجيته التي كانت أكثر ملاءمة للأمر أو التي كانت خاصة بالخطر المقيَّم للتحريف الجوهري؛ أو
- لمحة مختصرة عن الإجراءات المنفذة؛ أو

[٣٢] انظر الفقرة أ٣ من معيار المراجعة (٥٧٠).

- بياناً بنتائج الإجراءات التي نفّذها؛ أو
- الملاحظات الرئيسية فيما يتعلق بالأمر،

أو قد يجمع بشكل أو بآخر بين هذه العناصر.

وقد تفرض الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية شكلاً أو محتوى معيناً لوصف أحد الأمور الرئيسة للمراجعة، أو قد تحدد إدراج واحد أو أكثر من هذه العناصر.

أ٤٧. من أجل فهم المستخدمين المستهدفين لأهمية أمر رئيس للمراجعة في سياق مراجعة القوائم المالية ككل، بالإضافة إلى العلاقة بين الأمور الرئيسة للمراجعة والعناصر الأخرى في تقرير المراجع، بما في ذلك رأي المراجع، فقد يكون من الضروري بذل العناية في صياغة وصف الأمر الرئيس للمراجعة بحيث:

- لا يوحي بأن الأمر لم يتم حله بشكل مناسب من قبل المراجع عند تكوين الرأي في القوائم المالية.
- يربط الأمر مباشرةً بالظروف الخاصة بالمنشأة، مع تجنب استخدام صياغة عامة أو موحدة.
- يأخذ في الحسبان الكيفية التي يتم تناول الأمر بها في الإفصاحات ذات العلاقة في القوائم المالية، إن وجدت.
- لا يحتوي على آراء منفصلة أو يوحي بوجود مثل هذه الآراء بشأن العناصر المستقلة في القوائم المالية.

أ٤٨. إن وصف جوانب استجابة المراجع أو منهجه في التعامل مع أمر ما، وخصوصاً عندما يتطلب منهج المراجعة تكييفاً مهماً ليتناسب مع حقائق وظروف المنشأة، قد يساعد المستخدمين المستهدفين في فهم الظروف غير المعتادة وأحكام المراجع المهمة اللازمة لمواجهة خطر التحريف الجوهري. وإضافة لذلك، ربما يكون منهج المراجعة قد تأثر في فترة معينة بالظروف الخاصة بالمنشأة، أو بالأوضاع الاقتصادية، أو بتطورات الصناعة. وقد يكون من المفيد أيضاً أن يشير المراجع إلى طبيعة ومدى الاتصالات التي تمت مع المكلفين بالحوكمة حول الأمر.

أ٤٩. على سبيل المثال، عند وصف منهج المراجع في التعامل مع تقدير محاسبي تم تحديد أنه ينطوي على عدم تأكد مرتفع في التقدير، مثل تقويم الأدوات المالية المعقدة، قد يرغب المراجع في تسليط الضوء على أنه عَيَنَ أو تعاقد مع أحد الخبراء الذين يستعين بهم. ولا تقلل مثل هذه الإشارة إلى الاستعانة بأحد الخبراء من مسؤولية المراجع عن رأيه في القوائم المالية، وبالتالي لا تتعارض مع الفقرتين ١٤ و١٥ من معيار المراجعة (٦٢٠).[٣٣]

أ٥٠. قد تكون هناك تحديات في وصف إجراءات المراجع، خاصةً في مجالات المراجعة المعقدة التي تخضع للحكم. وعلى وجه الخصوص، قد يكون من الصعب تلخيص الإجراءات المنفَّذة بطريقة موجزة تعلن بشكل كافٍ عن طبيعة ومدى استجابة المراجع للخطر المقيَّم للتحريف الجوهري، وما انطوت عليه الاستجابة من أحكام مهمة. ومع ذلك قد يرى المراجع أنه من الضروري وصف بعض الإجراءات المنفذة للإبلاغ عن الكيفية التي تم التعامل بها مع الأمر أثناء المراجعة. وقد يكون ذلك الوصف وصفاً عاماً في الغالب، بدلاً من إدراج وصف مفصّل للإجراءات.

أ٥١. وفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة أ٤٦، قد يشير المراجع أيضاً إلى نتيجة استجابته في وصف الأمر الرئيس للمراجعة الوارد في تقريره. ولكن في حالة القيام بذلك، يلزم توخي الحذر لتجنب أن يعطي المراجع انطباعاً بأن الوصف يقدم رأياً منفصلاً عن أحد الأمور الرئيسة للمراجعة أو أن هذا الوصف يدعو، بأي حال من الأحوال، إلى التشكيك في رأي المراجع في القوائم المالية ككل.

الظروف التي لا يتم فيها الإبلاغ في تقرير المراجع عن أمر تم تحديده بأنه أحد الأمور الرئيسة للمراجعة (راجع: الفقرة ١٤)

أ٥٢. قد تمنع الأنظمة أو اللوائح الإفصاح العلني، سواء من قبل الإدارة أو المراجع، عن أمر معين تم تحديده على أنه أمر رئيس للمراجعة. فعلى سبيل المثال، قد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص أي إبلاغ علني من شأنه أن يخل بتحقيق تجربه سلطة معنية في تصرف غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه (على سبيل المثال، الأمور المتعلقة أو التي يبدو أنها تتعلق بغسل الأموال).

أ٥٣. كما هو مشار إليه في الفقرة ١٤(ب)، سيكون من النادر للغاية عدم الإبلاغ عن أمر تم تحديده على أنه أمر رئيس للمراجعة، في تقرير المراجع. ويُعزى هذا إلى افتراض أن توفير قدر أكبر من الشفافية عن المراجعة للمستخدمين المستهدفين سيكون مفيداً للمصلحة العامة.

---

[٣٣] معيار المراجعة (٦٢٠) "استخدام عمل خبير استعان به المراجع"

وبناءً عليه، فإن حكم المراجع بعدم الإبلاغ عن أحد الأمور الرئيسة للمراجعة لا يكون مناسباً إلا في الحالات التي يُنظر فيها إلى التبعات السلبية المترتبة على المنشأة أو العموم نتيجةً لذلك الإبلاغ على أنها كبيرة جداً لدرجة أنه سيكون من المتوقع بدرجة معقولة أن تفوق هذه التبعات منافع المصلحة العامة من الإبلاغ عن الأمر.

أ٥٤. يأخذ القرار بعدم الإبلاغ عن أمر رئيس للمراجعة في الحسبان الحقائق والظروف المتعلقة بالأمر. ويساعد الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة المراجع على فهم وجهات نظر الإدارة بشأن مدى أهمية التبعات السلبية التي قد تنشأ نتيجة الإبلاغ عن الأمر. وعلى وجه التحديد، يساعد الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة على توفير أساس مدروس لحكم المراجع عند تحديد ما إذا كان سيتم الإبلاغ عن الأمر، وذلك عن طريق:

- مساعدة المراجع في فهم سبب عدم إفصاح المنشأة عن الأمر للعموم (على سبيل المثال، قد تكون الأنظمة أو اللوائح أو بعض أطر التقرير المالي تسمح بتأخير الإفصاح أو بعدم الإفصاح عن الأمر) ورؤية الإدارة للتبعات السلبية للإفصاح، إن وجدت. وقد تلفت الإدارة الانتباه إلى جوانب معينة في الأنظمة أو اللوائح أو في مصادر أخرى ملزمة قد تكون ذات صلة بالنظر في التبعات السلبية (على سبيل المثال، يمكن أن تتضمن تلك الجوانب الإضرار بالمفاوضات التجارية أو الموقف التنافسي للمنشأة). ومع ذلك، فإن وجهات نظر الإدارة وحدها حول التبعات السلبية لا تخفف من حاجة المراجع إلى تحديد ما إذا كان من المعقول توقع أن التبعات السلبية ستفوق منافع المصلحة العامة المترتبة على الإبلاغ وفقاً للفقرة ١٤(ب).
- توضيح ما إذا كانت هناك أي اتصالات مع سلطات تنظيمية أو تنفيذية أو إشرافية معنية فيما يتعلق بهذا الأمر، وعلى وجه التحديد، ما إذا كان يتضح من تلك المناقشات أنها تدعم إقرار الإدارة بشأن أسباب عدم مناسبة الإفصاح العلني عن الأمر.
- تمكين المراجع، متى كان ذلك مناسباً، من تشجيع الإدارة والمكلفين بالحوكمة على الإفصاح العلني عن المعلومات ذات الصلة المتعلقة بالأمر. وقد يكون ذلك ممكناً، على وجه التحديد، إذا كانت مخاوف الإدارة والمكلفين بالحوكمة من الإبلاغ تقتصر على جوانب محددة تتعلق بالأمر، بحيث تكون هناك معلومات معينة عن الأمر أقل حساسية ويمكن الإبلاغ عنها.

وقد يرى المراجع أيضاً أنه من الضروري الحصول على إفادة مكتوبة من الإدارة عن الأسباب وراء عدم مناسبة الإفصاح العلني عن الأمر، بما في ذلك وجهة نظر الإدارة حول مدى أهمية التبعات السلبية التي قد تنشأ نتيجةً لذلك الإبلاغ.

أ٥٥. قد يكون من الضروري أيضاً للمراجع أن يأخذ في الحسبان الآثار المترتبة على الإبلاغ عن أمر ما تم تحديده على أنه أمر رئيس للمراجعة في ضوء المتطلبات المسلكية ذات الصلة. وإضافة لذلك، فقد يكون المراجع مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح بالتواصل مع السلطات التنظيمية أو التنفيذية أو الإشرافية المعنية فيما يتعلق بالأمر، بغض النظر عمّا إذا كان قد تم الإبلاغ عن الأمر في تقرير المراجع. وقد يكون ذلك التواصل مفيداً أيضاً في توفير أساس مدروس لنظر المراجع في التبعات السلبية التي قد تنشأ عن الإبلاغ بالأمر.

أ٥٦. تتصف القضايا التي يأخذها المراجع في الحسبان عند تقرير عدم الإبلاغ عن أمر ما بالتعقيد وبانطوائها على أحكام مهمة يتخذها المراجع. وبناءً عليه، فقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

شكل ومحتوى قسم الأمور الرئيسة للمراجعة في ظروف أخرى (راجع: الفقرة ١٦)

أ٥٧. ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة ١٦ في ثلاث حالات:

(أ) أن يحدد المراجع وفقاً للفقرة ١٠ أنه لا توجد أي أمور رئيسة للمراجعة (انظر الفقرة أ٥٩).

(ب) أن يحدد المراجع وفقاً للفقرة ١٤ أنه لن يتم الإبلاغ عن أمر رئيس للمراجعة في تقريره، وأنه لم يتم تحديد أمور أخرى لتكون أموراً رئيسةً للمراجعة.

(ج) أن تكون الأمور التي تم تحديد أنها الأمور الرئيسة للمراجعة هي فقط تلك التي تم الإبلاغ عنها وفقاً للفقرة ١٥.

أ٥٨. يوضح ما يلي طريقة العرض في تقرير المراجع إذا قرر المراجع أنه لا توجد أمور رئيسة للمراجعة للإبلاغ عنها:

الأمور الرئيسة للمراجعة

[باستثناء الأمر الموضح في قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) أو قسم عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية،] قررنا أنه لا توجد أي أمور رئيسة للمراجعة [أخرى] ليتم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

أ٥٩. ينطوي تحديد الأمور الرئيسة للمراجعة على اتخاذ أحكام بشأن الوزن النسبي لأهمية الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع. ولذلك، فقد يكون من النادر ألا يحدد المراجع الذي يقوم بمراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشأة مدرجة أمراً رئيساً واحداً على الأقل للمراجعة من بين الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة ليتم الإبلاغ عنه في تقرير المراجع. ومع ذلك، ففي ظروف محدودة معينة (على سبيل المثال، في حالة منشأة مدرجة لديها عمليات محدودة جداً) قد يحدد المراجع أنه لا توجد أمور رئيسة للمراجعة وفقاً للفقرة ١٠ لأنه لا توجد أمور تطلبت اهتماماً كبيراً منه.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ١٧)

أ٦٠. يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) أن يتصل المراجع بالمكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب.[٣٤] ويختلف التوقيت المناسب للاتصالات المتعلقة بالأمور الرئيسة للمراجعة باختلاف ظروف الارتباط. غير أنه يمكن للمراجع أن يُبلغ بوجهات نظره الأولية عن الأمور الرئيسة للمراجعة عند مناقشة نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما، وقد يقوم المراجع أيضاً بمناقشة تلك الأمور عندما يتعلق اتصاله بنتائج المراجعة. وقد يساعد القيام بذلك في الحد من التحديات العملية لمحاولة إجراء حوار جاد متبادل حول الأمور الرئيسة للمراجعة في الوقت الذي يتم فيه وضع القوائم المالية في صورتها النهائية من أجل إصدارها.

أ٦١. يؤدي الاتصال بالمكلفين بالحوكمة إلى تمكينهم من أن يكونوا على علم بالأمور الرئيسة للمراجعة التي يعتزم المراجع الإبلاغ عنها في تقريره، ويتيح لهم الفرصة للاستيضاح إذا لزم الأمر. وقد يرى المراجع أنه من المفيد تزويد المكلفين بالحوكمة بمسودة من تقريره لتيسير هذه المناقشة. ويؤكد الاتصال بالمكلفين بالحوكمة على دورهم المهم في الإشراف على آلية التقرير المالي، ويتيح لهم الفرصة لفهم الأساس لقرارات المراجع فيما يتعلق بالأمور الرئيسة للمراجعة والكيفية التي سيتم بها إيضاح هذه الأمور في تقرير المراجع. وأيضاً، فإن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة يمكِّنهم من النظر فيما إذا كانت إضافة إفصاحات جديدة أو تحسين الإفصاحات القائمة قد يكون مفيداً في ضوء حقيقة أن هذه الأمور سيتم الإبلاغ عنها في تقرير المراجع.

أ٦٢. يتناول الاتصال بالمكلفين بالحوكمة المطلوب بموجب الفقرة ١٧(أ) أيضاً الظروف النادرة للغاية التي لا يتم فيها الإبلاغ في تقرير المراجع عن أمر ما تم تحديده على أنه أمر رئيس للمراجعة (انظر الفقرتين ١٤ وأ٥٤).

أ٦٣. إن المتطلب الوارد في الفقرة ١٧(ب) للاتصال بالمكلفين بالحوكمة عندما يحدد المراجع أنه لا توجد أي أمور رئيسة للمراجعة للإبلاغ عنها في تقريره، قد يوفر فرصة للمراجع لإجراء المزيد من النقاش مع الآخرين ممن يكونون على دراية بالمراجعة وبالأمور المهمة التي ربما تكون قد نشأت (بما في ذلك، فاحص جودة الارتباط، عندما يكون قد تم تعيين أحدهم). وقد تُفضي هذه المناقشات إلى قيام المراجع بإعادة تقويم قراره بأنه لا توجد أي أمور رئيسة للمراجعة.

التوثيق (راجع: الفقرة ١٨)

أ٦٤. تتطلب الفقرة ٨ من معيار المراجعة (٢٣٠) أن يقوم المراجع بتوثيق أعمال المراجعة على نحوٍ يكفي لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم جملة أمور من بينها الأحكام المهنية المهمة. وفي سياق الأمور الرئيسة للمراجعة، تتضمن هذه الأحكام المهنية تحديد الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراجع من بين الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة، وأيضاً ما إذا كان كل أمر من هذه الأمور يُعد أمراً رئيساً للمراجعة من عدمه. ومن المرجح أن تكون أحكام المراجع في هذا الشأن مدعومة بالوثائق الخاصة باتصالات المراجع مع المكلفين بالحوكمة ووثائق أعمال المراجعة المتعلقة بكل أمر (انظر الفقرة أ٣٩)، بالإضافة إلى بعض وثائق أعمال المراجعة الأخرى المتعلقة بالأمور المهمة التي تظهر أثناء المراجعة (على سبيل المثال، مذكرة الإنجاز). ومع ذلك، لا يتطلب هذا المعيار من المراجع توثيق أسباب عدم اعتبار الأمور الأخرى التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة من الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً منه.

[٣٤] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ٢١

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	
نطاق هذا المعيار	١
أنواع الآراء المعدلة	٢
تاريخ السريان	٣
الهدف	٤
التعريفات	٥
المتطلبات	
الظروف التي يلزم فيها تعديل رأي المراجع	٦
تحديد نوع التعديل على رأي المراجع	٧—١٥
شكل تقرير المراجع ومحتواه عندما يكون الرأي مُعدلاً	١٦—٢٩
الاتصال بالمكلفين بالحوكمة	٣٠
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
أنواع الآراء المعدلة	أ١
الظروف التي يلزم فيها تعديل رأي المراجع	أ٢—أ١٢
تحديد نوع التعديل على رأي المراجع	أ١٣—أ١٦
شكل تقرير المراجع ومحتواه عندما يكون الرأي مُعدّلاً	أ١٧—أ٢٦
الاتصال بالمكلفين بالحوكمة	أ٢٧
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 (٧٠٠)،[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 (٧٠٠)، 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 أ١)

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 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 المبيّنة 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 (٧٠٠) "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 الجوهري؛ أو (راجع: الفقرات أ٢–أ٧)

(ب) عندما يكون المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لاستنتاج أن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري. (راجع: الفقرات أ٨–أ١٢)

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 أ١٣)

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 أ١٤)

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 أ١٥)

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[٣] في هذه الظروف أن يتناقض مع رأي المراجع المعارض أو امتناعه عن إبداء رأي في القوائم المالية ككل. (راجع: الفقرة أ١٦)

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 أ١٧–أ١٩)

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 أ٢٠)

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.

---

[٣] يتناول معيار المراجعة (٨٠٥) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية" الظروف التي يُكلَّف 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 أ٢١)

(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 يُضمِّن في هذا القسم وصفاً للأمر الذي نشأ عنه التعديل.

٢١. في حالة وجود تحريف جوهري في القوائم المالية يتعلق بمبالغ محددة (بما فيها الإفصاحات الكمية) في القوائم المالية، فيجب على المراجع أن يُضمِّن 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 أ٢٢)

٢٢. في حالة وجود تحريف جوهري في القوائم المالية يتعلق بإفصاحات نوعية، يجب على المراجع أن يُضمِّن 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 أُغفِل ذكرها؛

(ج) أن يُضمِّن الإفصاحات التي أُغفِل 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 أ٢٣)

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) و٢٨(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 تُعدّ 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 ستتطلب تعديلاً في الرأي، والتأثيرات المترتبة عليها. (راجع: الفقرة أ٢٤)

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 أ٢٥)

(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 يُضمِّن في تقريره قسماً عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) أو قسماً عن المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠).[٤، ٥] (راجع: الفقرة أ٢٦)

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 أ٢٧)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

أنواع الآراء المعدلة (راجع: الفقرة ٢)

أ١. يبيّن 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 إبداؤه.

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

الظروف التي يلزم فيها تعديل رأي المراجع

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

أ٢. 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 أ٥٤

بشأن خلو القوائم المالية ككل من التحريف الجوهري.[٦] ويأخذ هذا الاستنتاج في الحسبان تقويم المراجع للتحريفات غير المُصحَحة، إن وجدت، على القوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة (٤٥٠).[٧]

أ٣. يعرّف معيار 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 جوهري 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

أ٤. 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.

أ٥. غالباً ما تحتوي أطر التقرير المالي على متطلبات للمحاسبة والإفصاح عن التغييرات في السياسات المحاسبية. وعندما تغير المنشأة من اختيارها لسياسات محاسبية مهمة، فقد ينشأ تحريف جوهري في القوائم المالية عندما لا تلتزم المنشأة بهذه المتطلبات.

تطبيق السياسات المحاسبية المختارة

أ٦. فيما يتعلق بتطبيق السياسات المحاسبية المختارة، فإن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد تنشأ:

(أ) عندما لا تطبق الإدارة السياسات المحاسبية المختارة بشكلٍ يتسق مع إطار التقرير المالي، بما في ذلك عندما لا تطبق الإدارة السياسات المحاسبية المختارة بشكلٍ 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

أ٧. 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 أ١٧ من معيار المراجعة (٤٥٠) المزيد من الأمثلة على التحريفات الجوهرية التي قد تنشأ في الإفصاحات النوعية.

---

[٦] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ١١

[٧] معيار 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))

أ٨. 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.

أ٩. 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 للقيود التي تفرضها الإدارة انعكاسات أخرى على المراجعة، على سبيل المثال على تقييم المراجع لمخاطر الغش والنظر في استمرار الارتباط.

أ١٠. من أمثلة الظروف الخارجة عن سيطرة المنشأة:

- تلف السجلات المحاسبية للمنشأة.
- مصادرة السلطات الحكومية للسجلات المحاسبية الخاصة بمكِّون مهم من مكونات المجموعة إلى أجل غير محدد.

أ١١. 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 بشكلٍ مناسب.
- ما يكون عندما يتم تكليف المراجع في توقيت لا يمكّنه من ملاحظة جرد المخزون الفعلي.
- ما يكون عندما يقرر المراجع أن تنفيذ الإجراءات الأساس وحدها لن يكون كافياً، ولكن أدوات الرقابة في المنشأة ليست فعّالة.

أ١٢. 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)

أ١٣. 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.

أ١٤. 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 يُعيَّن فيها المراجع لمراجعة القوائم المالية التي تغطي فترة محددة، أو التي يُعيَّن 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 يُضمِّن في تقريره فقرة أمر آخر.[٨]

[٨] معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت انتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة أ١٠

أ١٥. 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)

أ١٦. 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)).[١٠] في هذه الحالة، لا يكون المراجع قد امتنع عن إبداء رأيه في القوائم المالية ككل.

شكل تقرير المراجع ومحتواه عندما يكون الرأي مُعدّلاً

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع (راجع: الفقرة ١٦)

أ١٧. يحتوي المثالان التوضيحيان (١) و(٢) الواردان في الملحق على تقارير بآراء متحفظة ومعارضة، على الترتيب، بسبب أن القوائم المالية مُحرفة بشكلٍ جوهري.

أ١٨. يحتوي المثال التوضيحي (٣) الوارد في الملحق على تقرير مراجع برأي متحفظ، 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 جوهرية 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)

أ١٩. إن تعديل هذا العنوان يجعل من الواضح للمستخدم أن رأي المراجع تم تعديله، ويشير التعديل كذلك إلى نوع التعديل.

الرأي المتحفظ (راجع: الفقرة ١٧)

أ٢٠. عندما يُبدي المراجع رأياً متحفظاً، 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)

أ٢١. 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.

أ٢٢. 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 مُقيَّماً بأكثر مما يجب.

أ٢٣. 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 أ٣١ من معيار المراجعة (٧٠٠) لوصف هذا الظرف.

[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.

أ٢٤. لا يُعد إبداء رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي فيما يتعلق بأمرٍ محددٍ 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)

أ٢٥. 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)

أ٢٦. 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 يوحي 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" وفقا 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 الرئيسة 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 الرئيسة للمراجعة أو التقرير عن المعلومات الأخرى بموجب الأنظمة أو اللوائح.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ٣٠)

أ٢٧. إن إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالظروف التي من المتوقع أن تؤدي إلى تعديل في رأي المراجع، وإبلاغهم بصيغة هذا التعديل، يُمكِّن:

(أ) 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 أ١٧، أ١٨، أ٢٥)

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)[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 مُحرَّف. 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 وآداب 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 الرئيسة 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 ٢٠×١، 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، وباستثناء 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 لـ) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (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 تعتمده 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، أيهما 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 وآداب 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 كافيةٌ ومناسبةٌ 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.*]

الأمور الرئيسة للمراجعة

الأمور الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية 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[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 الماثل هو [*الاسم*].

[*التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكلهما، 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 لمنشأة لها منشآت تابعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) 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 محرّفة بشكلٍ 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 وآداب 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 رئيسة 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 مُخاطَب 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 ٢٠×١، 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 لـ) المركز المالي الموحد للمجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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.

[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 توحد المجموعة الشركة التابعة (ص) التي استحوذت عليها المجموعة خلال عام ٢٠×١، 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 وآداب 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 كافيةٌ ومناسبةٌ 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*].

الأمور 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 الماثل 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 لمنشأة لها منشآت تابعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) 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 وآداب 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 الرئيسة 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 مُخاطَب 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 ٢٠×١، 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 لـ) المركز المالي للمجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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 الدفتري 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 وآداب 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 كافيةٌ ومناسبةٌ 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.*]

الأمور الرئيسة للمراجعة

الأمور 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 الماثل هو [*الاسم*].

[*التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكلهما، 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 لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة هي مراجعة مجموعة لمنشأة لها منشآت تابعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) 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 و أيضاً منتشرة في القوائم المالية الموحدة (أي المناسب هو الامتناع عن إبداء رأي).**
- **المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وآداب 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 تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام محلي.**

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب 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 ٢٠×١، 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 ٢٠×١. ولم يُسمح لنا بالوصول إلى إدارة الشركة (ص) ومراجعيها، 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 لمعيار 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 وآداب 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 لمعيار 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 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 (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) 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. وتُعدّ 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 وآداب 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 مُخاطَب 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 ٢٠×١، 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 ٢٠×١، وبالتالي لم نقم 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 ٢٠×٠ و٢٠×١، والتي تظهر في قائمتي المركز المالي بمبلغ ××× و ××× على الترتيب. وإضافة لذلك، فإن إدخال نظام إلكتروني جديد للمبالغ مستحقة التحصيل في شهر سبتمبر عام ٢٠×١ 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 مجموعه ××× كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١. 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 لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار 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 وآداب 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 لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (١) الوارد في معيار 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.

معيار المراجعة (٧٠٦): فقرات لفت الانتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٧٠٦)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للمراجعة (٧٠٦)

فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل

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

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١-٤
تاريخ السريان	٥
الهدف	٦
التعريفات	٧
المتطلبات	
فقرات لفت الانتباه في تقرير المراجع	٨–٩
فقرات أمور أخرى في تقرير المراجع	١٠–١١
الاتصال بالمكلفين بالحوكمة	١٢
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
العلاقة بين فقرات لفت الانتباه والأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع	أ١–أ٣
الظروف التي قد تكون فيها فقرة لفت الانتباه ضرورية	أ٤–أ٦
تضمين فقرة لفت انتباه في تقرير المراجع	أ٧–أ٨
فقرات أمور أخرى في تقرير المراجع	أ٩–أ١٥
مكان فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع	أ١٦–أ١٧
الاتصال بالمكلفين بالحوكمة	أ١٨
الملحق الأول: قائمة بالمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية التي تحتوي على متطلبات لفقرات لفت الانتباه	
الملحق الثاني: قائمة بالمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية التي تحتوي على متطلبات لفقرات أمور أخرى	
الملحق الثالث: مثال توضيحي لتقرير مراجع يحتوي على قسم للأمور الرئيسة للمراجعة وفقرة لفت انتباه وفقرة أمور أخرى	
الملحق الرابع: مثال توضيحي لتقرير مراجع يحتوي على رأي متحفظ، بسبب الخروج عن إطار التقرير المالي المنطبق، ويتضمن فقرة لفت انتباه	

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى 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 الإبلاغ الإضافي في تقرير المراجع عندما يرى المراجع أنه ضروري:

(أ) لفت انتباه المستخدمين لأمرٍ أو أمورٍ تم عرضها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية، وتعد على قدر كبير من الأهمية بحيث إنها تشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية؛ أو

(ب) لفت انتباه المستخدمين لأي أمرٍ أو أمور أخرى بخلاف تلك المعروضة أو المفصح عنها في القوائم المالية، وتعد ذات صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو مسؤوليات المراجع أو تقرير المراجع.

٢. يضع معيار المراجعة (٧٠١)[١] متطلبات ويقدم إرشادات عندما يحدد المراجع أموراً رئيسة للمراجعة، ويُبلغ عنها في تقريره. وعندما يُضمِّن المراجع قسماً للأمور الرئيسة للمراجعة في تقريره، فإن هذا المعيار يتناول العلاقة بين الأمور الرئيسة للمراجعة وأي إبلاغ إضافي في تقرير المراجع وفقاً لهذا المعيار. (راجع: الفقرات أ١–أ٣)

٣. يضع معيار المراجعة (٥٧٠)[٢] ومعيار المراجعة (٧٢٠)[٣] متطلبات ويقدمان إرشادات بشأن الإبلاغ في تقرير المراجع عن الاستمرارية والمعلومات الأخرى على الترتيب.

٤. يحدد الملحقان (١) و (٢) معايير المراجعة التي تحتوي على متطلبات محددة للمراجع لتضمين فقرات لفت انتباه أو فقرات أمور أخرى في تقريره. وفي تلك الظروف، تنطبق المتطلبات الواردة في هذا المعيار فيما يتعلق بشكل مثل هذه الفقرات. (راجع: الفقرة أ٤)

تاريخ السريان

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

الهدف

٦. هدف المراجع هو أن يقوم، بعد تكوين رأي في القوائم المالية، بلفت انتباه المستخدمين إلى ما يلي، عندما يكون من الضروري القيام بذلك بحسب حكمه المهني، عن طريق تضمين إبلاغ إضافي واضح في تقرير المراجع:

(أ) أمرٍ معروض أو مفصح عنه بشكل مناسب في القوائم المالية، لكنه على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية؛ أو

(ب) أي أمر آخر يُعدّ ذا صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو لمسؤوليات المراجع أو لتقريره، حسب مقتضى الحال.

التعريفات

٧. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة أدناه:

(أ) فقرة لفت الانتباه: فقرة يتضمنها تقرير المراجع تشير إلى أمر تم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل مناسب في القوائم المالية ويُعد، حسب حكم المراجع، على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية.

(ب) فقرة أمر آخر: فقرة ترد في تقرير المراجع، وتشير إلى أمر ما بخلاف الأمور المعروضة أو المفصح عنها في القوائم المالية، وتُعد -حسب حكم المراجع- ذات صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو مسؤوليات المراجع أو تقريره.

---

[١] معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

[٢] معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

[٣] معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

المتطلبات

فقرات لفت الانتباه في تقرير المراجع

٨. إذا رأى المراجع أنه من الضروري لفت انتباه المستخدمين لأمرٍ ما تم عرضه أو الإفصاح عنه في القوائم المالية، ويُعد بحسب حكم المراجع، على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية، فيجب على المراجع أن يُضمِّن في تقريره فقرة لفت انتباه شريطة ما يلي: (راجع: الفقرتين أ٥، أ٦)

(أ) ألا يكون مطلوباً من المراجع تعديل الرأي وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)[٤] نتيجةً لهذا الأمر؛

(ب) ألا يكون الأمر قد تم تحديده على أنه أحد الأمور الرئيسة للمراجعة التي سيتم الإبلاغ عنها في تقرير المراجع، وذلك عندما يكون معيار المراجعة (٧٠١) منطبقاً. (راجع: الفقرات أ١–أ٣)

٩. عندما يُضمِّن المراجع في تقريره فقرة لفت انتباه، فيجب عليه:

(أ) تضمين الفقرة في قسم منفصل من تقرير المراجع تحت عنوان مناسب يتضمن العبارة "لفت انتباه"؛

(ب) إضافة إشارة واضحة في الفقرة إلى الأمر الذي يتم لفت الانتباه إليه والموضع في القوائم المالية الذي يمكن العثور فيه على الإفصاحات ذات الصلة التي تصف الأمر على نحو وافٍ. ويجب أن تشير الفقرة فقط إلى المعلومات التي تم عرضها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية؛

(ج) الإشارة إلى أن رأي المراجع لم يتم تعديله بناءً على الأمر الذي تم لفت الانتباه إليه. (راجع: الفقرات أ٧، أ٨، أ١٦، أ١٧)

فقرات أمور أخرى في تقرير المراجع

١٠. إذا رأى المراجع أنه من الضروري الإبلاغ عن أمر آخر بخلاف الأمور التي تم عرضها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية، لأن هذا الأمر يُعد بحسب حكم المراجع ذا صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو مسؤوليات المراجع أو تقريره، فيجب على المراجع أن يُضمِّن في تقريره فقرة أمر آخر شريطة ما يلي:

(أ) ألا يكون ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح؛

(ب) ألا يكون الأمر قد تم تحديده على أنه أحد الأمور الرئيسة للمراجعة التي سيتم الإبلاغ عنها في تقرير المراجع، وذلك عندما يكون معيار المراجعة (٧٠١) منطبقاً. (راجع: الفقرات أ٩–أ١٤)

١١. عندما يقوم المراجع بتضمين فقرة أمر آخر في تقريره، فيجب عليه أن يضيف الفقرة في قسم منفصل تحت عنوان "أمر آخر" أو أي عنوان آخر مناسب. (راجع: الفقرات أ١٥–أ١٧)

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

١٢. إذا كان المراجع يتوقع إدراج فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر في تقريره، فيجب عليه إبلاغ المكلفين بالحوكمة بهذا التوقع والصيغة المقترحة لهذه الفقرة. (راجع: الفقرة أ١٨)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

العلاقة بين فقرات لفت الانتباه والأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع (راجع: الفقرتين ٢، ٨(ب))

أ١. يعرِّف معيار المراجعة (٧٠١) الأمور الرئيسة للمراجعة بأنها تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية. ويتم اختيار الأمور الرئيسة للمراجعة من بين الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة، والتي

[٤] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

تتضمن نتائج مهمة من مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية.[٥] ويوفر الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية المستهدفين لمساعدتهم في فهم تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند المراجعة والتي يمكن أن تساعدهم أيضاً في فهم المنشأة والمجالات التي انطوت على اجتهادات مهمة من جانب الإدارة في القوائم المالية المراجعة. وعندما يكون معيار المراجعة (٧٠١) منطبقاً، فلا يُعد استخدام فقرات لفت الانتباه بديلاً لوصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة.

أ٢. قد تكون الأمور التي تم تحديد أنها الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) أساسية أيضاً، بحسب حكم المراجع، لفهم المستخدمين للقوائم المالية. وفي مثل هذه الحالات، وعند الإبلاغ عن الأمر كأمر رئيس للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، فقد يرغب المراجع في تسليط الضوء أو لفت المزيد من الانتباه إلى وزنه النسبي. وقد يقوم المراجع بذلك عن طريق عرض الأمر بشكل أكثر وضوحاً من الأمور الأخرى في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة (على سبيل المثال، بأن يكون هو الأمر الأول) أو عن طريق إدراج معلومات إضافية في وصف الأمر الرئيس للمراجعة للإشارة إلى أهمية الأمر لفهم المستخدمين للقوائم المالية.

أ٣. قد يوجد أمرٌ لم يتم تحديده على أنه أحد الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) (لأنه لم يتطلب اهتماماً كبيراً من المراجع)، ولكنه بحسب حكم المراجع، يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية (على سبيل المثال، حدث لاحق). وإذا رأى المراجع أنه من الضروري لفت انتباه المستخدمين لذلك الأمر، فعندئذٍ يتم تضمينه في فقرة لفت انتباه في تقرير المراجع وفقاً لهذا المعيار.

الظروف التي قد تكون فيها فقرة لفت الانتباه ضرورية (راجع: الفقرتين ٤، ٨)

أ٤. يحدد الملحق (١) معايير المراجعة التي تحتوي على متطلبات محددة للمراجع ليقوم بتضمين فقرات لفت انتباه في تقريره في ظروف معينة. ومن بين هذه الظروف:

- عندما يكون إطار التقرير المالي المفروض بموجب الأنظمة أو اللوائح لم يكن ليتم قبوله لولا أنه مفروض بموجب الأنظمة أو اللوائح.
- تنبيه المستخدمين إلى أن القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.
- عندما يصبح المراجع على علم بحقائق بعد تاريخ تقريره، ويقدم تقريراً جديداً أو معدلاً (أي، أحداث لاحقة).[٦]

أ٥. من أمثلة الظروف التي قد يرى المراجع فيها أنه من الضروري تضمين فقرة لفت انتباه ما يلي:

- وجود حالة عدم تأكد فيما يتعلق بالنتيجة المستقبلية لإجراء قضائي أو تنظيمي غير معهود.
- وقوع حدث لاحق مهم بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع.[٧]
- التطبيق المبكر (عندما يكون مسموحاً به) لمعيار محاسبي جديد له تأثير جوهري على القوائم المالية.
- وقوع كارثة كبيرة كان لها، أو لا يزال لها، تأثير كبير على المركز المالي للمنشأة.

أ٦. ومع ذلك، فإن الاستخدام واسع النطاق لفقرات لفت الانتباه قد يقلل من فاعلية إبلاغ المراجع عن مثل هذه الأمور.

تضمين فقرة لفت انتباه في تقرير المراجع (راجع: الفقرة ٩)

أ٧. لا يؤثر تضمين فقرة لفت انتباه في تقرير المراجع على رأي المراجع. ولا تُعد فقرة لفت الانتباه بديلاً عن:

(أ) إبداء رأي معدل وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥) عندما يتطلب ذلك ظروف ارتباط المراجعة؛ أو

(ب) الإفصاحات الواردة في القوائم المالية التي يطلب إطار التقرير المالي المنطبق من الإدارة تقديمها، أو التي تُعد ضرورية لأي سبب آخر لتحقيق العرض العادل؛ أو

---

[٥] معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٦

[٦] معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"، الفقرتان ١٢(ب) و١٦

[٧] معيار المراجعة (٥٦٠)، الفقرة ٦

(ج) التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠)[٨] عند وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

أ٨. تقدم الفقرتان أ١٦ وأ١٧ المزيد من الإرشادات بشأن مكان إدراج فقرات لفت الانتباه في ظروف معينة.

فقرات أمور أخرى في تقرير المراجع (راجع: الفقرتين ١٠، ١١)

الظروف التي قد تكون فيها فقرة أمر آخر ضرورية

صلة الأمر بفهم المستخدمين للمراجعة

أ٩. يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) من المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بنطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما، ويتضمن ذلك الإبلاغ عن المخاطر المهمة التي يتعرف عليها المراجع.[٩] وعلى الرغم من أن الأمور المتعلقة بالمخاطر المهمة قد يتم تحديدها كأحد الأمور الرئيسة للمراجعة، فمن غير المرجح أن تكون الأمور الأخرى المتعلقة بالتخطيط والنطاق (على سبيل المثال، نطاق المراجعة المخطط له، أو تطبيق الأهمية النسبية في سياق المراجعة) أموراً رئيسة للمراجعة بسبب طريقة تحديد الأمور الرئيسة للمراجعة في معيار المراجعة (٧٠١). ومع ذلك، فقد تتطلب الأنظمة أو اللوائح من المراجع أن يبلغ عن الأمور المتعلقة بالتخطيط والنطاق في تقريره، أو قد يرى المراجع أنه من الضروري الإبلاغ عن تلك الأمور في فقرة أمر آخر.

أ١٠. في الظروف النادرة التي يكون المراجع فيها غير قادر على الانسحاب من الارتباط على الرغم من أن التأثير المحتمل لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب قيد فرضته الإدارة على نطاق المراجعة يُعد تأثيراً منتشراً،[١٠] قد يرى المراجع أنه من الضروري تضمين فقرة أمر آخر في تقريره لتوضيح سبب عدم إمكانية انسحابه من الارتباط.

صلة الأمر بفهم المستخدمين لمسؤوليات المراجع أو تقريره

أ١١. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو الممارسة المتعارف عليها في دولة معينة من المراجع، أو قد تسمح له بتوضيح أمور توفر تفسيراً إضافياً لمسؤولياته عند مراجعة القوائم المالية أو لتقرير المراجع بشأنها. وعندما يتضمن قسم الأمور الأخرى أكثر من أمر يُعد، بحسب حكم المراجع، ذا صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو مسؤوليات المراجع أو تقريره، فقد يكون من المفيد استخدام عناوين فرعية مختلفة لكل أمر.

أ١٢. لا تتناول فقرة الأمر الآخر الظروف التي يتحمل فيها المراجع مسؤوليات تقرير أخرى، بالإضافة إلى مسؤوليته بموجب معايير المراجعة (انظر قسم مسؤوليات التقرير الأخرى في معيار المراجعة (٧٠٠)[١١])، أو عندما يُطلب من المراجع تنفيذ إجراءات إضافية محددة والتقرير عنها، أو إبداء رأي في أمور محددة.

التقرير عن أكثر من مجموعة واحدة من القوائم المالية

أ١٣. قد تُعِد المنشأة مجموعة واحدة من القوائم المالية وفقاً لإطار ذي غرض عام (على سبيل المثال، الإطار الوطني) ومجموعة أخرى من القوائم المالية وفقاً لإطار آخر ذي غرض عام (على سبيل المثال، المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية(*))، وتقوم بتكليف المراجع بالتقرير عن كلٍ من هاتين المجموعتين من القوائم المالية. وإذا حدد المراجع أن تلك الأطر تُعد مقبولة في ظل الظروف ذات الصلة، فقد يُضمِّن في تقريره فقرة أمر آخر للإشارة إلى حقيقة أنه قد تم إعداد مجموعة أخرى من القوائم المالية من قبل نفس المنشأة وفقاً لإطار آخر ذي غرض عام وأن المراجع قد أصدر تقريراً عن تلك القوائم المالية.

---

[٨] معيار المراجعة (٥٧٠)، الفقرتان ٢٢ و٢٣

[٩] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٥

[١٠] انظر الفقرة ١٣(ب)(٢) من معيار المراجعة (٧٠٥) للاطلاع على نقاش لهذا الظرف.

[١١] معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرتان ٤٣ و٤٤

* 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

تقييد توزيع تقرير المراجع أو استخدامه

أ١٤. يمكن إعداد القوائم المالية المعدة لغرض خاص وفقاً لإطار ذي غرض عام إذا قرر المستخدمون المستهدفون أن القوائم المالية ذات الغرض العام تفي باحتياجاتهم من المعلومات المالية. وحيث إن تقرير المراجع يكون موجهاً لمستخدمين محددين، فقد يرى المراجع أنه من الضروري بحسب الظروف تضمين فقرة أمر آخر تنص على أن تقرير المراجع موجه فقط للمستخدمين المستهدفين، ولا ينبغي توزيعه أو استخدامه من قبل أطراف أخرى.

تضمين فقرة أمر آخر في تقرير المراجع

أ١٥. يعكس محتوى فقرة أمر آخر بوضوح أن ذلك الأمر الآخر لا يلزم عرضه والإفصاح عنه في القوائم المالية. ولا تتضمن فقرة أمر آخر المعلومات التي يُحظر على المراجع تقديمها بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المعايير المهنية الأخرى، على سبيل المثال، معايير سلوك وآداب المهنة المتعلقة بسرية المعلومات. ولا تتضمن فقرة أمر آخر أيضاً المعلومات التي يتعين على الإدارة تقديمها.

مكان فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع (راجع: الفقرتين ٩، ١١)

أ١٦. يعتمد مكان إضافة فقرة لفت الانتباه أو فقرة الأمر الآخر في تقرير المراجع على طبيعة المعلومات التي سيتم الإبلاغ بها، وحكم المراجع فيما يتعلق بالوزن النسبي للأهمية التي تمثلها تلك المعلومات للمستخدمين المستهدفين، مقارنةً بالعناصر الأخرى المطلوب التقرير عنها وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠). فعلى سبيل المثال:

فقرات لفت الانتباه

- عندما تتعلق فقرة لفت الانتباه بإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك الظروف التي يقرر فيها المراجع أن إطار التقرير المالي المفروض بموجب الأنظمة أو اللوائح لم يكن ليتم قبوله لولا أنه مفروض بموجب الأنظمة أو اللوائح،[١٢] فقد يرى المراجع أنه من الضروري وضع الفقرة مباشرةً بعد قسم أساس الرأي لتوفير سياق مناسب لرأي المراجع.
- عندما يتم عرض قسم للأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع، يمكن عرض فقرة لفت الانتباه إما قبل قسم الأمور الرئيسة للمراجعة أو بعده مباشرةً، استناداً إلى حكم المراجع فيما يتعلق بالوزن النسبي لأهمية المعلومات الواردة في فقرة لفت الانتباه. وقد يضيف المراجع أيضاً المزيد من السياق إلى عنوان "لفت الانتباه"، ومثال ذلك "لفت الانتباه - حدث لاحق"، لتمييز فقرة لفت الانتباه عن الأمور الفردية المبيّنة في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة.

فقرات الأمور الأخرى

- عند عرض قسم للأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع واعتبار أنه من الضروري أيضاً إضافة فقرة أمر آخر، فقد يضيف المراجع المزيد من السياق إلى العنوان "أمر آخر"، ومثال ذلك "أمر آخر - نطاق المراجعة"، لتمييز فقرة الأمر الآخر عن الأمور الفردية المبيّنة في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة.
- عند تضمين فقرة أمر آخر للفت انتباه المستخدمين لأمر متعلق بمسؤوليات تقرير أخرى تم تناوله في تقرير المراجع، يمكن تضمين هذه الفقرة في قسم "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى".
- عندما يكون الأمر ذا صلة بجميع مسؤوليات المراجع أو بفهم المستخدمين لتقريره، يمكن تضمين فقرة الأمر الآخر كقسم منفصل بعد "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" و"التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى".

أ١٧. يقدم الملحق الثالث مثالاً توضيحياً للتفاعل بين قسم الأمور الرئيسة للمراجعة وفقرة لفت الانتباه وفقرة الأمر الآخر، عندما تُعرض جميعها في تقرير المراجع. ويتضمن المثال التوضيحي للتقرير الوارد في الملحق الرابع فقرة لفت انتباه في تقرير مراجع لمنشأة غير مدرجة، يحتوي على رأي متحفظ ولم يتم الإبلاغ فيه عن الأمور الرئيسة للمراجعة.

---

[١٢] على سبيل المثال، وفقاً لما هو مطلوب بموجب الفقرة ١٩ من معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، والفقرة ١٤ من معيار المراجعة (٨٠٠) "اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص".

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ١٢)

أ١٨. يُمكِّن الإبلاغ المطلوب بموجب الفقرة ١٢ المكلفين بالحوكمة من العلم والإحاطة بطبيعة أي أمور محددة ينوي المراجع تسليط الضوء عليها في تقريره، ويوفر لهم فرصة للاستيضاح من المراجع عند الضرورة. وعندما يتكرر إدراج فقرة أمر آخر عن أمر معين في تقرير المراجع في ارتباطات متتابعة، فقد يقرر المراجع أنه من غير الضروري تكرار الإبلاغ في كل ارتباط، ما لم يكن مطالباً بالقيام بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح.

الملحق الأول

(راجع: الفقرتين ٤، أ٤)

قائمة بالمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية التي تحتوي على متطلبات لفقرات لفت الانتباه

يحدد هذا الملحق الفقرات الواردة في معايير المراجعة الأخرى والتي تتطلب من المراجع تضمين فقرات لفت انتباه في تقريره في ظروف معينة. ولا تعد هذه القائمة بديلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.

- معيار المراجعة (٢١٠) *"الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"* ، الفقرة ١٩(ب)
- معيار المراجعة (٥٦٠) *"الأحداث اللاحقة"* ، الفقرتان ١٢(ب) و١٦
- معيار المراجعة (٨٠٠) *"اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص"* ، الفقرة ١٤

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة ٤)

قائمة بالمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية التي تحتوي على متطلبات لفقرات أمور أخرى

يحدد هذا الملحق الفقرات الواردة في معايير المراجعة الأخرى والتي تتطلب من المراجع تضمين فقرة أمر آخر في تقريره في ظروف معينة. ولا تعد هذه القائمة بديلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.

- معيار المراجعة (٥٦٠) *"الأحداث اللاحقة"* ، الفقرتان ١٢(ب) و١٦
- معيار المراجعة (٧١٠) *"المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"* ، الفقرات ١٣ و١٤ و١٦ و١٧

الملحق الثالث[*]

(راجع: الفقرة أ١٧)

مثال توضيحي لتقرير مراجع مستقل يحتوي على قسم للأمور الرئيسة للمراجعة وفقرة لفت انتباه وفقرة أمور أخرى[**]

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)[١٣] 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).**
- **توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.**
- **المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وآداب 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).**
- **بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع، اندلع حريق في مرافق الإنتاج الخاصة بالمنشأة، وقد أفصحت المنشأة عن ذلك باعتباره حدثاً لاحقاً. وبحسب حكم المراجع، فإن الأمر يُعد على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية. ولم يتطلب الأمر اهتماماً كبيراً من المراجع عند مراجعة القوائم المالية في الفترة الحالية.**
- **تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).**
- **حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.**
- **تم عرض الأرقام المقابلة، وتمت مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة بواسطة مراجع سابق. ولا توجد أنظمة أو لوائح تمنع المراجع من الإشارة إلى تقرير المراجع السابق بشأن الأرقام المقابلة، وقد قرر القيام بذلك.**
- **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.**

---

* 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.

١٣ معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

*** يقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى هو ما تعتمده الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.

تقرير المراجع المستقل

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

التقرير عن مراجعة القوائم المالية[١٤]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ 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.

أساس الرأي

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 وآداب 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 كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا.

لفت الانتباه[١٥]

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالقوائم المالية، الذي يوضح تأثيرات حريق اندلع في مرافق إنتاج الشركة. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

الأمور الرئيسة للمراجعة

الأمور الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور.

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

أمر آخر

تمت مراجعة القوائم المالية للشركة (س) للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٠، من قبل مراجع آخر أبدى رأياً غير معدل في تلك القوائم في ٣١ مارس ٢٠×١.

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 (١) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)*].

---

[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.

[١٥] وفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة أ١٦، يمكن عرض فقرة لفت الانتباه إما قبل قسم الأمور الرئيسة للمراجعة أو بعده مباشرةً، استناداً إلى حكم المراجع فيما يتعلق بالوزن النسبي لأهمية المعلومات الواردة في فقرة لفت الانتباه.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[١٦]

[*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 الماثل هو [*الاسم*].

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

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

---

[١٦] 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.

الملحق الرابع

(راجع: الفقرة أ٨)

مثال توضيحي لتقرير مراجع مستقل يحتوي على رأي متحفظ، بسبب الخروج عن إطار التقرير المالي المنطبق، ويتضمن فقرة لفت انتباه

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) 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).**
- **أدى الخروج عن إطار التقرير المالي المنطبق إلى إبداء رأي متحفظ.**
- **المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وآداب 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).**
- **بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع، اندلع حريق في مرافق الإنتاج الخاصة بالمنشأة، وقد أفصحت المنشأة عن ذلك باعتباره حدثاً لاحقاً. وبحسب حكم المراجع، فإن الأمر يُعد على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية. ولم يتطلب الأمر اهتماماً كبيراً من المراجع عند مراجعة القوائم المالية في الفترة الحالية.**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.**
- **لم يحصل المراجع على أية معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره.**
- **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[١٧]

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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، وباستثناء 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 لـ) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في

[١٧] 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.

ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي المتحفظ

الأوراق المالية قصيرة الأجل القابلة للتداول الخاصة بالشركة مسجلة في قائمة المركز المالي بمبلغ ×××. ولم تربط الإدارة هذه الأوراق المالية بسعرها السوقي، ولكنها بدلاً من ذلك أظهرتها بالتكلفة، 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 في حالة قيام الإدارة بربط الأوراق المالية القابلة للتداول بسعرها السوقي، لكانت الشركة قد قامت بإثبات خسارة غير محققة بمبلغ ××× في قائمة الدخل الشامل للسنة. وكان سيتم تخفيض المبلغ الدفتري للأوراق المالية في قائمة المركز المالي بنفس المبلغ في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وكان سيتم تخفيض 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 وآداب 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 كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

لفت انتباه - تأثيرات الحريق

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالقوائم المالية، الذي يوضح تأثيرات حريق اندلع في مرافق إنتاج الشركة. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[١٨]

[*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)*]

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

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

---

[١٨] 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.

معيار المراجعة (٧١٠): المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٧١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للمراجعة (٧١٠)

المعلومات المقارنة

الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة

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

الفهرس

	الفقرات
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١
طبيعة المعلومات المقارنة	٢–٣
تاريخ السريان	٤
الأهداف	٥
التعريفات	٦
المتطلبات	
إجراءات المراجعة	٧–٩
عملية التقرير عن المراجعة	١٠–١٩
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
إجراءات المراجعة	أ١
عملية التقرير عن المراجعة	أ٢–أ١٣
الملحق: أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل	

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٧١٠) *"المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"* 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 مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات المقارنة عند مراجعة القوائم المالية. وعندما تكون القوائم المالية للفترة السابقة قد تم مراجعتها من قبل مراجع سابق أو عندما تكون غير مراجعة، تنطبق أيضاً عندئذٍ المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (٥١٠)[١] المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية.

طبيعة المعلومات المقارنة

٢. تعتمد طبيعة المعلومات المقارنة المعروضة في القوائم المالية للمنشأة على متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. ويوجد منهجان عامّان مختلفان بشأن مسؤوليات المراجع في عملية التقرير عن تلك المعلومات المقارنة: الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة. ويُحدَّد غالباً المنهج الذي سيتم تبنيه عن طريق الأنظمة أو اللوائح، وقد يتم تحديده أيضاً في شروط الارتباط.

٣. تتمثل الاختلافات الأساسية بين المنهجين عند التقرير عن المراجعة فيما يلي:

(أ) بالنسبة للأرقام المقابلة، يشير رأي المراجع في القوائم المالية إلى الفترة الحالية فقط؛

(ب) بالنسبة للقوائم المالية المقارنة، يشير رأي المراجع إلى كل فترة يتم عرض قوائم مالية لها.

ويتناول هذا المعيار المتطلبات التي يُعنى بها المراجع في عملية التقرير لكل منهج على حدة.

تاريخ السريان

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

الأهداف

٥. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت المعلومات المقارنة المُضمَّنة في القوائم المالية قد تم عرضها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لمتطلبات المعلومات المقارنة الواردة في إطار التقرير المالي المنطبق؛

(ب) إعداد تقرير وفقاً لمسؤوليات المراجع بشأن عملية التقرير.

التعريفات

٦. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة أدناه:

(أ) المعلومات المقارنة: المبالغ والإفصاحات المُضمَّنة في القوائم المالية فيما يتعلق بفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

(ب) الأرقام المقابلة: هي معلومات مقارنة يتم فيها تضمين المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة كجزء لا يتجزأ من القوائم المالية للفترة الحالية، والقصد منها هو أن تُقرأ فقط في مقابل المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة الحالية (يُشار إليها بلفظ "أرقام الفترة الحالية"). ويُحدَّد مستوى التفصيل الذي تظهر به المبالغ والإفصاحات المقابلة بشكل أساسي بناءً على مدى الملاءمة لأرقام الفترة الحالية.

(ج) القوائم المالية المقارنة: هي معلومات مقارنة يتم فيها تضمين المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة لغرض مقارنتها مع القوائم المالية للفترة الحالية، ولكن إذا تمت مراجعتها، فيتم الإشارة إليها في رأي المراجع. ويكون مستوى المعلومات المُضمنة في تلك القوائم المالية المقارنة مشابهاً لمستوى المعلومات الواردة في القوائم المالية للفترة الحالية.

[١] معيار المراجعة (٥١٠) "ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية"

لأغراض هذا المعيار، ينبغي قراءة الإشارات إلى "الفترة السابقة" على أنها إشارات إلى "الفترات السابقة" عندما تتضمن المعلومات المقارنة مبالغ وإفصاحات لأكثر من فترة واحدة.

المتطلبات

إجراءات المراجعة

٧. يجب على المراجع تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تتضمن المعلومات المقارنة المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، وما إذا كانت تلك المعلومات مُصنفة بشكلٍ مناسب. ولهذا الغرض، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت:

(أ) المعلومات المقارنة تتفق مع المبالغ والإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة، أو حسب مقتضى الحال، قد تم إعادة عرضها؛

(ب) السياسات المحاسبية المنعكسة في المعلومات المقارنة تتسق مع تلك المطبقة في الفترة الحالية. وفي حالة وجود تغييرات في السياسات المحاسبية، فيجب على المراجع تقويم ما إذا كانت تلك التغييرات قد تمت المحاسبة عنها بشكلٍ سليم، وتم عرضها والإفصاح عنها بشكلٍ كافٍ.

٨. إذا علم المراجع بوجود تحريفٍ جوهري محتمل في المعلومات المقارنة أثناء تنفيذ المراجعة للفترة الحالية، فيجب عليه تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة بحسب ما تقتضيه الضرورة في ظل الظروف القائمة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتحديد ما إذا كان يوجد تحريف جوهري. وإذا كان المراجع قد قام بمراجعة القوائم المالية للفترة السابقة، فيجب عليه أيضاً اتباع المتطلبات ذات الصلة الواردة في معيار المراجعة (٥٦٠)[٢]. وإذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة مُعدَّلة، فيجب على المراجع تحديد أن المعلومات المقارنة تتفق مع القوائم المالية المعدلة.

٩. وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٥٨٠)[٣]، يجب على المراجع أن يطلب الحصول على إفادات مكتوبة لجميع الفترات المشار إليها في رأيه. ويجب عليه أيضاً أن يحصل على إفادة مكتوبة محددة فيما يتعلق بأي إعادة عرض تم لتصحيح تحريفٍ جوهري وارد في القوائم المالية للفترة السابقة، وله تأثير على المعلومات المقارنة. (راجع: الفقرة أ١)

عملية التقرير عن المراجعة

الأرقام المقابلة

١٠. عندما يتم عرض أرقام مقابلة، يجب ألا يشير رأي المراجع إليها إلا في الظروف الموضحة في الفقرات ١١ و١٢ و١٤. (راجع: الفقرة أ٢)

١١. إذا تضمن تقرير المراجع عن الفترة السابقة، وفق ما صدر سابقاً، رأياً متحفظاً أو امتناعاً عن إبداء رأي أو رأياً معارضاً، ولم يتم علاج الأمر الذي نشأ عنه التعديل، فيجب على المراجع أن يعدل رأيه في القوائم المالية للفترة الحالية. وفي فقرة "أساس التعديل" في تقرير المراجع، يجب على المراجع إما:

(أ) الإشارة لكلٍ من أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة لها عند وصف الأمر الذي نشأ عنه التعديل، عندما تكون التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر على أرقام الفترة الحالية جوهرية؛ أو

(ب) في حالات أخرى، توضيح أن رأي المراجعة قد تم تعديله بسبب التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر الذي لم يتم علاجه على قابلية مقارنة أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة لها. (راجع: الفقرات أ٣–أ٥)

١٢. إذا حصل المراجع على أدلة مراجعة بوجود تحريف جوهري في القوائم المالية للفترة السابقة، والتي صدر بشأنها سابقاً رأي غير معدلٍ، ولم يتم إعادة عرض الأرقام المقابلة بشكلٍ سليم أو لم يتم تقديم الإفصاحات المناسبة، فيجب على المراجع أن يبدي في تقريره عن القوائم المالية للفترة الحالية رأياً متحفظاً أو رأياً معارضاً، مُعدّلاً فيما يتعلق بالأرقام المقابلة الواردة في القوائم المالية. (راجع: الفقرة أ٦)

---

[٢] معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"، الفقرات ١٤–١٧

[٣] معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة"، الفقرة ١٤

القوائم المالية للفترة السابقة المُراجعة من قبل مراجع سابق

١٣. إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة مراجعة من قبل مراجع سابق، ولا توجد أنظمة أو لوائح تمنع المراجع من الإشارة إلى تقرير المراجع السابق عن الأرقام المقابلة، وقرر المراجع أن يقوم بذلك، فيجب على المراجع أن ينص في فقرة أمر آخر في تقريره على ما يلي:

(أ) حقيقة أن القوائم المالية للفترة السابقة روجعت من قبل مراجع سابق؛

(ب) نوع الرأي الذي أبداه المراجع السابق، وإذا كان الرأي معدلاً، فأسباب ذلك التعديل؛

(ج) تاريخ ذلك التقرير. (راجع: الفقرة أ٧)

القوائم المالية غير المُراجعة للفترة السابقة

١٤. إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة غير مراجعة، فيجب على المراجع أن ينص في فقرة أمر آخر في تقريره على أن الأرقام المقابلة لم تتم مراجعتها. ومع ذلك، فإن تضمين مثل هذه العبارة لا يعفي المراجع من متطلب الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بأن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على تحريفات تؤثر بشكلٍ جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية. (راجع: الفقرة أ٨)[٤]

القوائم المالية المقارنة

١٥. عندما يتم عرض قوائم مالية مقارنة، فإن رأي المراجع يجب أن يشير إلى كل فترة تم عرض قوائم مالية لها، ويجب أن يحدد الفترة المُبدَى بشأنها رأي المراجعة. (راجع: الفقرتين أ٩، أ١٠)

١٦. عند التقرير عن القوائم المالية للفترة السابقة فيما يتصل بمراجعة الفترة الحالية، ففي حالة اختلاف رأي المراجع في القوائم المالية للفترة السابقة عن الرأي الذي أبداه سابقاً، فيجب عليه الإفصاح عن الأسباب الأساسية لاختلاف الرأي في فقرة أمر آخر وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٦).[٥] (راجع: الفقرة أ١١)

القوائم المالية للفترة السابقة المُراجعة من قبل مراجع سابق

١٧. إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة مراجعة من قبل مراجع سابق، فيجب على المراجع، إضافة إلى إبداء رأي في القوائم المالية للفترة الحالية، أن ينص في فقرة أمر آخر على ما يلي:

(أ) حقيقة أن القوائم المالية للفترة السابقة روجعت من قبل مراجع سابق؛

(ب) نوع الرأي الذي أبداه المراجع السابق، وإذا كان الرأي معدلاً، فأسباب ذلك التعديل؛

(ج) تاريخ ذلك التقرير،

وذلك ما لم يكن تقرير المراجع السابق عن القوائم المالية للفترة السابقة قد أُعيد إصداره مع القوائم المالية.

١٨. إذا خلص المراجع إلى وجود تحريف جوهري يؤثر على القوائم المالية للفترة السابقة، التي سبق أن أصدر المراجع السابق تقريراً بشأنها دون تعديل، فيجب على المراجع إبلاغ التحريف إلى المستوى الإداري المناسب، وإلى المكلفين بالحوكمة ما لم يكونوا جميعاً مشاركين في إدارة المنشأة،[٦] والمطالبة بإطلاع المراجع السابق على ذلك. وإذا تم تعديل القوائم المالية للفترة السابقة، ووافق المراجع السابق على إصدار تقرير جديد عن القوائم المالية المعدلة للفترة السابقة، فيجب على المراجع أن يعد تقريره عن الفترة الحالية فقط. (راجع: الفقرة أ١٢)

القوائم المالية غير المُراجعة للفترة السابقة

١٩. إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة غير مراجعة، فيجب على المراجع أن ينص في فقرة أمر آخر على أن القوائم المالية المقارنة لم تتم مراجعتها. ومع ذلك، فإن تضمين مثل هذه العبارة لا يعفي المراجع من متطلب الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بأن الأرصدة

---

[٤] معيار المراجعة (٥١٠)، الفقرة ٦

[٥] معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ٨

[٦] معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٣

الافتتاحية لا تحتوي على تحريفات تؤثر بشكلٍ جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية. (راجع: الفقرة أ١٣)[٧]

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

إجراءات المراجعة

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ٩)

أ١. في حالة القوائم المالية المقارنة، يتم طلب الإفادات المكتوبة لجميع الفترات المشار إليها في رأي المراجع، لأن الإدارة تحتاج إلى أن تؤكد مجدداً أن الإفادات المكتوبة التي قدمتها في وقت سابق فيما يتعلق بالفترة السابقة لا تزال مناسبة. وفي حالة الأرقام المقابلة، يتم طلب الإفادات المكتوبة للقوائم المالية للفترة الحالية فقط، لأن رأي المراجع يكون عن تلك القوائم المالية، التي تتضمن الأرقام المقابلة. ومع ذلك، يطلب المراجع إفادة مكتوبة محددة فيما يتعلق بأي إعادة عرض تم لتصحيح تحريف جوهري وارد في القوائم المالية للفترة السابقة، وله تأثير على المعلومات المقارنة.

عملية التقرير عن المراجعة

الأرقام المقابلة

عدم الإشارة في رأي المراجع (راجع: الفقرة ١٠)

أ٢. لا يشير رأي المراجع إلى الأرقام المقابلة، لأن رأي المراجع يكون عن القوائم المالية للفترة الحالية ككل، بما في ذلك الأرقام المقابلة.

التعديل الذي لم يتم علاجه في تقرير المراجع عن الفترة السابقة (راجع: الفقرة ١١)

أ٣. عندما يتضمن تقرير المراجع عن الفترة السابقة، وفق ما صدر سابقاً، رأياً متحفظاً أو امتناعاً عن إبداء رأي أو رأياً معارضاً، ويتم علاج الأمر الذي نشأ عنه الرأي المعدل والمحاسبة أو الإفصاح عنه بشكلٍ سليم في القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، فلا حاجة للإشارة إلى التعديل السابق في رأي المراجع عن الفترة الحالية.

أ٤. عندما يكون رأي المراجع عن الفترة السابقة، وفق ما تم إبداؤه سابقاً، رأياً معدلاً، فإن الأمر الذي لم يتم علاجه والذي نشأ عنه التعديل قد لا يكون ذا صلة بأرقام الفترة الحالية. ومع ذلك، فقد يتطلب الأمر إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأي أو إبداء رأي معارض (حسب مقتضى الحال) في القوائم المالية للفترة الحالية بسبب التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر الذي لم يتم علاجه على قابلية مقارنة الأرقام الحالية والمقابلة.

أ٥. يحتوي المثالان التوضيحيان ١ و٢ في الملحق على أمثلة توضيحية لتقرير المراجع إذا تضمن تقرير المراجع عن الفترة السابقة رأياً معدلاً، ولم يتم علاج الأمر الذي نشأ عنه التعديل.

التحريف في القوائم المالية للفترة السابقة (راجع: الفقرة ١٢)

أ٦. عندما لا يتم تعديل القوائم المالية المحرَّفة للفترة السابقة، ولا يُعاد إصدار تقرير المراجع، لكن الأرقام المقابلة يتم إعادة عرضها بشكل سليم أو يتم تقديم إفصاحات مناسبة في القوائم المالية للفترة الحالية، فقد يتضمن تقرير المراجع عندئذٍ فقرة لفت انتباه تصف الظروف وتشير إلى الموضع في القوائم المالية الذي يمكن العثور فيه على الإفصاحات ذات الصلة التي تصف الأمر على نحوٍ وافٍ (انظر معيار المراجعة (٧٠٦)).

القوائم المالية للفترة السابقة المُراجعة من قبل مراجع سابق (راجع: الفقرة ١٣)

أ٧. يحتوي المثال التوضيحي (٣) في الملحق على مثال توضيحي لتقرير المراجع إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة مراجعة من قبل مراجع سابق، ولا يوجد نظام أو لائحة تمنع المراجع من الإشارة إلى تقرير المراجع السابق عن الأرقام المقابلة.

---

[٧] معيار المراجعة (٥١٠)، الفقرة ٦

القوائم المالية غير المُراجعة للفترة السابقة (راجع: الفقرة ١٤)

أ٨. إذا لم يكن المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، فإنه مطالب بموجب معيار المراجعة (٧٠٥)[٨] بإبداء رأي متحفظ، أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية، حسب مقتضى الحال. وإذا واجه المراجع صعوبة كبيرة في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تفيد بأن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على تحريفات تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية، فقد يحدد المراجع أن هذا يُعد أمراً رئيساً للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).[٩]

القوائم المالية المقارنة

الإشارة في رأي المراجع (راجع: الفقرة ١٥)

أ٩. نظراً لأن تقرير المراجع عن القوائم المالية المقارنة ينطبق على القوائم المالية لكل من الفترات المعروضة، فإن المراجع قد يُبدي رأياً متحفظاً أو معارضاً أو يمتنع عن إبداء رأي، أو يُضمِّن فقرة لفت انتباه فيما يتعلق بفترة واحدة أو أكثر، فيما يُبدي رأياً مختلفاً في القوائم المالية لفترة أخرى.

أ١٠. يحتوي المثال التوضيحي (٤) في الملحق على مثال لتقرير المراجع إذا طُلب منه إعداد تقرير عن كل من القوائم المالية للفترة الحالية والقوائم المالية للفترة السابقة، فيما يتصل بمراجعة السنة الحالية، وكانت الفترة السابقة تتضمن رأياً معدلاً ولم يتم علاج الأمر الذي نشأ عنه التعديل.

اختلاف الرأي في القوائم المالية للفترة السابقة عن الرأي الذي تم إبداؤه سابقاً (راجع: الفقرة ١٦)

أ١١. عندما يتم التقرير عن القوائم المالية للفترة السابقة فيما يتصل بمراجعة الفترة الحالية، فإن الرأي الذي يتم إبداؤه عن القوائم المالية للفترة السابقة قد يختلف عن الرأي الذي تم إبداؤه سابقاً، وذلك إذا علم المراجع بظروف أو أحداث تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة السابقة خلال سير المراجعة للفترة الحالية. وفي بعض الدول قد يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير إضافية تهدف إلى منع الاعتماد مستقبلاً على تقرير المراجع الصادر سابقاً عن القوائم المالية لفترة سابقة.

القوائم المالية للفترة السابقة المُراجعة من قبل مراجع سابق (راجع: الفقرة ١٨)

أ١٢. قد لا يكون المراجع السابق قادراً على إعادة إصدار تقريره عن القوائم المالية للفترة السابقة، أو قد لا تكون لديه رغبة في ذلك. ويمكن أن تشير فقرة أمر آخر يتم إضافتها في تقرير المراجع إلى أن المراجع السابق قد أصدر تقريره عن القوائم المالية للفترة السابقة قبل تعديلها. وبالإضافة إلى ذلك، فإنه إذا تم التعاقد مع المراجع لمراجعة التعديل وحصل المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بحيث أصبح راضياً عن مدى مناسبة التعديل، فإن تقرير المراجع يمكن أن يتضمن أيضاً الفقرة التالية:

> في إطار مراجعتنا للقوائم المالية لعام ٢×٢٠، راجعنا أيضاً التعديلات المبينة في الإيضاح X التي طُبقت لتعديل القوائم المالية لعام ١×٢٠. وفي رأينا، فإن هذه التعديلات تُعد مناسبة وقد طُبقت بشكلٍ سليم. ونحن لم نتعاقد لمراجعة أو فحص أو تطبيق أي إجراءات تتعلق بالقوائم المالية للشركة لعام ١×٢٠ بخلاف ما يتعلق بالتعديلات، وبالتالي فإننا لا نبدي رأياً أو أي شكلٍ آخر من أشكال التأكيد بشأن القوائم المالية لعام ١×٢٠ ككل.

القوائم المالية غير المُراجعة للفترة السابقة (راجع: الفقرة ١٩)

أ١٣. إذا لم يكن المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، فإنه مطالب بموجب معيار المراجعة (٧٠٥) بإبداء رأي متحفظ، أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية، حسب مقتضى الحال. وإذا واجه المراجع صعوبة كبيرة في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تفيد بأن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على تحريفات تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية، فقد يقرر أن هذا يُعد أمراً رئيساً للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة ٧٠١.

---

[٨] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

[٩] معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

الملحق[*]

(راجع: الفقرات أ٥، أ٧، أ١٠)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل[**]

المثال التوضيحي (١): الأرقام المقابلة

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)[١٠] 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).[١١]**
- **تضمن تقرير المراجع عن الفترة السابقة، وفق ما صدر سابقاً، رأياً متحفظاً.**
- **لم يتم علاج الأمر الذي نشأ عنه التعديل.**
- **تُعد التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر على أرقام الفترة الحالية جوهرية، وتتطلب تعديلاً على رأي المراجع بشأن أرقام الفترة الحالية.**
- **المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وآداب 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).[١٢]**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.**
- **لم يحصل المراجع على أية معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره.**
- **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.**

---

* 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.

[١٠] معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (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 تعتمده الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.

[١١] معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"

[١٢] معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

تقرير المراجع المستقل

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

التقرير عن مراجعة القوائم المالية[١٣]

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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، وباستثناء 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 لـ) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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.

أساس الرأي المتحفظ

وفقاً لما تمت مناقشته في الإيضاح X المرفق بالقوائم المالية، لم يظهر أي استهلاك في القوائم المالية، الأمر الذي يشكل خروجاً على المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. ويأتي ذلك نتيجة لقرار اتخذته الإدارة في بداية السنة المالية السابقة، مما جعلنا نتحفظ في رأينا بشأن مراجعة القوائم المالية المتعلقة بتلك السنة. واستناداً إلى طريقة القسط الثابت للاستهلاك ومعدلات سنوية بنسبة ٥% للمباني و٢٠% للمعدات، فإن خسارة السنة ينبغي أن تزيد بـ××× في سنة ٢٠×١، وبـ××× في سنة ٢٠×٠، والعقارات والآلات والمعدات ينبغي أن تخفض عن طريق استهلاك مجمع بـ××× في سنة ٢٠×١ وبـ××× في سنة ٢٠×٠، وينبغي أن تزيد الخسارة المجمعة بـ××× في سنة ٢٠×١ وبـ××× في سنة ٢٠×٠.

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 وآداب 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 كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية الموحدة[١٤]

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠)*[١٥] *- 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)*]

---

[١٣] 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.

* معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي معايير المراجعة الدولية كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أيا من متطلبات تلك المعايير.

[١٤] 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.

[١٥] معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

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

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

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

المثال التوضيحي (٢): الأرقام المقابلة

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) 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).**
- **تضمن تقرير المراجع عن الفترة السابقة، وفق ما صدر سابقاً، رأياً متحفظاً.**
- **لم يتم علاج الأمر الذي نشأ عنه التعديل.**
- **تعد التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر على أرقام الفترة الحالية غير جوهرية، إلا أنها تتطلب تعديلاً على رأي المراجع بسبب التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر الذي لم يتم علاجه على قابلية مقارنة أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة لها.**
- **المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وآداب 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).**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.**
- **لم يحصل المراجع على أية معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره.**
- **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[١٦]

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا على الأرقام المقابلة، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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.

[١٦] 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

نظراً لأننا تعاقدنا على المراجعة مع الشركة خلال عام ٢٠×٠، فلم نتمكن من حضور جرد المخزون الفعلي في بداية تلك الفترة، ولم نتمكن كذلك من التوصل عن طريق وسائل بديلة إلى اقتناع بشأن كميات المخزون. ونظراً لأن مخزون أول الفترة يؤثر على تحديد نتائج العمليات، فإننا لم نكن قادرين على تحديد ما إذا كانت التعديلات على نتائج العمليات والأرباح المحتجزة أول الفترة يمكن أن تكون ضرورية لسنة ٢٠×٠. وعليه، فقد تم تعديل رأينا في مراجعة القوائم المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٠. ورأينا في القوائم المالية للفترة الحالية مُعدَّلٌ أيضاً بسبب التأثير المحتمل لهذا الأمر على قابلية مقارنة أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة لها.

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 وآداب 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 كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[١٧]

[*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)*]

[*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): الأرقام المقابلة

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) 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).**
- **توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.**
- **المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وآداب 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).**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.**
- **حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.**
- **تم عرض الأرقام المقابلة، وتمت مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة بواسطة مراجع سابق.**
- **ولا توجد أنظمة أو لوائح تمنع المراجع من الإشارة إلى تقرير المراجع السابق بشأن الأرقام المقابلة، وقد قرر القيام بذلك.**
- **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[١٨]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ 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.

أساس الرأي

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 وآداب المهنة

[١٨] 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.

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 كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا.

أمر آخر

تمت مراجعة القوائم المالية للشركة للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٠، من قبل مراجع آخر أبدى رأياً غير معدل في تلك القوائم في ٣١ مارس ١×٢٠.

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 (١) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)*][١٩]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٢٠]

[*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)*]

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

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

---

[١٩] معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

[٢٠] 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): القوائم المالية المقارنة

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) 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).**
- **مطلوب من المراجع التقرير عن كلٍ من القوائم المالية للفترة الحالية والقوائم المالية للفترة السابقة فيما يتصل بمراجعة السنة الحالية.**
- **تضمن تقرير المراجع عن الفترة السابقة، وفق ما صدر سابقاً، رأياً متحفظاً.**
- **لم يتم علاج الأمر الذي نشأ عنه التعديل.**
- **تُعد التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر على أرقام الفترة الحالية جوهرية لكل من القوائم المالية للفترة الحالية والقوائم المالية للفترة السابقة، وتتطلب تعديلاً في رأي المراجع.**
- **المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وآداب 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).**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.**
- **لم يحصل المراجع على أية معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره.**
- **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[٢١]

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمتي المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ و ٢٠×٠، وقائمتي الدخل الشامل، وقائمتي التغيرات في حقوق الملكية، وقائمتي التدفقات النقدية عن السنتين المنتهيتين في هذين التاريخين، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

وفي رأينا، وباستثناء 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 لـ) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ و ٢٠×٠، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنتين

[٢١] 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.

المنتهيتين في هذين التاريخين، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي المتحفظ

وفقاً لما تمت مناقشته في الإيضاح x المرفق بالقوائم المالية، لم يظهر أي استهلاك في القوائم المالية، الأمر الذي يشكل خروجاً على المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. واستناداً إلى طريقة القسط الثابت للاستهلاك ومعدلات سنوية بنسبة ٥% للمباني و٢٠% للمعدات، فإن خسارة السنة ينبغي أن تزيد بـ××× في سنة ٢٠×١، وبـ××× في سنة ٢٠×٠، والعقارات والآلات والمعدات ينبغي أن تخفض عن طريق استهلاك مجمع بـ××× في سنة ٢٠×١ وبـ××× في سنة ٢٠×٠، وينبغي أن تزيد الخسارة المجمعة بـ××× في سنة ٢٠×١ وبـ××× في سنة ٢٠×٠.

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 وآداب 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 كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٢٢]

[*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)*]

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

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

---

٢٢ 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.

معيار المراجعة (٧٢٠): مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٧٢٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للمراجعة (٧٢٠)

مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى

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

الفهرس

الفقرة

مقدمة

نطاق هذا المعيار ١-٩

تاريخ السريان..... ١٠

الأهداف ١١

التعريفات ١٢

المتطلبات

الحصول على المعلومات الأخرى ١٣

قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها ١٤–١٥

الاستجابة عندما يبدو أنه يوجد عدم اتساق جوهري أو عندما يبدو أن المعلومات الأخرى محرفة بشكلٍ جوهري ١٦

الاستجابة عندما يستنتج المراجع وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى ١٧–١٩

الاستجابة عند وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، أو عندما يكون فهم المراجع للمنشأة وبيئتها بحاجة إلى تحديث ٢٠

التقرير ٢١–٢٤

التوثيق ٢٥

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

التعريفات أ١-أ١٠

الحصول على المعلومات الأخرى أ١١–أ٢٢

قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها أ٢٣–أ٣٨

الاستجابة عندما يبدو أنه يوجد عدم اتساق جوهري أو عندما يبدو أن

المعلومات الأخرى محرفة بشكلٍ جوهري أ٣٩-أ٤٣

الاستجابة عندما يستنتج المراجع وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى أ٤٤–أ٥٠

الاستجابة عند وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، أو عندما يكون فهم المراجع للمنشأة وبيئتها بحاجة إلى تحديث أ٥١

التقرير أ٥٢–أ٥٩

الملحق الأول: أمثلة لمبالغ أو بنود أخرى يمكن إدراجها في المعلومات الأخرى

الملحق الثاني: أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٧٢٠) *"مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"* جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) *"الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية"*.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى، سواءً كانت معلومات مالية أو غير مالية (بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع عليها)، المدرجة في التقرير السنوي للمنشأة. وقد يكون التقرير السنوي للمنشأة مستنداً واحداً أو مجموعة من المستندات التي تخدم نفس الغرض.

٢. تمت صياغة هذا المعيار في سياق اضطلاع مراجع مستقل بمراجعة القوائم المالية. ووفقاً لذلك، فإن أهداف المراجع في هذا المعيار تُفهم في سياق الأهداف العامة للمراجع المنصوص عليها في الفقرة ١١ من معيار المراجعة (٢٠٠).[١] وتهدف المتطلبات في معايير المراجعة إلى تمكين المراجع من تحقيق الأهداف المحددة في هذه المعايير، وبالتالي تحقيق الأهداف العامة للمراجع. ولا يغطي رأي المراجع في القوائم المالية المعلومات الأخرى، كما لا يتطلب هذا المعيار من المراجع الحصول على أدلة مراجعة تتجاوز تلك المطلوبة لتكوين رأي في القوائم المالية.

٣. يتطلب هذا المعيار من المراجع قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها، لأن المعلومات الأخرى التي لا تتسق بشكلٍ جوهري مع القوائم المالية أو مع المعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة قد تشير إلى وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، أو وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى، وقد يقوض أي من ذلك من مصداقية القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها. وقد تؤثر تلك التحريفات الجوهرية أيضاً بصورة غير ملائمة على القرارات الاقتصادية للمستخدمين المعد لهم تقرير المراجع.

٤. قد يساعد هذا المعيار أيضاً المراجع في الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة[٢] التي تتطلب من المراجع تجنب أن يقترن اسمه، عن علم منه، بمعلومات يعتقد المراجع أنها تحتوي على إفادات خاطئة أو مضللة بشكلٍ جوهري أو إفادات أو معلومات مُعدَّة بإهمال، أو معلومات تغفل ذكر معلومات ضرورية، أو تحجبها، عندما يكون ذلك الإغفال أو الحجب مضللاً.

٥. قد تتضمن المعلومات الأخرى مبالغ أو بنوداً أخرى المقصد منها أن تكون هي نفس المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في القوائم المالية، والمبالغ أو البنود الأخرى التي حصل المراجع على معرفة بشأنها عند المراجعة، أو المقصد منها أن تلخص هذه المبالغ أو البنود، أو توفر تفصيلاً أكثر عنها. وقد تتضمن المعلومات الأخرى أيضاً أموراً أخرى.

٦. إن مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى (بخلاف مسؤوليات التقرير المنطبقة) تنطبق بغض النظر عمّا إذا كان المراجع قد حصل على المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره أو بعده.

٧. لا ينطبق هذا المعيار على ما يلي:

(أ) الإعلانات الأولية عن المعلومات المالية؛ أو

(ب) وثائق طرح الأوراق المالية، بما في ذلك نشرات الاكتتاب.

٨. لا تمثل مسؤوليات المراجع بموجب هذا المعيار ارتباط تأكيد بشأن المعلومات الأخرى، ولا تفرض على المراجع التزاماً بالوصول إلى تأكيد عن المعلومات الأخرى.

٩. قد يفرض نظام أو لائحة التزامات إضافية على المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى التي هي خارج نطاق هذا المعيار.

تاريخ السريان

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

الأهداف

١١. تتمثل أهداف المراجع، بعد قراءة المعلومات الأخرى، فيما يلي:

---

[١] معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"

[٢] الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي)، الفقرة ي٢/١١١

(أ) النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية؛

(ب) النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة؛

(ج) الاستجابة بشكلٍ مناسب عندما يحدد المراجع أنه توجد على ما يبدو أوجه عدم اتساق جوهري، أو عندما يصبح على علم، بطريقة أخرى، بأن المعلومات الأخرى يبدو أنها محرفة بشكلٍ جوهري؛

(د) إعداد التقرير وفقاً لهذا المعيار.

التعريفات

١٢. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) التقرير السنوي: مستند، أو مجموعة من المستندات، تعدها عادةً بشكل سنوي الإدارة أو المكلفون بالحوكمة طبقاً للأنظمة أو اللوائح أو الأعراف، ويتمثل الغرض منها في تزويد الملاك (أو أصحاب مصلحة مماثلين) بمعلومات عن عمليات المنشأة ونتائجها المالية ومركزها المالي كما هو موضح في القوائم المالية. ويتضمن التقرير السنوي، أو تُرفق به، القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها، ويشتمل عادةً على معلومات عن التطورات التي شهدتها المنشأة، وآفاقها المستقبلية ومخاطرها وحالات عدم التأكد المحيطة بها، وبيان من الهيئة الحاكمة للمنشأة، وتقارير تتناول المسائل المتعلقة بالحوكمة. (راجع: الفقرات أ١–أ٥)

(ب) تحريف المعلومات الأخرى: يوجد تحريف في المعلومات الأخرى عندما يتم ذكر المعلومات الأخرى بشكلٍ غير صحيح أو عندما تكون مضللة بأية صورة أخرى (لأسباب من بينها أنها تغفل أو تحجب معلومات لازمة لسلامة فهم أمر مفصح عنه في المعلومات الأخرى). (راجع: الفقرتين أ٦، أ٧)

(ج) المعلومات الأخرى: معلومات مالية أو غير مالية (بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها) يتم تضمينها في التقرير السنوي للمنشأة. (راجع: الفقرات أ٨–أ١٠)

المتطلبات

الحصول على المعلومات الأخرى

١٣. يجب على المراجع: (راجع: الفقرات أ١١–أ٢٢)

(أ) أن يحدد، من خلال المناقشة مع الإدارة، المستندات التي تشكل التقرير السنوي، والطريقة التي تخطط المنشأة لإصدار تلك المستندات بها والتوقيت المقرر لهذا الإصدار؛

(ب) أن يضع الترتيبات المناسبة مع الإدارة للحصول في الوقت المناسب، وإن أمكن، قبل تاريخ تقرير المراجع على النسخة النهائية من المستندات التي تشكل التقرير السنوي؛

(ج) أن يطلب من الإدارة تقديم إفادة مكتوبة بأن النسخة النهائية من المستندات سيتم تقديمها للمراجع عند توفرها، وقبل أن تصدرها المنشأة، بحيث يستطيع المراجع إكمال الإجراءات التي يتطلبها هذا المعيار، وذلك عندما تكون المستندات المحددة في البند (أ) لن يتم إتاحتها كلها أو بعضها إلا بعد تاريخ تقرير المراجع. (راجع: الفقرة أ٢٢)

قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها

١٤. يجب أن يقرأ المراجع المعلومات الأخرى، وعند القيام بذلك يجب عليه: (راجع: الفقرتين أ٢٣، أ٢٤)

(أ) النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية. وكأساس لهذا النظر، ولتقويم مدى اتساق المعلومات الأخرى، يجب على المراجع مقارنة مبالغ مختارة أو غيرها من البنود الواردة في المعلومات الأخرى (المقصود أن تكون هي نفس المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في القوائم المالية، أو المقصود أن تلخص هذه المبالغ أو البنود أو أن توفر تفصيلاً أكثر عنها) مع تلك المبالغ أو البنود الأخرى في القوائم المالية؛ (راجع: الفقرات أ٢٥–أ٢٩)

(ب) النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة، في سياق أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها عند المراجعة. (راجع: الفقرات أ٣٠–أ٣٦)

١٥. أثناء قراءة المعلومات الأخرى وفقاً للفقرة ١٤، يجب على المراجع أن يظل منتبهاً لكل ما يشير إلى أن المعلومات الأخرى، التي لا تتعلق بالقوائم المالية أو بالمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة، يبدو أنها محرفة بشكلٍ جوهري. (راجع: الفقرات أ٢٤، أ٣٧، أ٣٨)

الاستجابة عندما يبدو أنه يوجد عدم اتساق جوهري أو عندما يبدو أن المعلومات الأخرى محرفة بشكلٍ جوهري

١٦. إذا حدد المراجع أنه يوجد على ما يبدو عدم اتساق جوهري (أو علم بأن المعلومات الأخرى يبدو أنها محرفة بشكلٍ جوهري)، فيجب عليه أن يناقش الأمر مع الإدارة وأن ينفذ، عند اللزوم، إجراءات أخرى لاستنتاج ما إذا كان: (راجع: الفقرات أ٣٩–أ٤٣)

(أ) يوجد تحريف جوهري في المعلومات الأخرى؛ أو

(ب) يوجد تحريف جوهري في القوائم المالية؛ أو

(ج) فهم المراجع للمنشأة وبيئتها يحتاج إلى تحديث.

الاستجابة عندما يستنتج المراجع وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى

١٧. إذا خلص المراجع إلى وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى، فيجب عليه أن يطلب من الإدارة تصحيح المعلومات الأخرى. وفي حالة:

(أ) موافقة الإدارة على إجراء التصحيح، فيجب على المراجع تحديد أن التصحيح قد تم إجراؤه؛ أو

(ب) رفض الإدارة إجراء التصحيح، فيجب على المراجع إبلاغ الأمر للمكلفين بالحوكمة، ومطالبتهم بإجراء التصحيح.

١٨. إذا خلص المراجع إلى وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها قبل تاريخ تقرير المراجع، ولم يتم تصحيح تلك المعلومات بعد إبلاغ المكلفين بالحوكمة، فيجب على المراجع اتخاذ تصرف مناسب، بما في ذلك: (راجع: الفقرة أ٤٤)

(أ) النظر فيما يترتب على ذلك من آثار في تقرير المراجع، وإبلاغ المكلفين بالحوكمة بالكيفية التي يخطط بها المراجع لمعالجة التحريف الجوهري في تقريره (انظر الفقرة ٢٢(هـ)(٢))؛ أو (راجع: الفقرة أ٤٥)

(ب) الانسحاب من الارتباط، متى كان مسموحاً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة. (راجع: الفقرتين أ٤٦، أ٤٧)

١٩. إذا خلص المراجع إلى وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع، فيجب عليه:

(أ) تنفيذ الإجراءات اللازمة في ظل الظروف القائمة إذا تم تصحيح المعلومات الأخرى؛ أو (راجع: الفقرة أ٤٨)

(ب) اتخاذ التصرف المناسب في ضوء الحقوق والالتزامات القانونية للمراجع، إذا لم يتم تصحيح المعلومات الأخرى بعد إبلاغ المكلفين بالحوكمة، سعياً للفت انتباه المستخدمين المعدّ لهم تقرير المراجع، بشكلٍ مناسب، للتحريف الجوهري غير المصحح. (راجع: الفقرتين أ٤٩، أ٥٠)

الاستجابة عند وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، أو عندما يكون فهم المراجع للمنشأة وبيئتها بحاجة إلى تحديث

٢٠. إذا خلص المراجع، نتيجة لتنفيذ الإجراءات الواردة في الفقرتين ١٤ و١٥، إلى وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، أو إذا كان فهم المراجع للمنشأة وبيئتها بحاجة إلى تحديث، فيجب عليه الاستجابة بشكلٍ مناسب وفقاً لمعايير المراجعة الأخرى. (راجع: الفقرة أ٥١)

التقرير

٢١. يجب أن يتضمن تقرير المراجع قسماً منفصلاً بعنوان "معلومات أخرى"، أو عنوان آخر مناسب، عندما يكون واقع الحال في تاريخ التقرير أن المراجع:

(أ) قد حصل على المعلومات الأخرى، أو يتوقع الحصول عليها، فيما يخص مراجعة القوائم المالية لمنشأة مدرجة؛ أو

(ب) قد حصل على بعض أو كل المعلومات الأخرى، فيما يخص مراجعة القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة. (راجع: الفقرة أ٥٢)

٢٢. عندما يتطلب الأمر أن يتضمن تقرير المراجع قسماً للمعلومات الأخرى وفقاً للفقرة ٢١، فيجب أن يتضمن هذا القسم: (راجع: الفقرة أ٥٣)

(أ) عبارة تفيد بأن الإدارة هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى؛

(ب) تحديداً لما يلي:

(١) المعلومات الأخرى، إن وجدت، التي حصل عليها المراجع قبل تاريخ تقريره؛

(٢) المعلومات الأخرى، إن وجدت، المتوقع الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع، فيما يخص مراجعة القوائم المالية لمنشأة مدرجة؛

(ج) عبارة تفيد بأن رأي المراجع لا يغطي المعلومات الأخرى، وبالتالي فإن المراجع لا يبدي (أو لن يُبدي) رأي مراجعة أو أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها؛

(د) وصفاً لمسؤوليات المراجع المتعلقة بقراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها والتقرير عنها، حسبما هو مطلوب بموجب هذا المعيار؛

(هـ) عندما تكون المعلومات الأخرى قد تم الحصول عليها قبل تاريخ تقرير المراجع، يتضمن هذا القسم إمّا:

(١) عبارة تفيد بأن المراجع ليس لديه ما يتم التقرير عنه؛ أو

(٢) عبارة تصف التحريف الجوهري غير المصحح في المعلومات الأخرى إذا خلص المراجع إلى وجود تحريف جوهري غير مصحح في المعلومات الأخرى.

٢٣. عندما يبدي المراجع رأياً متحفظاً أو معارضاً وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)،[٣] فيجب عليه أن ينظر فيما يترتب على الأمر الذي نشأ عنه تعديل الرأي من آثار في العبارة المطلوبة في الفقرة ٢٢(هـ). (راجع: الفقرات أ٥٤–أ٥٨)

التقرير المفروض بموجب نظام أو لائحة

٢٤. إذا كان المراجع مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح في دولة معينة بالإشارة إلى المعلومات الأخرى في تقرير المراجع باستخدام تنسيق أو صيغة محددة، فلا يجوز أن يشير تقرير المراجع إلى المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية[*] إلا إذا تضمن التقرير، كحد أدنى: (راجع: الفقرة أ٥٩)

(أ) تحديداً للمعلومات الأخرى التي حصل عليها المراجع قبل تاريخ تقريره؛

(ب) وصفاً لمسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى؛

(ج) عبارة صريحة تتناول نتيجة عمل المراجع لهذا الغرض.

التوثيق

٢٥. عند تناول متطلبات معيار المراجعة (٢٣٠)[٤] المنطبقة على هذا المعيار، يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة:

(أ) توثيق الإجراءات المنفذة بموجب هذا المعيار؛

(ب) النسخة النهائية من المعلومات الأخرى التي نفذ المراجع عليها العمل المطلوب بموجب هذا المعيار.

***

[٣] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

[*] معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي المعايير الدولية للمراجعة كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أيا من متطلبات تلك المعايير.

[٤] معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

التعريفات

التقرير السنوي (راجع: الفقرة ١٢(أ))

أ١ قد تحدد الأنظمة أو اللوائح أو الأعراف السائدة محتوى التقرير السنوي للمنشآت في دولة معينة، والاسم الذي يجب أن يُشار به إليه؛ ومع ذلك، فإن المحتوى والاسم قد يختلفان داخل الدولة الواحدة ومن دولة لأخرى.

أ٢ يُعد التقرير السنوي عادةً على أساس سنوي. ومع ذلك، فعندما تكون القوائم المالية محل المراجعة مُعدَّة لفترة أقل من سنة أو أكثر منها، فيمكن أيضاً إعداد تقرير سنوي يغطي نفس الفترة التي تغطيها القوائم المالية.

أ٣ في بعض الحالات، قد يكون التقرير السنوي للمنشأة في صورة مستند واحد ويُشار إليه بعنوان "التقرير السنوي" أو بعنوان آخر. وفي حالات أخرى، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو الأعراف السائدة أن تُعد المنشأة تقريراً للملاك (أو لأصحاب مصلحة مماثلين) يحتوي على معلومات عن عمليات المنشأة ونتائجها المالية ومركزها المالي، كما هو موضح في القوائم المالية (أي تقدم لهم تقريراً سنوياً) في صورة مستند واحد، أو في صورة مستندين أو أكثر منفصلين يحققان معاً نفس الغرض. وعلى سبيل المثال، بناءً على الأنظمة أو اللوائح أو الأعراف السائدة في دولة معينة، فقد يشكل واحداً أو أكثر من المستندات الآتية جزءاً من التقرير السنوي:

- تقرير الإدارة، أو تعليقات الإدارة، أو الاستعراض التشغيلي والمالي أو تقارير مماثلة من قبل المكلفين بالحوكمة (على سبيل المثال، تقرير مجلس الإدارة).
- بيان رئيس مجلس الإدارة.
- بيان حوكمة الشركة.
- تقارير الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر.

أ٤ قد يُتاح التقرير السنوي للمستخدمين في شكل مطبوع أو إلكترونياً، بما في ذلك على الموقع الإلكتروني للمنشأة. وقد يستوفي مستند ما (أو مجموعة من المستندات) تعريف التقرير السنوي، بغض النظر عن طريقة إتاحته للمستخدمين.

أ٥ يختلف التقرير السنوي في طبيعته والغرض منه ومحتواه عن التقارير الأخرى، كالتقرير المُعدّ مثلاً لتلبية حاجة مجموعة معينة من أصحاب المصالح إلى المعلومات، أو التقرير المُعدّ للالتزام بهدف تنظيمي معين من أهداف التقرير (حتى عندما يتطلب الأمر إتاحة مثل هذا التقرير للعموم). ومن أمثلة التقارير التي لا تشكل عادةً جزءاً من مجموعة المستندات التي يشملها التقرير السنوي، عند صدورها كمستندات قائمة بذاتها (مع مراعاة الأنظمة أو اللوائح أو الأعراف السائدة)، ومن ثمّ لا تُعدّ من المعلومات الأخرى الواقعة ضمن نطاق هذا المعيار، ما يلي:

- تقارير الصناعة أو التقارير التنظيمية المنفصلة (على سبيل المثال، التقارير عن مدى كفاية رأس المال)، كتلك التي قد يتم إعدادها في صناعات المصارف والتأمين والمعاشات التقاعدية.
- تقارير المسؤولية الاجتماعية للشركات.
- تقارير الاستدامة.
- تقارير التنوع وتكافؤ الفرص.
- تقارير المسؤولية عن المنتج.
- تقارير ظروف العمل وممارسات العمالة.
- تقارير حقوق الانسان.

تحريف المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة ١٢(ب))

أ٦ عندما يتم الإفصاح عن أمر معين في المعلومات الأخرى، فإن المعلومات الأخرى قد تغفل أو تحجب المعلومات الضرورية لسلامة فهم ذلك الأمر. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المعلومات الأخرى تستهدف تناول مؤشرات الأداء الرئيسية التي تستخدمها الإدارة، فإن إغفال ذكر مؤشر أداء رئيسي تستخدمه الإدارة قد يشير إلى أن المعلومات الأخرى مضللة.

أ٧ يمكن مناقشة مفهوم الأهمية النسبية في إطار قابل للتطبيق على المعلومات الأخرى، وإذا كان الأمر كذلك، يمكن أن يوفر مثل هذا الإطار إطاراً مرجعياً للمراجع عند إصدار الأحكام عن الأهمية النسبية بموجب هذا المعيار. إلا أنه في العديد من الحالات، قد لا يكون هناك إطار قابل للتطبيق يتضمن مناقشة لمفهوم الأهمية النسبية عند تطبيقها على المعلومات الأخرى. وفي مثل هذه الظروف، توفر الخصائص الآتية للمراجع إطاراً مرجعياً في تحديد ما إذا كان تحريف المعلومات الأخرى يُعدّ جوهرياً:

- أن يتم النظر للأهمية النسبية في سياق الاحتياجات المشتركة من المعلومات للمستخدمين كمجموعة واحدة. ومن المتوقع أن يكون مستخدمو المعلومات الأخرى هم نفس مستخدمي القوائم المالية، وعلى هذا النحو يمكن توقع أن المستخدمين سيقرؤون المعلومات الأخرى لتوفير سياق للقوائم المالية.
- أن تأخذ الأحكام بشأن الأهمية النسبية في الحسبان الظروف الخاصة بالتحريف، مع مراعاة ما إذا كان المستخدمون سيتأثرون بالتحريف غير المصحح. ولا تؤثر كل التحريفات على القرارات الاقتصادية للمستخدمين.
- أن تشتمل الأحكام بشأن الأهمية النسبية على كل من الاعتبارات النوعية والكمية. وبناءً عليه، قد تأخذ مثل تلك الأحكام في الحسبان طبيعة أو حجم البنود التي تتناولها المعلومات الأخرى في سياق التقرير السنوي للمنشأة.

المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة ١٢(ج))

أ٨ يحتوي الملحق الأول على أمثلة للمبالغ أو البنود الأخرى التي قد يتم تضمينها في المعلومات الأخرى.

أ٩ في بعض الحالات، قد يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق إفصاحات محددة، ولكن يسمح بوضعها خارج القوائم المالية.[٥] ولأن مثل هذه الإفصاحات مطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، فإنها تشكل جزءاً من القوائم المالية. وبالتالي، لا تمثل معلومات أخرى لغرض هذا المعيار.

أ١٠ لا تمثل لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) معلومات أخرى حسب التعريف الوارد في هذا المعيار.

الحصول على المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة ١٣)

أ١١ يكون تحديد المستند الذي يمثل التقرير السنوي أو المستندات التي يتشكل منها ذلك التقرير، واضحاً غالباً استناداً إلى الأنظمة أو اللوائح أو الأعراف السائدة. وفي العديد من الحالات، ربما تكون الإدارة أو المكلفون بالحوكمة قد أصدرت وفقاً لما جرت عليه العادة حزمة من المستندات التي تشكل معاً التقرير السنوي، أو ربما تكون قد آلت على نفسها القيام بذلك. إلا أنه في بعض الحالات، قد لا يكون واضحاً ما هي المستندات التي تمثل، أو التي يتشكل منها، التقرير السنوي. وفي مثل هذه الحالات، يُعد توقيت المستندات والغرض منها (والمستهدفين باستخدامها) من الأمور التي قد تكون ذات صلة بتحديد المراجع للمستندات التي تمثل، أو التي يتشكل منها، التقرير السنوي.

أ١٢ عندما تتم ترجمة التقرير السنوي إلى لغات أخرى بمقتضى الأنظمة أو اللوائح (مثلما قد يحدث عندما توجد في دولة معينة أكثر من لغة رسمية)، أو عندما يتم إعداد "تقارير سنوية" متعددة بموجب قوانين مختلفة (على سبيل المثال، عندما تكون المنشأة مدرجة في أكثر من دولة)، فقد تكون هناك حاجة إلى النظر فيما إذا كان أحد "التقارير السنوية"، أو أكثر من تقرير منها، تشكل جزءاً من المعلومات الأخرى. وقد توفر الأنظمة أو اللوائح المحلية المزيد من الإرشادات في هذا الصدد.

أ١٣ الإدارة أو المكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن إعداد التقرير السنوي. ويمكن أن يتصل المراجع بالإدارة أو المكلفين بالحوكمة بشأن ما يلي:

---

[٥] على سبيل المثال، يسمح المعيار الدولي للتقرير المالي (٧) "الأدوات المالية: الإفصاحات" بأن يتم إدراج إفصاحات معينة تتطلبها المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية في القوائم المالية، أو بتضمين هذه الإفصاحات عن طريق وضع إحالات مرجعية في القوائم المالية إلى بعض القوائم الأخرى، مثل تعليق الإدارة أو تقرير المخاطر، التي تكون متاحة لمستخدمي القوائم المالية بنفس شروط القوائم المالية وفي نفس الوقت.

- توقعات المراجع فيما يتعلق بالحصول على النسخة النهائية من التقرير السنوي (بما في ذلك أية مجموعة من المستندات التي تشكل معاً التقرير السنوي) في الوقت المناسب قبل تاريخ تقرير المراجع، بحيث يستطيع المراجع إنجاز الإجراءات المطلوبة بموجب هذا المعيار قبل تاريخ تقريره، أو إذا لم يكن ذلك ممكناً، ففي أقرب وقت ممكن عملياً، وعلى أية حال يجب أن يكون ذلك قبل إصدار المنشأة لتلك المعلومات.
- الآثار المحتملة المترتبة عندما يتم الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقرير المراجع.

أ١٤ قد تكون الاتصالات المشار إليها في الفقرة أ١٣ مناسبة بشكلٍ خاص، على سبيل المثال:

- عند تنفيذ ارتباط مراجعة لأول مرة.
- عندما يكون هناك تغيير في الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.
- عندما يكون من المتوقع أن يتم الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقرير المراجع.

أ١٥ عندما يتعين أن يقوم المكلفون بالحوكمة باعتماد المعلومات الأخرى قبل إصدارها من المنشأة، فإن النسخة النهائية من مثل هذه المعلومات الأخرى هي تلك التي تم اعتمادها من المكلفين بالحوكمة للإصدار.

أ١٦ في بعض الحالات، قد يكون التقرير السنوي للمنشأة عبارة عن مستند واحد يتم إصداره، وفقاً للأنظمة أو اللوائح أو ممارسات التقرير الخاصة بالمنشأة، بعد فترة وجيزة من فترة التقرير المالي للمنشأة بحيث يكون متاحاً للمراجع قبل تاريخ تقرير المراجع. وفي حالات أخرى، قد لا تكون هناك حاجة لإصدار مثل هذا المستند حتى وقتٍ لاحق، أو قد يتم إصداره في وقت تختاره المنشأة. وقد تكون هناك أيضاً ظروف يكون فيها التقرير السنوي للمنشأة عبارة عن مجموعة من المستندات، يخضع كل منها لمتطلبات مختلفة أو ممارسات تقرير مختلفة من قبل المنشأة فيما يتعلق بتوقيت صدورها.

أ١٧ في تاريخ تقرير المراجع، قد تكون هناك ظروف تأخذ عندها المنشأة في الحسبان إعداد مستند قد يكون جزءاً من التقرير السنوي للمنشأة (على سبيل المثال، تقرير اختياري لأصحاب المصالح) ولكن لا يكون باستطاعة الإدارة أن تؤكد للمراجع غرض أو توقيت صدور مثل هذا المستند. وإذا كان المراجع غير قادر على التأكد من غرض أو توقيت صدور مثل هذا المستند، فإن المستند لا يعد معلومات أخرى لأغراض هذا المعيار.

أ١٨ يمكِّن الحصول على المعلومات الأخرى في الوقت المناسب قبل تاريخ تقرير المراجع من القيام بأي تعديلات يتبين أنه من الضروري إجراؤها على القوائم المالية، أو على تقرير المراجع، أو على المعلومات الأخرى قبل صدورها. وقد يشير خطاب ارتباط المراجعة[٦] إلى اتفاق مع الإدارة على أن تتيح المعلومات الأخرى للمراجع في الوقت المناسب، وإن أمكن، قبل تاريخ تقرير المراجع.

أ١٩ عند إتاحة المعلومات الأخرى للمستخدمين عبر الموقع الإلكتروني للمنشأة فقط، فإن نسخة المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها من المنشأة، وليس مباشرةً من موقع المنشأة، هي الوثيقة ذات الصلة التي سينفذ عليها المراجع الإجراءات وفقاً لهذا المعيار. ولا يتحمل المراجع أية مسؤولية بموجب هذا المعيار للبحث عن المعلومات الأخرى، بما في ذلك المعلومات الأخرى التي قد تكون على الموقع الإلكتروني للمنشأة، ولا أية مسؤولية لتنفيذ أي إجراءات للتأكد من أن المعلومات الأخرى معروضة بشكلٍ مناسب على الموقع الإلكتروني للمنشأة، أو أنها قد تم إرسالها أو عرضها إلكترونياً بشكلٍ مناسب.

أ٢٠ لا يوجد ما يمنع المراجع من تأريخ أو إصدار تقريره في حالة عدم حصوله على بعض أو جميع المعلومات الأخرى.

أ٢١ عندما يتم الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقرير المراجع، لا يُطالب المراجع بتحديث الإجراءات المنفذة وفقاً للفقرتين ٦ و٧ من معيار المراجعة (٥٦٠).[٧]

أ٢٢ يضع معيار المراجعة (٥٨٠)[٨] متطلبات ويقدم إرشادات بشأن استخدام الإفادات المكتوبة. ويتمثل الهدف من الإفادة المكتوبة، التي تتطلب الفقرة ١٣(ج) الحصول عليها فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى التي لن تكون متاحة إلا بعد تاريخ تقرير المراجع، في دعم قدرة المراجع على

---

[٦] معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة أ٢٤

[٧] معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"

[٨] معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة"

استكمال الإجراءات التي يتطلبها هذا المعيار فيما يتعلق بتلك المعلومات. وإضافة لذلك، قد يجد المراجع أنه من المفيد طلب الحصول على إفادات مكتوبة أخرى تفيد، على سبيل المثال، بما يلي:

- أن الإدارة قد أبلغت المراجع بجميع المستندات المتوقع أن تصدرها والتي قد تتشكل منها المعلومات الأخرى؛
- أن القوائم المالية وأي معلومات أخرى حصل عليها المراجع قبل تاريخ تقريره تُعد متسقة مع بعضها، وأن المعلومات الأخرى لا تحتوي على أي تحريفات جوهرية؛
- أن الإدارة تعتزم إعداد وإصدار المعلومات الأخرى التي لم يحصل عليها المراجع قبل تاريخ تقريره، والتوقيت المتوقع لذلك الإصدار.

قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها (راجع: الفقرة ١٤، ١٥)

٢٣أ يُعد المراجع مطالباً بموجب معيار المراجعة (٢٠٠)[٩] بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني. ويتضمن الحفاظ على نزعة الشك المهني عند قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها، على سبيل المثال، إدراك أن الإدارة قد تكون مفرطة في التفاؤل بشأن نجاح خططها، والانتباه للمعلومات التي قد تكون غير متّسقة مع:

(أ) القوائم المالية؛ أو

(ب) المعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة.

٢٤أ وفقاً لمعيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، فإن الشريك المسؤول عن الارتباط مطالب بتحمل المسؤولية عن توجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم،[١٠] والتحقق من أن الجوانب الخاصة بطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص قد تم التخطيط لها وتم تنفيذها وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.[١١] وفي سياق هذا المعيار، فإن العوامل التي يمكن أن تؤخذ في الحسبان عند تحديد أعضاء فريق الارتباط المناسبين لمعالجة متطلبات الفقرتين ١٤ و١٥، تشمل ما يلي:

- الخبرة النسبية لأعضاء فريق الارتباط.
- ما إذا كان أعضاء فريق الارتباط الذي سيتم تكليفهم بالمهام لديهم المعرفة الملائمة التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة لتحديد أوجه عدم الاتساق بين المعلومات الأخرى وتلك المعرفة.
- درجة الحكم التي ينطوي عليها تناول متطلبات الفقرتين ١٤ و١٥. فعلى سبيل المثال، قد يقوم الأعضاء الأقل خبرة في فريق الارتباط بتنفيذ الإجراءات التي تهدف إلى تقويم اتساق المبالغ الواردة في المعلومات الأخرى التي من المقصود أن تكون هي نفس المبالغ الواردة في القوائم المالية.
- ما إذا كان من الضروري في حالة مراجعة المجموعة توجيه استفسارات لمراجع أحد المكونات عند معالجة المعلومات الأخرى المتعلقة بذلك المكون.

النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية (راجع: الفقرة ١٤(أ))

٢٥أ قد تتضمن المعلومات الأخرى مبالغ أو بنود أخرى المقصود منها أن تكون هي نفس المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في القوائم المالية، أو المقصود أن تلخص هذه المبالغ أو البنود أو أن توفر تفصيلاً أكثر عنها. وقد تتضمن أمثلة تلك المبالغ أو البنود الأخرى:

- جداول أو خرائط أو رسوم بيانية تحتوي على معلومات مستخلصة من القوائم المالية.
- إفصاحاً يوفر تفصيلاً أكبر عن رصيد أو حساب يظهر في القوائم المالية، مثل "الإيراد لسنة ٢٠×١ يشمل XXX مليون من المنتج X، و٧٧٧ مليون من المنتج Y".
- توضيحات للنتائج المالية، مثل "مجموع مصروفات البحث والتطوير كان XXX في عام ٢٠×١".

---

[٩] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٥

[١٠] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرتان ٢٩ و٣٠

[١١] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٣٠(أ)

أ٢٦ عند تقويم مدى اتساق المبالغ أو البنود الأخرى المختارة الواردة في المعلومات الأخرى مع القوائم المالية، لا يُعد المراجع مطالباً بمقارنة جميع المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في المعلومات الأخرى، المقصود منها أن تكون هي نفس المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في القوائم المالية، أو المقصود أن تلخص هذه المبالغ أو البنود أو أن توفر تفصيلاً أكثر عنها، مع تلك المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في القوائم المالية.

أ٢٧ يُعد اختيار المبالغ أو البنود الأخرى التي سيتم المقارنة بينها مسألة حكم مهني. ومن بين العوامل ذات الصلة بهذا الحكم ما يلي:

- أهمية المبلغ أو البند الآخر في السياق الذي يتم عرضه فيه، والتي قد تؤثر على الأهمية التي قد يوليها المستخدمون لهذا المبلغ أو البند الآخر (على سبيل المثال، نسبة أو مبلغ رئيسي).
- في حالة القياس الكمّي، الحجم النسبي للمبلغ بالمقارنة مع الحسابات أو البنود التي يتعلق بها الواردة في القوائم المالية أو المعلومات الأخرى.
- حساسية المبلغ أو البند الآخر المعين الوارد في المعلومات الأخرى، على سبيل المثال، المدفوعات على أساس الأسهم للإدارة العليا.

أ٢٨ يُعدّ تحديد طبيعة ومدى الإجراءات التي تتناول المتطلب الوارد في الفقرة ١٤(أ) مسألة حكم مهني، مع إدراك أن مسؤوليات المراجع بموجب هذا المعيار لا تشكل ارتباط تأكيد بشأن المعلومات الأخرى، ولا تفرض التزاماً بالوصول إلى تأكيد عن المعلومات الأخرى. ومن أمثلة هذه الإجراءات ما يلي:

- مقارنة المعلومات بالقوائم المالية، وذلك بالنسبة للمعلومات التي يُقصد منها أن تكون هي نفس المعلومات الواردة في القوائم المالية.
- مقارنة الكلمات المستخدمة والأخذ في الحسبان أهمية الاختلافات في الصيغة المستخدمة، وما إذا كانت تلك الاختلافات تعني ضمناً معاني مختلفة، وذلك بالنسبة للمعلومات التي يُقصد منها أن تُعطي نفس معنى الإفصاحات الواردة في القوائم المالية.
- الحصول من الإدارة على مطابقة بين المبلغ في المعلومات الأخرى والمبلغ في القوائم المالية والقيام بما يلي:
  - مقارنة البنود الواردة في المطابقة مع القوائم المالية والمعلومات الأخرى؛
  - التحقق مما إذا كانت العمليات الحسابية داخل المطابقة دقيقة حسابياً.

أ٢٩ يتضمن تقويم اتساق المبالغ أو البنود الأخرى المختارة الواردة في المعلومات الأخرى مع القوائم المالية، تقويم طريقة عرضها مقارنةً بالقوائم المالية، عندما يكون ذلك ملائماً بالنظر لطبيعة المعلومات الأخرى.

النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة (راجع: الفقرة ١٤(ب))

أ٣٠ قد تتضمن المعلومات الأخرى مبالغ أو بنود لها علاقة بالمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة (بخلاف تلك الواردة في الفقرة ١٤(أ)). وقد تتضمن أمثلة تلك المبالغ أو البنود:

- إفصاحاً عن الوحدات المنتَجة، أو جدولاً يلخص ذلك الإنتاج حسب المنطقة الجغرافية.
- إفادة بأن "الشركة استحدثت المنتج X والمنتج Y خلال العام".
- ملخصاً لمواقع العمليات الرئيسية للمنشأة، مثل "مركز العمليات الرئيسي للمنشأة يقع في الدولة X، وتوجد أيضاً عمليات في الدولتين Y و Z".

أ٣١ تشمل المعرفة التي يكتسبها المراجع أثناء المراجعة فهم المراجع للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة، الذي يتم التوصل إليه وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩).[١٢] ويحدد معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) الفهم المطلوب من المراجع، والذي يتناول أموراً مثل التوصل إلى فهم لما يلي:

(أ) الهيكل التنظيمي للمنشأة وملكيتها وحوكمتها ونموذج أعمالها، بما في ذلك مدى دمج استخدام تقنية المعلومات في نموذج الأعمال؛

(ب) عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى ذات الصلة؛

[١٢] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"، الفقرات ١٩-٢٧

(ج) المقاييس ذات الصلة المستخدمة، داخلياً وخارجياً، لتقييم الأداء المالي للمنشأة.

أ٣٢ قد تشمل المعرفة التي يكتسبها المراجع أثناء المراجعة أيضاً الأمور التي لها طابع مستقبلي. ومثل هذه الأمور قد تتضمن، على سبيل المثال، التوقعات التجارية والتدفقات النقدية المستقبلية التي يأخذها المراجع في الحسبان عند تقويم الافتراضات التي تستخدمها الإدارة في تطبيق اختبارات الهبوط في القيمة على الأصول غير الملموسة مثل الشهرة، أو عند تقويم تقدير الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

أ٣٣ عند النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة، قد يركز المراجع على تلك الأمور الواردة في المعلومات الأخرى والتي على قدرٍ كافٍ من الأهمية بحيث إن أي تحريف في المعلومات الأخرى فيما يتعلق بتلك الأمور قد يكون جوهرياً.

أ٣٤ فيما يتعلق بالعديد من الأمور الواردة في المعلومات الأخرى، فإن تذكر المراجع لأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها أثناء المراجعة قد يكون كافياً لتمكين المراجع من النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة. وكلما زادت خبرة المراجع ودرايته بالجوانب الرئيسية للمراجعة، زادت احتمالية أن يكون تذكر المراجع للأمور ذات الصلة كافياً. فعلى سبيل المثال، قد يكون المراجع قادراً على النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها أثناء المراجعة، دون الحاجة لاتخاذ مزيد من التصرفات، في ضوء تذكر المراجع للمناقشات التي جرت مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، أو نتائج الإجراءات التي تم القيام بها أثناء المراجعة، مثل قراءة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة.

أ٣٥ قد يحدد المراجع أن الرجوع إلى توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة أو توجيه الاستفسارات إلى الأعضاء المعنيين في فريق الارتباط أو إلى مراجعي مكونات المجموعة المعنيين هو أمر مناسب كأساس لنظر المراجع فيما إذا كان يوجد عدم اتساق جوهري. فعلى سبيل المثال:

- عندما تصف المعلومات الأخرى التوقف المخطط لخط إنتاج رئيسي، فإن المراجع على الرغم من علمه بهذا التوقف، قد يقوم بتوجيه استفسارات إلى أعضاء فريق الارتباط المعنيين الذين نفذوا إجراءات المراجعة في هذا المجال لدعم نظر المراجع فيما إذا كان الوصف غير متسق بشكلٍ جوهري مع المعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة.
- عندما تصف المعلومات الأخرى تفاصيل مهمة لدعوى قضائية تم تناولها أثناء المراجعة، ولكن لم يستطع المراجع تذكرها على نحو كافٍ، فقد يكون من الضروري الرجوع إلى توثيق أعمال المراجعة الذي يحتوي على ملخص لهذه التفاصيل.

أ٣٦ يُعد رجوع المراجع إلى توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة ومدى ذلك الرجوع، أو توجيه الاستفسارات إلى الأعضاء المعنيين في فريق الارتباط أو إلى مراجعي مكونات المجموعة المعنيين، مسألة حكم مهني. ومع ذلك، قد لا يكون من الضروري للمراجع الرجوع إلى توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة، أو توجيه الاستفسارات إلى الأعضاء المعنيين في فريق الارتباط أو إلى مراجعي مكونات المجموعة المعنيين عن أي أمر وارد في المعلومات الأخرى.

الانتباه الدائم للإشارات الأخرى التي تفيد بأن المعلومات الأخرى يبدو أنها محرفة بشكلٍ جوهري (راجع: الفقرة ١٥)

أ٣٧ قد تتضمن المعلومات الأخرى مناقشة للأمور غير المتعلقة بالقوائم المالية، وقد تمتد أيضاً إلى ما هو أبعد من المعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد تتضمن المعلومات الأخرى قوائم عن انبعاثات الغازات المسببة للاحتباس الحراري من المنشأة.

أ٣٨ إن الانتباه الدائم للإشارات الأخرى التي تدل على أنه يوجد، فيما يبدو، تحريف جوهري في المعلومات الأخرى التي لا تتعلق بالقوائم المالية أو بالمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة يساعد المراجع في الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تتطلب من المراجع تجنب أن يقترن اسمه، عن علم منه، بمعلومات أخرى يعتقد المراجع أنها تحتوي على إفادات خاطئة أو مضللة بشكلٍ جوهري أو إفادات مُعدة بإهمال، أو معلومات تغفل ذكر معلومات ضرورية أو تحجبها بحيث تكون تلك المعلومات الأخرى مضللة.[١٣] ويحتمل أن يؤدي الانتباه الدائم للإشارات الأخرى تدل فيما يبدو على وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى إلى تعرف المراجع على أمور، مثل:

- الاختلافات بين المعلومات الأخرى والمعرفة العامة لعضو فريق الارتباط الذي يقرأ تلك المعلومات الأخرى، فضلاً عن المعرفة التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة، التي تدعو المراجع إلى الاعتقاد بأن المعلومات الأخرى يبدو أنها محرفة بشكلٍ جوهري؛ أو

[١٣] الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة، الفقرة ي٢/١١١

- عدم الاتساق الداخلي في المعلومات الأخرى الذي يدعو المراجع إلى الاعتقاد بأن المعلومات الأخرى يبدو أنها محرفة بشكلٍ جوهري.

الاستجابة عندما يبدو أنه يوجد عدم اتساق جوهري أو عندما يبدو أن المعلومات الأخرى محرفة بشكلٍ جوهري (راجع: الفقرة ١٦)

أ٣٩ قد تتضمن مناقشة المراجع مع الإدارة حول عدم الاتساق الجوهري (أو المعلومات الأخرى التي يبدو أنها محرفة بشكلٍ جوهري) مطالبة الإدارة بتقديم الدعم لأساس إفاداتها في المعلومات الأخرى. واستناداً إلى المعلومات أو التفسيرات الإضافية المقدمة من الإدارة، قد يقتنع المراجع بأن المعلومات الأخرى غير محرفة بشكلٍ جوهري. فعلى سبيل المثال، قد تشير تفسيرات الإدارة إلى وجود أسباب معقولة وكافية للاختلافات الوجيهة في الاجتهاد.

أ٤٠ وفي المقابل، قد توفر المناقشة مع الإدارة المزيد من المعلومات التي تدعم استنتاج المراجع بشأن وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى.

أ٤١ قد تكون مخالفة المراجع للإدارة في الأمور الاجتهادية أصعب من مخالفته لها في الأمور التي تمثل حقائق بشكل أكبر. ومع ذلك، فقد تكون هناك ظروف يخلُص فيها المراجع إلى أن المعلومات الأخرى تحتوي على إفادات لا تتسق مع القوائم المالية أو مع المعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة. وقد تثير هذه الظروف شكوكاً حول المعلومات الأخرى أو القوائم المالية أو المعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة.

أ٤٢ نظراً لاتساع نطاق التحريفات الجوهرية المحتملة في المعلومات الأخرى، فإن طبيعة ومدى الإجراءات الأخرى التي قد ينفذها المراجع لاستنتاج ما إذا كان هناك تحريف جوهري في المعلومات الأخرى هما من الأمور التي تعود إلى الحكم المهني للمراجع بحسب الظروف القائمة.

أ٤٣ عندما يوجد أمر ما غير متعلق بالقوائم المالية أو بالمعرفة التي حصل عليها المراجع أثناء المراجعة، فإن المراجع قد لا يكون قادراً على إجراء تقييم كامل لردود الإدارة على استفساراته. ومع ذلك، واستناداً إلى المعلومات أو التفسيرات الإضافية المقدمة من الإدارة، أو بعد التغييرات التي تجريها الإدارة على المعلومات الأخرى، قد يقتنع المراجع بأن عدم الاتساق الجوهري لم يعد من الواضح أنه موجود أو أن المعلومات الأخرى لم يعد من الواضح أنها محرفة بشكلٍ جوهري. وعندما لا يكون المراجع قادراً على استنتاج أن عدم الاتساق الجوهري لم يعد من الواضح أنه موجود، أو أن المعلومات الأخرى لم يعد من الواضح أنها محرفة بشكلٍ جوهري، فإنه قد يطلب من الإدارة التشاور مع طرف ثالث مؤهل (على سبيل المثال، أحد الخبراء الذين تستعين بهم الإدارة أو مستشار قانوني). وفي حالات معينة، وبعد الأخذ في الحسبان الردود المتحصل عليها من التشاور مع الإدارة، قد لا يكون المراجع قادراً على استنتاج ما إذا كان هناك تحريف جوهري في المعلومات الأخرى أم لا. ومن بين التصرفات التي قد يتخذها المراجع عندئذ واحد أو أكثر مما يلي:

- استشارة المستشار القانوني للمراجع؛ أو
- النظر فيما يترتب على ذلك من آثار في تقرير المراجع، على سبيل المثال ما إذا كان سيتم وصف الظروف عندما يوجد قيد مفروض من الإدارة؛ أو
- الانسحاب من المراجعة، متى كان مسموحاً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

الاستجابة عندما يستنتج المراجع وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى

الاستجابة عندما يستنتج المراجع وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها قبل تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة ١٨)

أ٤٤ تُعد التصرفات التي يتخذها المراجع في حالة عدم تصحيح المعلومات الأخرى بعد إبلاغ المكلفين بالحوكمة بها، مسألة حكم مهني للمراجع. وقد يأخذ المراجع في الحسبان ما إذا كان المبرر الذي قدمته الإدارة والمكلفون بالحوكمة لعدم إجراء التصحيح يثير شكوكاً حول نزاهة أو أمانة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، مثلما يكون عليه الحال عندما يشك المراجع في وجود نية للتضليل. وقد يرى المراجع أيضاً أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية. وفي بعض الحالات، قد يكون مطلوباً من المراجع بموجب الأنظمة أو اللوائح أو معايير مهنية أخرى إبلاغ الأمر لسلطة تنظيمية أو هيئة مهنية معنية.

الآثار المترتبة في عملية التقرير (راجع: الفقرة ١٨(أ))

أ٤٥ في حالات نادرة، قد يكون من المناسب الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية عندما يثير الرفض لتصحيح التحريف الجوهري في المعلومات الأخرى شكوكاً حول نزاهة الإدارة والمكلفين بالحوكمة مما يدعو للشك في إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة بشكلٍ عام.

الانسحاب من الارتباط (راجع: الفقرة ١٨(ب))

أ٤٦ قد يكون من المناسب الانسحاب من الارتباط، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، عندما تثير الظروف المحيطة برفض تصحيح التحريف الجوهري في المعلومات الأخرى شكوكاً حول نزاهة الإدارة والمكلفين بالحوكمة مما يدعو للشك في إمكانية الاعتماد على الإفادات التي تم الحصول عليها منهم أثناء المراجعة.

الاعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرة ١٨(ب))

أ٤٧ قد لا يكون الانسحاب من الارتباط ممكناً في القطاع العام. وفي مثل هذه الحالات، قد يصدر المراجع تقريراً إلى السلطة المعنية يذكر فيه تفاصيل الأمر، أو قد يتخذ تصرفات أخرى مناسبة.

الاستجابة عندما يستنتج المراجع وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة ١٩)

أ٤٨ إذا خلُص المراجع إلى وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقريره، وقد تم تصحيح ذلك التحريف الجوهري، فإن إجراءات المراجع اللازمة في ظل الظروف القائمة تتضمن تحديد أن التصحيح قد تم إجراؤه (وفقاً للفقرة ١٧(أ)) وقد تتضمن مراجعة الخطوات التي اتخذتها الإدارة للاتصال بأولئك الذين استلموا المعلومات الأخرى، إذا كانت قد صدرت سابقاً، لإبلاغهم بالتعديل.

أ٤٩ في حالة عدم موافقة المكلفين بالحوكمة على إعادة النظر في المعلومات الأخرى، فإن اتخاذ التصرف المناسب سعياً للفت انتباه المستخدمين المُعدّ لهم تقرير المراجع بشكل مناسب إلى التحريف الجوهري غير المصحح، يتطلب ممارسة الحكم المهني، وقد يتأثر ذلك بالأنظمة أو اللوائح ذات الصلة. وبناءً عليه، فقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية بشأن حقوقه والتزاماته القانونية.

أ٥٠ عندما يظل التحريف الجوهري للمعلومات الأخرى دون تصحيح، فإن التصرفات المناسبة التي قد يتخذها المراجع سعياً للفت انتباه المستخدمين المُعدّ لهم تقرير المراجع بشكلٍ مناسب إلى التحريف الجوهري غير المصحح، عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح بذلك، تتضمن على سبيل المثال:

- تقديم تقرير مراجع جديد أو معدل للإدارة، بما في ذلك قسم معدل وفقاً للفقرة ٢٢، ومطالبة الإدارة بتقديم هذا التقرير الجديد أو المعدل للمستخدمين المُعدّ لهم تقرير المراجع. وعند القيام بذلك، قد يحتاج المراجع إلى النظر في التأثير، إن وجد، على تاريخ تقرير المراجع الجديد أو المعدل، في ضوء متطلبات معايير المراجعة أو في ضوء الأنظمة أو اللوائح المنطبقة. وقد يقوم المراجع أيضاً بمراجعة الخطوات التي اتخذتها الإدارة لتقديم التقرير الجديد أو المعدل لهؤلاء المستخدمين؛ أو
- لفت انتباه المستخدمين المُعدّ لهم تقرير المراجع إلى التحريف الجوهري في المعلومات الأخرى (على سبيل المثال، عن طريق تناول الأمر في اجتماع الجمعية العمومية للمساهمين)؛ أو
- إبلاغ السلطة التنظيمية أو الهيئة المهنية المعنية بالتحريف الجوهري غير المصحح؛ أو
- النظر فيما يترتب على ذلك من آثار في استمرار الارتباط (انظر أيضاً الفقرة أ٤٦).

الاستجابة عند وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، أو عندما يكون فهم المراجع للمنشأة وبيئتها بحاجة إلى تحديث (راجع: الفقرة ٢٠)

أ٥١ عند قراءة المعلومات الأخرى، قد يصبح المراجع على علم بمعلومات جديدة لها آثار مترتبة تلحق ما يلي:

- فهم المراجع للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة، مما قد يشير إلى ضرورة إعادة النظر في تقييم المراجع للمخاطر.[١٤]
- مسؤولية المراجع عن تقويم تأثير التحريفات المُكتشفة على المراجعة وتأثير التحريفات غير المُصَحَحَة، إن وجدت، على القوائم المالية.[١٥]

[١٤] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرات ١٩-٢٦ و٣٧

[١٥] معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"

- مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة.[١٦]

عملية التقرير (راجع: الفقرات ٢١-٢٤)

أ٥٢ لمراجعة القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، قد يرى المراجع أنه من المناسب أن يحدد في تقريره المعلومات الأخرى التي يتوقع الحصول عليها بعد تاريخ تقريره، من أجل توفير المزيد من الشفافية بشأن المعلومات الأخرى الخاضعة لمسؤوليات المراجع بموجب هذا المعيار. وقد يرى المراجع أنه من المناسب القيام بذلك، على سبيل المثال، عندما تكون الإدارة قادرة على أن تؤكد للمراجع أن هذه المعلومات الأخرى ستصدر بعد تاريخ تقريره.

عبارات توضيحية (راجع: الفقرتين ٢١، ٢٢)

أ٥٣ يتضمن الملحق الثاني أمثلة توضيحية لقسم "المعلومات الأخرى" في تقرير المراجع.

الآثار المترتبة في عملية التقرير عندما يكون رأي المراجع في القوائم المالية متحفظاً أو معارضاً (راجع: الفقرة ٢٣)

أ٥٤ قد لا يكون لرأي المراجع المتحفظ أو المعارض في القوائم المالية تأثير على العبارة المطلوبة بموجب الفقرة ٢٢(هـ) إذا كان الأمر المتعلق به تعديل رأي المراجع لم يتم تضمينه أو تناوله بطريقة أخرى في المعلومات الأخرى، ولم يكن للأمر تأثير على أي جزء من المعلومات الأخرى. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون للرأي المتحفظ في القوائم المالية بسبب عدم الإفصاح عن أجور أعضاء مجلس الإدارة على النحو المطلوب بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، أي آثار مترتبة في عملية التقرير المطلوبة بموجب هذا المعيار. وفي ظروف أخرى، قد تكون هناك آثار مترتبة في عملية التقرير كما هو موضح في الفقرات أ٥٥-أ٥٨.

الرأي المتحفظ بسبب تحريف جوهري في القوائم المالية

أ٥٥ في الحالات التي يبدي فيها المراجع رأياً متحفظاً، يمكن النظر فيما إذا كانت المعلومات الأخرى أيضاً مُحرَّفة بشكلٍ جوهري لنفس الأمر الذي نشأ عنه الرأي المتحفظ في القوائم المالية أو لأمر ذي علاقة به.

الرأي المتحفظ بسبب قيد على النطاق

أ٥٦ عندما يكون هناك قيد على النطاق فيما يتعلق ببند جوهري في القوائم المالية، فإن المراجع لن يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن هذا الأمر. وفي هذه الظروف، قد يكون المراجع غير قادر على استنتاج ما إذا كانت المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في المعلومات الأخرى فيما يتعلق بهذا الأمر تؤدي إلى تحريف جوهري في المعلومات الأخرى. وبناءً عليه، فإن المراجع قد يحتاج إلى تعديل العبارة المطلوبة بموجب الفقرة ٢٢(هـ) للإشارة إلى عدم قدرته على النظر في الوصف الذي أوردته الإدارة في المعلومات الأخرى للأمر الذي يتعلق به رأي المراجع المتحفظ في القوائم المالية حسبما هو موضح في فقرة أساس الرأي المتحفظ. ومع ذلك يتعين على المراجع التقرير عن أي تحريفات جوهرية أخرى غير مصححة يتم اكتشافها في المعلومات الأخرى.

الرأي المعارض

أ٥٧ إن إبداء رأي معارض في القوائم المالية فيما يتعلق بأمر أو أمور معينة موضحة في فقرة أساس الرأي المعارض لا يبرر عدم التقرير في تقرير المراجع وفقاً للفقرة ٢٢(هـ)(٢) عن التحريفات الجوهرية التي اكتشفها المراجع في المعلومات الأخرى. وعندما يتم إبداء رأي معارض في القوائم المالية، فقد يحتاج المراجع إلى تعديل العبارة المطلوبة بموجب الفقرة ٢٢(هـ) بشكلٍ مناسب، على سبيل المثال، للإشارة إلى أن المبالغ أو البنود الواردة في المعلومات الأخرى مُحرَّفة بشكلٍ جوهري لنفس الأمر الذي نشأ عنه الرأي المعارض في القوائم المالية أو لأمر ذي علاقة به.

الامتناع عن إبداء رأي

أ٥٨ عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، فإن توفير المزيد من التفاصيل عن المراجعة، بما في ذلك تضمين قسم يتناول المعلومات الأخرى، قد يؤدي إلى حجب حقيقة الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية ككل. وتبعاً لذلك، يتطلب معيار المراجعة (٧٠٥) ألا

[١٦] معيار المراجعة (٥٦٠)، الفقرتان ١٠ و١٤

يتضمن تقرير المراجع في تلك الظروف قسماً يتناول متطلبات التقرير التي بموجب هذا المعيار.

التقرير المفروض بموجب نظام أو لائحة (راجع: الفقرة ٢٤)

أ٥٩ يوضح معيار المراجعة (٢٠٠)[١٧] أن المراجع قد يكون مطالباً بالالتزام بمتطلبات نظامية أو تنظيمية، بالإضافة إلى معايير المراجعة. وعندما يكون هذا هو الحال، فقد يلتزم المراجع باستخدام تنسيق أو صيغة محددة في تقريره تختلف عن تلك الموضحة في هذا المعيار. ويعزز الاتساق في تقرير المراجع، عندما تكون عملية المراجعة قد تمت وفقاً لمعايير المراجعة، المصداقيةَ في السوق العالمية عن طريق تسهيل التعرف على عمليات المراجعة التي تمت وفقاً للمعايير المعترف بها عالمياً. وعندما تكون الاختلافات فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى بين المتطلبات النظامية أو التنظيمية لإعداد التقرير وبين هذا المعيار متعلقة فقط بالتنسيق والصيغة في تقرير المراجع، وعندما يتضمن تقرير المراجع كحد أدنى كل عنصر من العناصر المحددة في الفقرة ٢٤، يمكن أن يشير تقرير المراجع عندئذ إلى المعايير الدولية للمراجعة. وبناءً عليه، يُعد المراجع في مثل هذه الظروف أنه قد التزم بمتطلبات هذا المعيار، حتى عندما يكون التنسيق والصيغة المستخدمان في تقرير المراجع محددين بموجب متطلبات تقرير نظامية أو تنظيمية.

[١٧] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة أ٦٠

الملحق الأول

(راجع: الفقرتين ١٤، أ٨)

أمثلة للمبالغ أو البنود الأخرى التي قد يتم تضمينها في المعلومات الأخرى

فيما يلي أمثلة للمبالغ أو البنود الأخرى التي قد يتم تضمينها في المعلومات الأخرى. وليس المقصود أن تكون هذه القائمة قائمة شاملة.

المبالغ

- بنود تلخص النتائج المالية الرئيسية، مثل صافي الدخل وربحية كل سهم وتوزيعات الأرباح وإيرادات المبيعات والإيرادات التشغيلية الأخرى والمشتريات والمصروفات التشغيلية.
- بيانات تشغيلية مُختارة، مثل الدخل من العمليات المستمرة حسب مناطق التشغيل الرئيسية، أو المبيعات حسب القطاعات الجغرافية أو خطوط الإنتاج.
- بنود خاصة، مثل عمليات استبعاد الأصول، ومخصصات الدعاوى القضائية، والهبوط في قيمة الأصول، والتعديلات الزكوية والضريبية، ومخصصات الحفاظ على البيئة، ومصروفات إعادة الهيكلة وإعادة التنظيم.
- معلومات عن السيولة والموارد الرأسمالية، مثل النقد ومعادلات النقد، والأوراق المالية القابلة للتداول، وتوزيعات الأرباح؛ والديون والإيجار الرأسمالي، والتزامات حقوق الأقلية.
- النفقات الرأسمالية حسب كل قطاع أو قسم.
- المبالغ التي تنطوي عليها ترتيبات خارج قائمة المركز المالي، والتأثيرات المالية ذات الصلة.
- المبالغ التي تنطوي عليها الضمانات والالتزامات التعاقدية، والمطالبات القانونية أو البيئية، والالتزامات المحتملة الأخرى.
- المقاييس أو المعدلات المالية مثل هامش الربح، والعائد على متوسط رأس المال المستخدم، والعائد على متوسط حقوق المساهمين، ومعدل السيولة، ونسبة تغطية الفائدة ونسبة الديون. وبعض هذه المبالغ قد يكون قابلاً للمطابقة مع القوائم المالية بشكل مباشر.

البنود الأخرى

- تفسيرات للتقديرات المحاسبية المهمة والافتراضات المتعلقة بها.
- تحديد الأطراف ذات العلاقة ووصف المعاملات معهم.
- الإعلان عن سياسات المنشأة أو منهجها في إدارة السلع، ومخاطر تبادل العملات الأجنبية أو مخاطر معدل الفائدة، على سبيل المثال من خلال استخدام العقود الآجلة، وعقود مبادلة معدلات الفائدة، أو غيرها من الأدوات المالية.
- توضيحات لطبيعة الترتيبات خارج قائمة المركز المالي.
- توضيحات للضمانات، والتعويضات، والالتزامات التعاقدية، وحالات الالتزام البيئي أو بموجب الدعاوى القضائية، والالتزامات المحتملة الأخرى، بما في ذلك تقييمات الإدارة النوعية للمخاطر المتعلقة بالمنشأة.
- توضيحات للتغيرات في المتطلبات النظامية أو التنظيمية، كفرض لوائح ضريبية أو بيئية جديدة، التي أثّرت بشكلٍ جوهري على عمليات المنشأة أو مركزها المالي، أو التي سيكون لها تأثير جوهري على التوقعات المالية المستقبلية للمنشأة.
- تقييمات الإدارة النوعية لتأثيرات معايير التقرير المالي الجديدة التي دخلت حيز النفاذ خلال هذه الفترة، أو التي ستدخل حيز النفاذ في الفترة التالية، على النتائج المالية والمركز المالي والتدفقات النقدية للمنشأة.
- التوضيحات العامة لبيئة الأعمال والآفاق المستقبلية.
- نظرة عامة على الاستراتيجية.

- توضيحات لاتجاهات الأسعار السوقية للسلع الأساسية أو المواد الخام.
- التباين في العرض والطلب والظروف التنظيمية بين الأقاليم الجغرافية.
- تفسيرات لعوامل معينة تؤثر على القدرة الربحية للمنشأة في قطاعات محددة.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرات ٢١، ٢٢، أ٥٣)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى

- المثال التوضيحي (١): تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وعدم اكتشافه لتحريف جوهري في تلك المعلومات.
- المثال التوضيحي (٢): تقرير المراجع عن منشأة مدرجة والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وعدم اكتشافه لتحريف جوهري في تلك المعلومات، وتوقعه بالحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.
- المثال التوضيحي (٣): تقرير المراجع عن منشأة غير مدرجة والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وعدم اكتشافه لتحريف جوهري في تلك المعلومات، وتوقعه بالحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.
- المثال التوضيحي (٤): تقرير المراجع عن منشأة مدرجة والذي يحتوي على رأي غير معدل عند عدم حصول المراجع على أي معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره ولكنه يتوقع الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.
- المثال التوضيحي (٥): تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وخلوصه إلى وجود تحريف جوهري في تلك المعلومات.
- المثال التوضيحي (٦): تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي معدل عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره ووجود قيد على النطاق فيما يتعلق ببند جوهري في القوائم المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.
- المثال التوضيحي (٧): تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي معارض عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، وتأثير الرأي المعارض في القوائم المالية الموحدة أيضاً على المعلومات الأخرى.

المثال التوضيحي (١): تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وعدم اكتشافه لتحريف جوهري في تلك المعلومات.

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

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة، سواءً كانت مدرجة أو غير مدرجة، باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠)[١٨] 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).**
- **توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.**
- **المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وآداب 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).[١٩]**
- **تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).[٢٠]**
- **حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.**
- **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[٢١]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ 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.

أساس الرأي

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 وآداب

---

[١٨] معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

[١٩] معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

[٢٠] معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل" قسم الأمور الرئيسة للمراجعة مطلوب للمنشآت المدرجة فقط.

[٢١] 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.

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 كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا.

[الأمور الرئيسة للمراجعة[٢٢]

الأمور الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور.

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

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

الإدارة[٢٣] هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى. وتشمل المعلومات الأخرى [المعلومات الواردة في التقرير X،[٢٤] ولكنها لا تتضمن القوائم المالية وتقرير المراجع عنها.]

ولا يغطي رأينا في القوائم المالية المعلومات الأخرى، ونحن لا نبدي أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية، فإن مسؤوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى، والنظر عند القيام بذلك فيما إذا كانت المعلومات الأخرى غير متسقة بشكلٍ جوهري مع القوائم المالية أو مع المعرفة التي حصلنا عليها أثناء المراجعة، أو ما إذا كانت تبدو بأية صورة أخرى مُحرَّفة بشكلٍ جوهري. وإذا خَلُصنا إلى وجود تحريف جوهري في هذه المعلومات الأخرى، استناداً إلى العمل الذي قمنا بتنفيذه، فإننا مطالبون بالتقرير عن تلك الحقيقة. وليس لدينا ما نقرر عنه في هذا الشأن.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٢٥]

[*يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠)*[٢٦] *- 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 الماثل هو [*الاسم*].[٢٧]]

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

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

---

٢٢ قسم الأمور الرئيسة للمراجعة مطلوب للمنشآت المدرجة فقط.

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

٢٤ يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

٢٥ 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.

٢٦ معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

٢٧ يُذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع لأعمال مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة، ما لم يكن من المتوقع بدرجة معقولة، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن يؤدي ذلك الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي (انظر معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٤٦).

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

المثال التوضيحي (٢): تقرير المراجع عن منشأة مدرجة والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وعدم اكتشافه لتحريف جوهري في تلك المعلومات، وتوقعه بالحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.

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) 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).**
- **توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.**
- **المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وآداب 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 الرئيسة للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).**
- **حصل المراجع على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره ولم يكتشف أي تحريف جوهري في تلك المعلومات، ويتوقع الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.**
- **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[٢٨]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ 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.

أساس الرأي

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 وآداب

[٢٨] 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.

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 كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا.

الأمور الرئيسة للمراجعة

الأمور الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور.

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

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

الإدارة[٢٩] هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى. وتشمل المعلومات الأخرى التقرير X[٣٠] (ولكنها لا تتضمن القوائم المالية وتقريرنا عنها)، الذي حصلنا عليه قبل تاريخ تقرير المراجع، والتقرير Y، الذي من المتوقع أن يكون متاحاً لنا بعد ذلك التاريخ.

ولا يغطي رأينا في القوائم المالية المعلومات الأخرى، ونحن لا نبدي، ولن نبدي، أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية، فإن مسؤوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى المحددة أعلاه، والنظر عند القيام بذلك فيما إذا كانت المعلومات الأخرى غير متسقة بشكلٍ جوهري مع القوائم المالية أو مع المعرفة التي حصلنا عليها أثناء المراجعة، أو ما إذا كانت تبدو بأية صورة أخرى مُحرَّفة بشكلٍ جوهري.

وإذا خَلُصنا إلى وجود تحريف جوهري في هذه المعلومات الأخرى، استناداً إلى العمل الذي قمنا بتنفيذه على المعلومات الأخرى التي حصلنا عليها قبل تاريخ هذا التقرير، فإننا مطالبون بالتقرير عن تلك الحقيقة. وليس لدينا ما نقرر عنه في هذا الشأن.

[وعند قراءتنا للتقرير Y، فإذا خلصنا إلى وجود تحريف جوهري فيه، فإننا نكون مطالبين بالإبلاغ عن ذلك الأمر للمكلفين بالحوكمة و[وصف التصرفات المنطبقة في الدولة.]][٣١]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٣٢]

[*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 الماثل هو [*الاسم*].[٣٣]

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

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

---

[٢٩] 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

[٣٠] يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

[٣١] قد تكون هذه الفقرة الإضافية مفيدة عندما يكتشف المراجع تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع، مع تحمله لالتزام قانوني باتخاذ تصرف محدد استجابة لذلك.

[٣٢] 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.

[٣٣] يُذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع لأعمال مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة، ما لم يكن من المتوقع بدرجة معقولة، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن يؤدي ذلك الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي (انظر معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٤٦).

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

المثال التوضيحي (٣): تقرير المراجع عن منشأة غير مدرجة والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وعدم اكتشافه لتحريف جوهري في تلك المعلومات، وتوقعه بالحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.

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) 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).**
- **توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.**
- **المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وآداب 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).**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.**
- **حصل المراجع على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره ولم يكتشف أي تحريف جوهري في تلك المعلومات، ويتوقع الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.**
- **لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح.**

تقرير المراجع المستقل

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

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ 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.

أساس الرأي

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 وآداب 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 كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا.

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

الإدارة[٣٤] هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى. وتتمثل المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها في تاريخ هذا التقرير في [المعلومات الواردة في التقرير X،[٣٥] ولكنها لا تتضمن القوائم المالية وتقرير المراجع عنها]

ولا يغطي رأينا في القوائم المالية المعلومات الأخرى، ونحن لا نبدي أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية، فإن مسؤوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى، والنظر عند القيام بذلك فيما إذا كانت المعلومات الأخرى غير متسقة بشكلٍ جوهري مع القوائم المالية أو مع المعرفة التي حصلنا عليها أثناء المراجعة، أو ما إذا كانت تبدو بأية صورة أخرى مُحرَّفة بشكلٍ جوهري.

وإذا خَلُصنا إلى وجود تحريف جوهري في هذه المعلومات الأخرى، استناداً إلى العمل الذي قمنا بتنفيذه على المعلومات الأخرى التي حصلنا عليها قبل تاريخ هذا التقرير، فإننا مطالبون بالتقرير عن تلك الحقيقة. وليس لدينا ما نقرر عنه في هذا الشأن.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٣٦]

[*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)*]

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

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

---

[٣٤] 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

[٣٥] يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

[٣٦] 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): تقرير المراجع عن منشأة مدرجة والذي يحتوي على رأي غير معدل عند عدم حصول المراجع على أي معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره ولكنه يتوقع الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.

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) 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).**
- **توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.**
- **المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وآداب 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 الرئيسة للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).**
- **لم يحصل المراجع على أي معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره ولكنه يتوقع الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.**
- **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[٣٧]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ 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.

أساس الرأي

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 وآداب

[٣٧] 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.

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 كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا.

الأمور الرئيسة للمراجعة

الأمور الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور.

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

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

الإدارة[٣٨] هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى. وتشمل المعلومات الأخرى [المعلومات الواردة في التقرير X،[٣٩] ولكنها لا تتضمن القوائم المالية وتقرير المراجع عنها]. ومن المتوقع أن يكون التقرير X متاحاً لنا بعد تاريخ هذا التقرير.

ولا يغطي رأينا في القوائم المالية المعلومات الأخرى، ونحن لن نبدي أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية، فإن مسؤوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى المحددة أعلاه عندما تصبح متاحة لنا، والنظر عند القيام بذلك فيما إذا كانت المعلومات الأخرى غير متسقة بشكلٍ جوهري مع القوائم المالية أو مع المعرفة التي حصلنا عليها أثناء المراجعة، أو ما إذا كانت تبدو بأية صورة أخرى مُحرَّفة بشكلٍ جوهري.

[وعند قراءتنا للتقرير X، فإذا خلصنا إلى وجود تحريف جوهري فيه، فإننا نكون مطالبين بالإبلاغ عن ذلك الأمر للمكلفين بالحوكمة و[وصف التصرفات المنطبقة في الدولة].][٤٠]

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٤١]

[*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 الماثل هو [*الاسم*].

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

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

---

[٣٨] 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

[٣٩] يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

[٤٠] قد تكون هذه الفقرة الإضافية مفيدة عندما يكتشف المراجع تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجع، مع تحمله لالتزام قانوني باتخاذ تصرف محدد استجابة لذلك.

[٤١] 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 (٥): تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي غير معدل عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وخلوصه إلى وجود تحريف جوهري في تلك المعلومات.

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

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة، سواءً كانت مدرجة أو غير مدرجة، باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) 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).**
- **توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.**
- **المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وآداب 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 الرئيسة للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).**
- **حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، وخلص إلى وجود تحريف جوهري في تلك المعلومات.**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.**
- **لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح.**

تقرير المراجع المستقل

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

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ 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.

أساس الرأي

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 وآداب 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 كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا.

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

الإدارة[٤٢] هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى. وتشمل المعلومات الأخرى [المعلومات الواردة في التقرير X،[٤٣] ولكنها لا تتضمن القوائم المالية وتقرير المراجع عنها.]

ولا يغطي رأينا في القوائم المالية المعلومات الأخرى، ونحن لا نبدي أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية، فإن مسؤوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى، والنظر عند القيام بذلك فيما إذا كانت المعلومات الأخرى غير متسقة بشكلٍ جوهري مع القوائم المالية أو مع المعرفة التي حصلنا عليها أثناء المراجعة، أو ما إذا كانت تبدو بأية صورة أخرى مُحرَّفة بشكلٍ جوهري.

وإذا خَلُصنا إلى وجود تحريف جوهري في هذه المعلومات الأخرى، استناداً إلى العمل الذي قمنا بتنفيذه، فإننا مطالبون بالتقرير عن تلك الحقيقة. وكما هو موضح أدناه، فقد خَلُصنا إلى وجود تحريف جوهري من ذلك القبيل في المعلومات الأخرى.

[وصف التحريف الجوهري في المعلومات الأخرى]

[الأمور الرئيسة للمراجعة[٤٤]

الأمور الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور.

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

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٤٥]

[*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)*]

[الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل الماثل هو [*الاسم*].[٤٦]

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

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

---

[٤٢] 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

[٤٣] يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

[٤٤] قسم الأمور الرئيسة للمراجعة مطلوب للمنشآت المدرجة فقط.

[٤٥] 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

[٤٦] يُذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع لأعمال مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة، ما لم يكن من المتوقع بدرجة معقولة، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن يؤدي ذلك الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي (انظر معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٤٦).

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

المثال التوضيحي (٦): تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي معدل عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره ووجود قيد على النطاق فيما يتعلق ببند جوهري في القوائم المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.

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

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة، سواءً كانت مدرجة أو غير مدرجة، باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة هي مراجعة مجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) 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 وآداب 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 الرئيسة 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.**
- **لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح.**

تقرير المراجع المستقل

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

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة للشركة (س) والمنشآت التابعة لها (المجموعة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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 لـ) المركز المالي للمجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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.

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 الدفتري 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 وآداب 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 كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

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

الإدارة[٤٧] هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى. وتشمل المعلومات الأخرى [المعلومات الواردة في التقرير x،[٤٨] ولكنها لا تتضمن القوائم المالية الموحدة وتقرير المراجع عنها.]

ولا يغطي رأينا في القوائم المالية الموحدة المعلومات الأخرى، ونحن لا نبدي أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية الموحدة، فإن مسؤوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى، والنظر عند القيام بذلك فيما إذا كانت المعلومات الأخرى غير متسقة بشكلٍ جوهري مع القوائم المالية الموحدة أو مع المعرفة التي حصلنا عليها أثناء المراجعة، أو ما إذا كانت تبدو بأية صورة أخرى مُحرَّفة بشكلٍ جوهري.

وإذا خَلُصنا إلى وجود تحريف جوهري في هذه المعلومات الأخرى، استناداً إلى العمل الذي قمنا بتنفيذه، فإننا مطالبون بالتقرير عن تلك الحقيقة. وكما هو موضح في قسم أساس الرأي المتحفظ أعلاه، فإننا لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن المبلغ الدفتري لاستثمار الشركة (س) في الشركة (ص) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وحصة الشركة (س) في صافي دخل الشركة (ص) لنفس السنة. وبالتالي، فلم نتمكن من استنتاج ما إذا كانت المعلومات الأخرى مُحرَّفة بشكلٍ جوهري فيما يتعلق بهذا الأمر أم لا.

[الأمور الرئيسة للمراجعة[٤٩]

الأمور 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[٥٠]

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

---

[٤٧] 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

[٤٨] يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

[٤٩] قسم الأمور الرئيسة للمراجعة مطلوب للمنشآت المدرجة فقط.

[٥٠] 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

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

[*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 الماثل هو [*الاسم*].[٥١]]

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

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

[٥١] يُذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع لأعمال مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة، ما لم يكن من المتوقع بدرجة معقولة، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن يؤدي ذلك الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي (انظر معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٤٦).

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

المثال التوضيحي (٧): تقرير المراجع عن أية منشأة، سواءً مدرجة أو غير مدرجة، والذي يحتوي على رأي معارض عند حصول المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، وتأثير الرأي المعارض في القوائم المالية الموحدة أيضاً على المعلومات الأخرى.

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

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية الموحدة لمنشأة، سواءً كانت مدرجة أو غير مدرجة، باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة هي مراجعة مجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) 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 محرّفة بشكلٍ 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 وآداب 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 الرئيسة للمراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).**
- **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.**
- **لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح.**

تقرير المراجع المستقل

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

الرأي المعارض

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة للشركة (س) والمنشآت التابعة لها (المجموعة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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 لـ) المركز المالي الموحد للمجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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.

أساس الرأي المعارض

كما هو مبين في الإيضاح ×، لم توحد المجموعة الشركة التابعة (ص) التي استحوذت عليها المجموعة خلال عام ٢٠×١، 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 المجموعة أن تقوم بتوحيد هذه الشركة التابعة، والمحاسبة عن الاستحواذ على أساس مبالغ مبدئية. ولو كانت الشركة (ص) قد تم توحيدها، لكان العديد من عناصر 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 وآداب 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 كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا المعارض.

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

الإدارة[٥٢] هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى. وتشمل المعلومات الأخرى [المعلومات الواردة في التقرير x،[٥٣] ولكنها لا تتضمن القوائم المالية الموحدة وتقرير المراجع عنها.]

ولا يغطي رأينا في القوائم المالية الموحدة المعلومات الأخرى، ونحن لا نبدي أي شكل من أشكال الاستنتاج التأكيدي بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية الموحدة، فإن مسؤوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى، والنظر عند القيام بذلك فيما إذا كانت المعلومات الأخرى غير متسقة بشكلٍ جوهري مع القوائم المالية الموحدة أو مع المعرفة التي حصلنا عليها أثناء المراجعة، أو ما إذا كانت تبدو بأية صورة أخرى مُحرَّفة بشكلٍ جوهري. وإذا خَلُصنا إلى وجود تحريف جوهري في هذه المعلومات الأخرى، استناداً إلى العمل الذي قمنا بتنفيذه، فإننا مطالبون بالتقرير عن تلك الحقيقة. وكما هو موضح في قسم أساس الرأي المعارض أعلاه، فقد كان ينبغي على المجموعة أن تقوم بتوحيد الشركة (ص) والمحاسبة عن الاستحواذ على أساس مبالغ مبدئية. وقد خَلُصنا إلى أن المعلومات الأخرى مُحرَّفة بشكلٍ جوهري لنفس السبب فيما يتعلق بالمبالغ أو البنود الأخرى الواردة في التقرير x والتي تأثرت بعدم توحيد الشركة (ص).

[الأمور الرئيسة للمراجعة[٥٤]

الأمور 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 المعارض"، 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[٥٥]

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

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

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

---

[٥٢] 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

[٥٣] يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

[٥٤] قسم الأمور الرئيسة للمراجعة مطلوب للمنشآت المدرجة فقط.

[٥٥] 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

[الشريك المسؤول عن الارتباط في المراجعة التي أدت إلى صدور تقرير المراجع المستقل الماثل هو [*الاسم*].[٥٦]

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

[*عنوان المراجع*]

[*التاريخ*]

[٥٦] يُذكر اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع لأعمال مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة، ما لم يكن من المتوقع بدرجة معقولة، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن يؤدي ذلك الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي (انظر معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٤٦).

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

معيار المراجعة (٨٠٠): اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية المُعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٨٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للمراجعة (٨٠٠)

اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص

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

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١-٣
تاريخ السريان	٤
الهدف	٥
التعريفات	٦-٧
المتطلبات	
الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول الارتباط	٨
الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها	٩–١٠
الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير	١١–١٤
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
تعريف الإطار ذي الغرض الخاص	أ١–أ٤
الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول الارتباط	أ٥–أ٨
الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها	أ٩–أ١٢
الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير	أ١٣–أ٢١
الملحق: أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص	

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٨٠٠) *"اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص"* 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. تنطبق معايير المراجعة في السلسلة ١٠٠-٧٠٠ على مراجعة القوائم المالية. ويتناول هذا المعيار اعتبارات خاصة عند تطبيق تلك المعايير على مراجعة القوائم المالية المُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.

٢. تمت صياغة هذا المعيار في سياق مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية المُعدة وفقاً لإطار ذي غرض خاص. ويتناول معيار المراجعة (٨٠٥)[١] اعتبارات خاصة ذات صلة بمراجعة قائمة مالية واحدة، أو عناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية.

٣. لا يتجاوز هذا المعيار متطلبات معايير المراجعة الأخرى؛ ولا يهدف إلى تناول جميع الاعتبارات الخاصة التي قد تكون ذات صلة في ظل ظروف الارتباط.

تاريخ السريان

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

الهدف

٥. هدف المراجع من تطبيق معايير المراجعة عند مراجعة القوائم المالية المُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص هو التناول المناسب للاعتبارات الخاصة ذات الصلة بما يلي:

(أ) قبول الارتباط؛

(ب) التخطيط للارتباط وتنفيذه؛

(ج) تكوين رأي وإعداد تقرير عن القوائم المالية.

التعريفات

٦. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) القوائم المالية ذات الغرض الخاص: قوائم مالية مُعدَّة طبقاً لإطار ذي غرض خاص. (راجع: الفقرة أ٤)

(ب) الإطار ذو الغرض الخاص: إطار تقرير مالي مصمم لتلبية احتياجات مستخدمين معينين من المعلومات المالية. ويمكن أن يكون إطار التقرير المالي إطار عرض عادل أو إطار التزام.[٢] (راجع: الفقرات أ١–أ٤)

٧. الإشارة إلى "القوائم المالية" في هذا المعيار تعني "مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض الخاص". وتحدد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق عرض القوائم المالية وهيكلها ومحتواها، وما يمثل مجموعةً كاملةً من القوائم المالية. وتتضمن الإشارة إلى "القوائم المالية ذات الغرض الخاص" ما يتعلق بها من إفصاحات.

المتطلبات

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول الارتباط

إمكانية قبول إطار التقرير المالي

٨. يتطلب معيار المراجعة (٢١٠) من المراجع أن يحدد مدى قبول إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية.[٣] وعند مراجعة قوائم مالية ذات غرض خاص، يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لما يلي: (راجع: الفقرات أ٥–أ٨)

---

[١] معيار المراجعة (٨٠٥) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية"

[٢] معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة ١٣ (أ).

[٣] معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة ٦(أ)

(أ) الغرض الذي أعدت القوائم المالية من أجله؛

(ب) المستخدمين المستهدفين؛

(ج) الخطوات التي اتخذتها الإدارة لتحديد أن إطار التقرير المالي المنطبق يعد مقبولاً في ظل الظروف القائمة.

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها

٩. يتطلب معيار المراجعة (٢٠٠) أن يلتزم المراجع بجميع معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية(*) ذات الصلة بالمراجعة.[٤] وعند التخطيط لمراجعة قوائم مالية ذات غرض خاص، وتنفيذ المراجعة، يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كان تطبيق معايير المراجعة يتطلب إيلاء اعتبار خاص بحسب ظروف الارتباط. (راجع: الفقرات أ٩–أ١٢)

١٠. يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) من المراجع أن يتوصل إلى فهم لإطار التقرير المالي المنطبق والسياسات المحاسبية للمنشأة وأسباب أي تغييرات طرأت عليها.[٥] وفي حالة القوائم المالية المُعدّة وفقاً لأحكام أحد العقود، يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لأي تفسيرات مهمة وضعتها الإدارة للعقد عند إعداد تلك القوائم المالية. ويكون التفسير مهماً عندما يكون تبني تفسير آخر معقول من شأنه أن يؤدي إلى اختلاف جوهري في المعلومات المعروضة في القوائم المالية.

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير

١١. عند تكوين رأي وإعداد تقرير عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص، يجب على المراجع تطبيق متطلبات معيار المراجعة (٧٠٠).[٦] (راجع: الفقرات أ١٣–أ١٩)

وصف إطار التقرير المالي المنطبق

١٢. يتطلب معيار المراجعة (٧٠٠) أن يقوم المراجع بتقويم ما إذا كانت القوائم المالية تشير إلى إطار التقرير المالي المنطبق أو تصفه بشكلٍ كافٍ.[٧] وفي حالة القوائم المالية المُعدة وفقاً لأحكام عقد ما، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت القوائم المالية تصف بشكلٍ كافٍ أي تفسيرات مهمة للعقد الذي أُعدت على أساسه القوائم المالية.

١٣. يتناول معيار المراجعة (٧٠٠) شكل تقرير المراجع ومحتواه، بما في ذلك الترتيب المحدد لعناصر معينة. وفي حالة إعداد تقرير المراجع عن قوائم مالية ذات غرض خاص:

(أ) يجب أن يوضح تقرير المراجع أيضاً الغرض الذي من أجله أُعدت القوائم المالية، وعند الضرورة، المستخدمين المستهدفين، أو يشير إلى إيضاح في القوائم المالية ذات الغرض الخاص يحتوي على تلك المعلومات؛

(ب) إذا كان متاحاً للإدارة إمكانية الاختيار من بين عدة أُطُر للتقرير المالي عند إعداد تلك القوائم المالية، فإن توضيح مسؤولية الإدارة[٨] عن القوائم المالية يجب أيضاً أن يُشار فيه إلى مسؤوليتها عن تحديد أن إطار التقرير المالي المنطبق يُعد مقبولاً في ظل الظروف القائمة.

تنبيه القراء إلى أن القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص

١٤. يجب أن يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص فقرة لفت انتباه، تنبه مستخدمي تقرير المراجع إلى أن القوائم المالية مُعدة وفقاً لإطار ذي غرض خاص وأن القوائم المالية، نتيجة لذلك، قد لا تكون مناسبة لغرض آخر. (راجع: الفقرتين أ٢٠، أ٢١)

---

* معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي معايير المراجعة الدولية كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أيا من متطلبات تلك المعايير.

[٤] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٨

[٥] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"، الفقرة ١٩(ب)

[٦] معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

[٧] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ١٥

[٨] أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تعريف الإطارذي الغرض الخاص (راجع: الفقرة ٦)

أ١. أمثلة للأطر ذات الغرض الخاص:

- أساس محاسبة زكوي وضريبي لمجموعة قوائم مالية مرفقة مع الإقرار الزكوي والضريبي لمنشأة؛ أو
- الأساس النقدي للمقبوضات والمصروفات للمحاسبة عن معلومات التدفقات النقدية التي قد يطلب من المنشأة إعدادها للدائنين؛ أو
- أحكام التقرير المالي التي تضعها سلطة تنظيمية للوفاء بمتطلبات تلك السلطة؛ أو
- أحكام التقرير المالي لعقد معين، مثل عقد سند، أو اتفاقية قرض، أو منحة مشروع.

أ٢. قد توجد ظروف يستند فيها الإطار ذو الغرض الخاص إلى إطار تقرير مالي موضوع من جهة معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير، أو موضوع بموجب نظام أو لائحة، ولكنه لا يلتزم بكل متطلبات ذلك الإطار. ومثال ذلك، وجود عقد يتطلب إعداد القوائم المالية وفقاً لمعظم، وليس جميع، معايير التقرير المالي للدولة X. وعندما يكون ذلك مقبولاً بحسب ظروف الارتباط، فمن غير المناسب لوصف إطار التقرير المالي المنطبق الوارد في القوائم المالية ذات الغرض الخاص أن يفيد بالالتزام الكامل بإطار التقرير المالي الموضوع من الجهة المعترف بها أو المصرح لها بوضع المعايير، أو الموضوع بموجب النظام أو اللائحة. وفي مثال العقد السابق، يمكن أن يشير وصف إطار التقرير المالي المنطبق إلى أحكام التقرير المالي للعقد، بدلاً من الإشارة إلى معايير التقرير المالي للدولة X.

أ٣. وفقاً للظروف الموضحة في الفقرة أ٢، فإن الإطار ذا الغرض الخاص قد لا يكون إطار عرض عادل، حتى ولو كان إطار التقرير المالي الذي استند إليه يُعد إطار عرض عادل. وهذا لأن الإطار ذا الغرض الخاص قد لا يلتزم بجميع المتطلبات اللازمة لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية والمنصوص عليها في إطار التقرير المالي الموضوع من الجهة المعترف بها أو المصرح لها بوضع المعايير، أو الموضوع بموجب نظام أو لائحة.

أ٤. قد تكون القوائم المالية المُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص هي القوائم المالية الوحيدة التي تعدها المنشأة. وفي مثل هذه الظروف، قد يتم استخدام تلك القوائم المالية من قِبَل مستخدمين آخرين بخلاف هؤلاء الذين يستهدفهم إطار التقرير المالي. وبالرغم من التوزيع واسع النطاق للقوائم المالية في تلك الظروف، تظل تلك القوائم المالية قوائم مالية ذات غرض خاص لأغراض معايير المراجعة. وتهدف المتطلبات الواردة في الفقرتين ١٣ و١٤ إلى تجنب سوء فهم الغرض الذي أُعدت القوائم المالية من أجله. وتشتمل الإفصاحات على معلومات توضيحية أو وصفية، موضحة حسبما هو مطلوب أو مسموح به صراحةً أو مصرح به بأي شكل آخر بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات، أو مُضمّنة فيها بإحالات مرجعية.[٩]

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول الارتباط

إمكانية قبول إطار التقرير المالي (راجع: الفقرة ٨)

أ٥. في حالة القوائم المالية ذات الغرض الخاص، تُعد احتياجات المستخدمين المستهدفين إلى المعلومات المالية أحد العوامل الرئيسية في تحديد مدى قبول إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية.

أ٦. قد يشمل إطار التقرير المالي المنطبق معايير التقرير المالي الموضوعة من جهة معترف بها أو مرخص لها بإصدار المعايير للقوائم المالية ذات الغرض الخاص. وفي تلك الحالة، يُفترض أن تكون تلك المعايير مقبولة لذلك الغرض إذا اتبعت تلك الجهة آلية مستقرة وشفافة تشتمل على التشاور ومراعاة وجهات نظر أصحاب المصالح المعنيين. وفي بعض الدول قد يفرض نظام أو لائحة إطار التقرير المالي الذي سيتم استخدامه من قبل الإدارة في إعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص لمنشأة من نوع معين. فعلى سبيل المثال، قد تضع سلطة تنظيمية أحكاماً للتقرير المالي للوفاء بمتطلبات تلك السلطة. وفي حالة عدم وجود ما يدل على نقيض ذلك، يُفترض أن يكون أي إطار تقرير مالي من هذا القبيل مقبولاً لإعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص بواسطة هذه المنشأة.

---

[٩] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٣ (و)

أ٧. حينما يضاف إلى معايير التقرير المالي المُشار إليها في الفقرة أ٦ متطلبات نظامية أو تنظيمية، فإن معيار المراجعة (٢١٠) يتطلب من المراجع تحديد ما إذا كان هناك أي أوجه تعارض موجودة بين معايير التقرير المالي والمتطلبات الإضافية، ويفرض التصرفات التي سيتم اتخاذها من قبل المراجع في حال وجود مثل هذا التعارض.[١٠]

أ٨. يمكن أن يشتمل إطار التقرير المالي المنطبق على أحكام عقد تتعلق بالتقرير المالي أو مصادر أخرى بخلاف تلك الموضحة في الفقرتين أ٦ وأ٧. وفي تلك الحالة، فإن مدى قبول إطار التقرير المالي بحسب ظروف الارتباط يتحدد عن طريق النظر فيما إذا كان الإطار يُظهر السمات التي تتسم بها عادةً أُطر التقرير المالي المقبولة كما هو موضح في الملحق (٢) من معيار المراجعة (٢١٠). وفي حالة الإطار ذي الغرض الخاص، فإن الوزن النسبي في ارتباط معين لأهمية كل سمة من السمات التي تبديها عادةً أطر التقرير المالي المقبولة يُعد مسألة حكم مهني. فعلى سبيل المثال، لأغراض تحديد القيمة لصافي أصول إحدى المنشآت في تاريخ بيعها، ربما يكون المورد والمشتري قد اتفقا على أن التقديرات الحذرة جداً لمخصصات المبالغ مستحقة التحصيل التي لا يمكن تحصيلها مناسبة لاحتياجاتهما، على الرغم من عدم حيادية تلك المعلومات المالية عند مقارنتها بالمعلومات المالية المُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض عام.

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها (راجع: الفقرة ٩)

أ٩. يتطلب معيار المراجعة (٢٠٠) من المراجع الالتزام بالآتي (أ) المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، التي تتعلق بارتباطات مراجعة القوائم المالية، و(ب) جميع معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بالمراجعة. كما يتطلب من المراجع الالتزام بكل متطلب وارد في أي معيار من معايير المراجعة ما لم يكن معيار المراجعة بالكامل غير ذي صلة أو ما لم يكن المتطلب غير ذي صلة بسبب أنه مشروط والشرط غير متحقق، بحسب ظروف المراجعة. وفي ظروف استثنائية، قد يرى المراجع أنه من الضروري الخروج عن متطلب ذي صلة وارد في أحد معايير المراجعة عن طريق تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة لتحقيق الهدف من ذلك المتطلب.[١١]

أ١٠. قد يتطلب تطبيق بعض متطلبات معايير المراجعة عند مراجعة قوائم مالية ذات غرض خاص إيلاء اعتبار خاص من جانب المراجع. فعلى سبيل المثال، في معيار المراجعة (٣٢٠)، تستند الأحكام المتعلقة بالأمور التي تُعد جوهرية لمستخدمي القوائم المالية إلى النظر في المعلومات المالية المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون كمجموعة.[١٢] أمّا في حالة مراجعة القوائم المالية ذات الغرض الخاص، فإن تلك الأحكام تستند إلى النظر في المعلومات المالية التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون.

أ١١. في حالة القوائم المالية ذات الغرض الخاص، مثل تلك المُعدَّة وفقاً لمتطلبات عقد ما، قد تتفق الإدارة مع المستخدمين المستهدفين على الحد الذي إذا لم تتخطاه التحريفات المكتشفة أثناء المراجعة فإنه لن يتم تصحيحها أو تعديلها بأية صورة أخرى. ولا يُعفي وجود مثل هذا الحد المراجع من متطلب تحديد الأهمية النسبية وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠) لأغراض التخطيط لمراجعة القوائم المالية ذات الغرض الخاص، وتنفيذها.

أ١٢. يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) أن يقوم المراجع بتحديد الشخص (الأشخاص) المعني ضمن هيكل حوكمة المنشأة الذي سيتم الاتصال به.[١٣] ويشير معيار المراجعة (٢٦٠) كذلك إلى أنه في بعض الحالات، يشارك جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، ويتم تعديل تطبيق متطلبات الاتصال بما يناسب هذا الوضع.[١٤] وعندما تعد المنشأة أيضاً مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام، فإن هؤلاء الأشخاص المسؤولين عن الإشراف على إعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص قد لا يكونون هم أنفسهم المكلفين بالحوكمة المسؤولين عن الإشراف على إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام.

---

[١٠] معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ١٨

[١١] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرات ١٤ و١٨ و٢٢ و٢٣

[١٢] معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرة ٢

[١٣] معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"

[١٤] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة أ٨

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير (راجع: الفقرة ١١)

أ١٣. يحتوي ملحق هذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن قوائم مالية ذات غرض خاص. وقد تكون هناك أمثلة توضيحية أخرى لتقارير المراجع التي يمكن أن تكون ذات صلة بعملية التقرير عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص (انظر على سبيل المثال، ملاحق معيار المراجعة (٧٠٠) ومعيار المراجعة (٧٠٥)[١٥] ومعيار المراجعة (٥٧٠)[١٦] ومعيار المراجعة (٧٢٠)[١٧] ومعيار المراجعة (٧٠٦)).[١٨]

تطبيق معيار المراجعة (٧٠٠) عند التقرير عن قوائم مالية ذات غرض خاص

أ١٤. توضح الفقرة ١١ من هذا المعيار أن المراجع مطالب بتطبيق معيار المراجعة (٧٠٠) عند تكوين رأي وإعداد تقرير عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص. وفي سبيل القيام بذلك، يُعد المراجع مطالباً أيضاً بتطبيق متطلبات التقرير الواردة في معايير المراجعة الأخرى، وقد يستعين المراجع في ذلك بالاعتبارات الخاصة المتناولة في الفقرات أ١٥-أ١٩ أدناه.

الاستمرارية

أ١٥. قد يتم، أو لا يتم، إعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص وفقاً لإطار تقرير مالي يكون أساس الاستمرارية في المحاسبة ملائماً له (على سبيل المثال، لا يُعد أساس الاستمرارية في المحاسبة ملائماً لبعض القوائم المالية المُعدة على أساس الضريبة في دول معينة).[١٩] وبناءً على إطار التقرير المالي المنطبق المستخدم في إعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص، فإن الوصف الوارد في تقرير المراجع لمسؤوليات الإدارة[٢٠] فيما يتعلق بالاستمرارية قد يحتاج إلى تكييفه عند الضرورة. وقد يحتاج أيضاً الوصف الوارد في تقرير المراجع لمسؤوليات المراجع[٢١] إلى تكييفه عند الضرورة تبعاً لكيفية تطبيق معيار المراجعة (٥٧٠) في ظل ظروف الارتباط.

الأمور الرئيسة للمراجعة

أ١٦. يتطلب معيار المراجعة (٧٠٠) من المراجع الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)[٢٢] عند مراجعة مجموعات كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشآت مدرجة. ولأغراض مراجعة القوائم المالية ذات الغرض الخاص، فإن معيار المراجعة (٧٠١) لا يُطبق إلا عندما يكون الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص مطلوباً بموجب نظام أو لائحة، أو عندما يقرر المراجع الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة لأي سبب آخر. وعندما يتم الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص، فإن معيار المراجعة (٧٠١) يطبق بكامله.[٢٣]

المعلومات الأخرى

أ١٧. يتناول معيار المراجعة (٧٢٠) مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى. وفي سياق هذا المعيار، فإن التقارير التي تحتوي على قوائم مالية ذات غرض خاص، أو التي تُرفق بها، والتي يكون الغرض منها تزويد الملاك (أو أصحاب مصالح مشابهين) بمعلومات عن الأمور الواردة في القوائم المالية ذات الغرض الخاص، تُعد تقارير سنوية لأغراض معيار المراجعة (٧٢٠). وفي حالة القوائم المالية المُعدة باستخدام إطار ذي غرض خاص، فإن مصطلح "أصحاب مصالح مشابهين" يتضمن المستخدمين المحددين الذين يلبي احتياجاتهم من المعلومات المالية تصميمُ الإطار ذي الغرض الخاص المستخدم في إعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص. وعندما يحدد المراجع أن المنشأة تخطط لإصدار مثل هذا التقرير، فإن المتطلبات الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) تنطبق على مراجعة القوائم المالية ذات الغرض الخاص.

---

[١٥] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

[١٦] معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

[١٧] معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

[١٨] معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

[١٩] معيار المراجعة (٥٧٠)، الفقرة ٢

[٢٠] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرتان ٣٤(ب) وأ٤٨

[٢١] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٣٩(ب)(٤).

[٢٢] معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

[٢٣] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٣١

اسم الشريك المسؤول عن الارتباط

أ١٨. إن المتطلب الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)، بشأن تضمين المراجع لاسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع، ينطبق أيضاً عند مراجعة القوائم المالية ذات الغرض الخاص للمنشآت المدرجة.[٢٤] وقد يكون مطلوباً من المراجع بموجب نظام أو لائحة أن يُضمِّن اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع، أو قد يقرر المراجع لأي سبب آخر القيام بذلك عند التقرير عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص للمنشآت غير المدرجة.

تضمين إشارة إلى تقرير المراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام

أ١٩. قد يرى المراجع أنه من المناسب الإشارة، في فقرة أمر آخر في تقريره عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص، إلى تقريره عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام أو إلى أمر أو أمور تم التقرير عنها فيه (انظر معيار المراجعة (٧٠٦)).[٢٥] فعلى سبيل المثال، قد يرى المراجع أنه من المناسب الإشارة في تقريره عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص إلى قسم بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" وارد في تقريره عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام.

تنبيه القراء إلى أن القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص (راجع: الفقرة ١٤)

أ٢٠. قد تُستخدم القوائم المالية ذات الغرض الخاص لأغراض أخرى غير تلك التي كانت مقصودة منها. فعلى سبيل المثال، قد تطلب سلطة تنظيمية من منشآت معينة أن تضع القوائم المالية ذات الغرض الخاص في سجل عام. وتجنباً لسوء الفهم، ينبه المراجع مستخدمي تقريره عن طريق تضمين فقرة لفت انتباه توضح أن القوائم المالية معدة وفقاً لإطار ذي غرض خاص، ولهذا فإنها قد لا تكون مناسبة لغرض آخر. ويتطلب معيار المراجعة (٧٠٦) تضمين هذه الفقرة في قسم منفصل من تقرير المراجع تحت عنوان مناسب يتضمن العبارة "لفت انتباه".[٢٦]

تقييد التوزيع أو الاستخدام (راجع: الفقرة ١٤)

أ٢١. إضافة إلى التنبيه الذي تتطلبه الفقرة ١٤، قد يرى المراجع أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقريره موجه فقط لمستخدمين محددين. وبناءً على الأنظمة أو اللوائح في الدولة المعنية، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير المراجع أو تقييد استخدامه. وفي هذه الظروف، يمكن توسيع نطاق الفقرة المشار إليها في الفقرة ١٤ لتتضمن هذه الأمور الأخرى، مع تعديل عنوان الفقرة تبعاً لذلك. (انظر الأمثلة التوضيحية الواردة في ملحق هذا المعيار).

---

[٢٤] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرات ٤٥ وأ٥٦-أ٥٨

[٢٥] معيار المراجعة (٧٠٦)، الفقرتان ١٠ و١١

[٢٦] انظر الفقرة ٩(أ) من معيار المراجعة (٧٠٦)

الملحق(*)

(راجع: الفقرة أ١٤)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص(**)

- المثال التوضيحي (١): تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، مُعدَّة وفقاً لأحكام تقرير مالي لعقد ما (إطار التزام، لأغراض هذا المثال التوضيحي).
- المثال التوضيحي (٢): تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، مُعدَّة وفقاً لأساس محاسبة زكوي وضريبي في الدولة X (إطار التزام، لأغراض هذا المثال التوضيحي).
- المثال التوضيحي (٣): تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة، مُعدَّة وفقاً لأحكام تقرير مالي تم وضعه من جانب سلطة تنظيمية (إطار عرض عادل، لأغراض هذا المثال التوضيحي).

---

* 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 من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، والتي تتضمن بعض الإضافات الضرورية لتكييف تطبيق المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، ولكنها لم تغير من متطلباتها.

المثال التوضيحي (١): تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، مُعدَّة وفقاً لأحكام تقرير مالي لعقد ما (إطار التزام، لأغراض هذا المثال التوضيحي).

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

- **تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً لأحكام تقرير مالي لعقد ما (بعبارة أخرى، إطار ذو غرض خاص). ولا تملك الإدارة إمكانية اختيار إطار التقرير المالي.**
- **إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار التزام.**
- **لم يصدر تقرير مراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام.**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).**
- **توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.**
- **المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وآداب 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).**
- **ثمة قيد مفروض على توزيع تقرير المراجع واستخدامه.**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.**
- **حدد المراجع أنه لا توجد أي معلومات أخرى (أي إن متطلبات معيار المراجعة (٧٢٠) غير منطبقة).**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي عن أولئك المسؤولين عن إعداد القوائم المالية.**
- **لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح محلية.**

تقرير المراجع المستقل

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة للشركة عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لأحكام التقرير المالي الواردة في البند (ي) من العقد المؤرخ في ١ يناير ٢٠×١ بين الشركة والشركة (ع) ("العقد").

أساس الرأي

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 وآداب 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 كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا.

لفت انتباه – الأساس المحاسبي وتقييد التوزيع والاستخدام

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالقوائم المالية، الذي يوضح الأساس المحاسبي. وقد تم إعداد القوائم المالية لمساعدة الشركة في الالتزام بأحكام التقرير المالي للعقد المُشار إليه أعلاه. ونتيجة لذلك، فإن القوائم المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. وتقريرنا مُعدّ فقط للشركة

والشركة (ع)، ولا ينبغي توزيعه على، أو استخدامه من قبل، أي أطراف أخرى بخلاف الشركة أو الشركة (ع). ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

مسؤوليات الإدارة(*) والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٢٧]

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وفقاً لأحكام التقرير المالي للبند (ي) من العقد، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القوائم المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعتزم الإدارة تصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لدى الإدارة أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في الشركة(**).

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعَد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي(***):

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية وتقييمها، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للشركة.[٢٨]
- تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدتها الإدارة.
- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو علينا أن

---

* المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب نظام أو لائحة (أو وفقاً لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة)عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الاطراف الخارجية .

[٢٧] 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.

** يجب على المراجع أن يسمّي هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠)

*** توضح الفقرة ٤١(ب) من معيار المراجعة (٧٠٠) أن هذا الجزء المظلل يمكن تضمينه في ملحق يُرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة ٤١(ج) من معيار المراجعة (٧٠٠) أنه عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً بذلك، فإنه يمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معنية، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع.

[٢٨] يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية.

نعدّل رأينا في حال عدم كفاية تلك الإفصاحات. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفاً مستقبلية قد تتسبب في توقف الشركة عن البقاء كمنشأة مستمرة.

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نتعرف عليها أثناء المراجعة.

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

[*عنوان المراجع*] [يمكن تبديل الأماكن بين التاريخ والعنوان]

[*التاريخ*]

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

المثال التوضيحي (٢): تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة، مُعدَّة وفقاً لأساس محاسبة زكوي وضريبي في الدولة X (إطار التزام، لأغراض هذا المثال التوضيحي).

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

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية المعدة من قبل إدارة شركة تضامن، وفقاً لأساس محاسبة زكوي وضريبي في الدولة X (بعبارة أخرى، إطار ذو غرض خاص) لمساعدة الشركاء في إعداد إقرارات الزكاة وضريبة الدخل الخاصة بهم. ولا تملك الإدارة إمكانية اختيار إطار التقرير المالي.**
- **إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار التزام.**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).**
- **توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.**
- **المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وآداب 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).**
- **ثمة قيد مفروض على توزيع تقرير المراجع.**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.**
- **حدد المراجع أنه لا توجد أي معلومات أخرى (أي إن متطلبات معيار المراجعة (٧٢٠) غير منطبقة).**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.**
- **لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح محلية.**

تقرير المراجع المستقل

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية لشركة التضامن (س) (شركة التضامن)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة لشركة التضامن عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لـ [وصف نظام ضريبة الدخل المنطبق].

أساس الرأي

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 شركة التضامن وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وآداب 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 كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا.

لفت انتباه – الأساس المحاسبي وتقييد التوزيع

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالقوائم المالية، الذي يوضح الأساس المحاسبي. وقد تم إعداد القوائم المالية لمساعدة الشركاء في شركة التضامن في إعداد إقرارات الزكاة وضريبة الدخل الخاصة بهم. ونتيجة لذلك، فإن القوائم المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. وتقريرنا مُعدّ فقط لشركة التضامن وشركائها، ولا ينبغي توزيعه على أي أطراف أخرى بخلاف شركة التضامن وشركائها. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٢٩]

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وفقاً للأساس المحاسبي الضريبي في الدولة (X)، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القوائم المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعتزم الإدارة تصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لدى الإدارة أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في شركة التضامن.(*)

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعَد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي(**):

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية وتقييمها، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية لشركة التضامن.[٣٠]
- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو علينا أن نعدّل رأينا في حال عدم كفاية تلك الإفصاحات. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفاً مستقبلية قد تتسبب في توقف الشركة عن البقاء كمنشأة مستمرة.
- تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدتها الإدارة.

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نتعرف عليها أثناء المراجعة.

---

[٢٩] 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

* يجب على المراجع أن يسمّي هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠)

** توضح الفقرة ٤١(ب) من معيار المراجعة (٧٠٠) أن هذا الجزء المظلل يمكن تضمينه في ملحق يُرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة ٤١(ج) من معيار المراجعة (٧٠٠) أنه عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً بذلك، فإنه يمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معنية، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع.

[٣٠] يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية.

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

[*عنوان المراجع*] [يمكن تبديل الأماكن بين التاريخ والعنوان]

[*التاريخ*]

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

المثال التوضيحي (٣): تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة، مُعدَّة وفقاً لأحكام تقرير مالي تم وضعه من جانب سلطة تنظيمية (إطار عرض عادل، لأغراض هذا المثال التوضيحي).

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

- **مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مدرجة، مُعدَّة من قبل إدارة المنشأة، وفقاً لأحكام التقرير المالي التي وضعتها سلطة تنظيمية (بعبارة أخرى، إطار ذو غرض خاص) للوفاء بمتطلبات تلك السلطة. ولا تملك الإدارة إمكانية اختيار إطار التقرير المالي.**
- **إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار عرض عادل.**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).**
- **توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.**
- **المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وآداب 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 وجود عدم تأكد جوهري يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠). ويُعد الإفصاح في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهري إفصاحاً كافياً.**
- **ثمة قيد مفروض على توزيع تقرير المراجع أو استخدامه.**
- **المراجع مطالب من قبل السلطة التنظيمية بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).**
- **تشير الفقرة "أمر آخر" إلى حقيقة أن المراجع قد أصدر أيضاً تقريراً عن القوائم المالية المعدة من الشركة (س) لنفس الفترة وفقاً لإطار ذي غرض عام.**
- **حدد المراجع أنه لا توجد أي معلومات أخرى (أي إن متطلبات معيار المراجعة (٧٢٠) غير منطبقة).**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.**
- **لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح محلية.**

تقرير المراجع المستقل

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

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س) (الشركة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً لأحكام التقرير المالي الواردة في البند (س) من اللائحة (ي).

أساس الرأي

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 وآداب 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 كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا.

لفت انتباه - الأساس المحاسبي

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح x المرفق بالقوائم المالية، الذي يوضح الأساس المحاسبي. وقد تم إعداد القوائم المالية لمساعدة الشركة في الوفاء بمتطلبات السلطة التنظيمية (ع). ونتيجة لذلك، فإن القوائم المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية

نود أن نلفت الانتباه للإيضاح (٦) المرفق بالقوائم المالية، الذي يشير إلى أن الشركة تكبدت صافي خسارة قدرها (س) خلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، واعتباراً من ذلك التاريخ، تجاوزت الالتزامات المتداولة للشركة مجموع أصولها بمقدار (ص). ووفقاً لما هو مذكور في الإيضاح (٦)، فإن هذه الأحداث أو الظروف، جنباً إلى جنب مع الأمور الأخرى المنصوص عليها في الإيضاح (٦)، تشير إلى وجود عدم تأكد جوهري، قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

الأمور الرئيسة للمراجعة

الأمور الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. وبالإضافة إلى الأمر الموضح في قسم "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" أعلاه، 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) وفقاً لما ينطبق على هذه المراجعة.*]

أمر آخر

لقد أعدت الشركة مجموعة منفصلة من القوائم المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية(*)، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين(**)، والتي على أساسها أصدرنا تقرير مراجع منفصل لمساهمي الشركة بتاريخ ٣١ مارس ٢٠×٢.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية[٣١]

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وعرضها بشكل عادل وفقاً لأحكام التقرير المالي الواردة في البند (س) من اللائحة (ي)[٣٢]، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القوائم المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعتزم الإدارة تصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لدى الإدارة أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في الشركة.(***)

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية

---

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

٣١ 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

٣٢ عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً لأحكام التقرير المالي الواردة في البند (س) من اللائحة (ي)، وهي المسؤولة عن ...".

*** يجب على المراجع أن يسمّي هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠)

للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعَد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي(*):

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية وتقييمها، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للشركة.[٣٣]
- تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدتها الإدارة.
- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو علينا أن نعدّل رأينا في حال عدم كفاية تلك الإفصاحات. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفاً مستقبلية قد تتسبب في توقف الشركة عن البقاء كمنشأة مستمرة.
- تقويم العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، بما فيها الإفصاحات، وما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نتعرف عليها أثناء المراجعة.

ونفيد أيضاً المكلفين بالحوكمة بأننا قد التزمنا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، ونبلغهم بجميع العلاقات والأمور الأخرى التي قد يُعتقد بشكل معقول أنها تؤثر على استقلالنا، وعند الاقتضاء، نبلغهم بالتصرفات المتخذة للقضاء على التهديدات أو التدابير الوقائية المطبقة.

ومن بين الأمور التي نتواصل بشأنها مع المكلفين بالحوكمة، نحدد تلك الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، ومن ثمّ تُعَد هذه الأمور هي الأمور الرئيسة للمراجعة. ونوضح هذه الأمور في تقريرنا ما لم تمنع الأنظمة أو اللوائح الإفصاح العلني عن الأمر، أو ما لم نر، في ظروف نادرة للغاية، أن الأمر ينبغي ألا يتم الإبلاغ عنه في تقريرنا لأن التبعات السلبية للقيام بذلك من المتوقع بدرجة معقولة أن تفوق فوائد المصلحة العامة المترتبة على هذا الإبلاغ.

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

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

[*عنوان المراجع*] [يمكن تبديل الأماكن بين التاريخ والعنوان]

[*التاريخ*]

---

* توضح الفقرة ٤١(ب) من معيار المراجعة (٧٠٠) أن هذا الجزء المظلل يمكن تضمينه في ملحق يُرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة ٤١(ج) من معيار المراجعة (٧٠٠) أنه عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً بذلك، فإنه يمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معنية، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع.

[٣٣] يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية.

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

معيار المراجعة (٨٠٥):

اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة، وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٨٠٥)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للمراجعة (٨٠٥)

اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية

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

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١-٣
تاريخ السريان	٤
الهدف	٥
التعريفات	٦
المتطلبات	
الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول الارتباط	٧–٩
الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها	١٠
الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير	١١-١٧
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
نطاق هذا المعيار	أ١–أ٤
الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول الارتباط	أ٥–أ٩
الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها	أ١٠–أ١٥
الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير	أ١٦–أ٢٨
الملحق الأول: أمثلة لعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية	
الملحق الثاني: أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن قائمة مالية واحدة، وعن عنصر محدد في قائمة مالية	

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٨٠٥) *"اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية"* 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. تُطبَّق المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية(*) في السلسلة ١٠٠-٧٠٠ على مراجعة القوائم المالية، ويتم تكييفها حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، عندما تُطبَّق على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية أخرى. ويتناول هذا المعيار اعتبارات خاصة عند تطبيق تلك المعايير على مراجعة قائمة مالية واحدة أو مراجعة عنصر أو حساب أو بند محدد في قائمة مالية. وقد يتم إعداد القائمة المالية الواحدة أو العنصر أو الحساب أو البند المحدد في قائمة مالية وفقاً لإطار ذي غرض عام أو غرض خاص. وفي حالة الإعداد وفقاً لإطار ذي غرض خاص، فإن معيار المراجعة (٨٠٠)[١] ينطبق أيضاً على المراجعة. (راجع: الفقرة أ١–أ٤)

٢. لا ينطبق هذا المعيار على تقرير مراجع مكون المجموعة، الصادر نتيجة لعمل تم تنفيذه على المعلومات المالية لمكون، بناءً على طلب من فريق ارتباط المجموعة لأغراض مراجعة القوائم المالية للمجموعة (انظر معيار المراجعة (٦٠٠)).[٢]

٣. لا يتجاوز هذا المعيار متطلبات معايير المراجعة الأخرى؛ ولا يستهدف منه أن يتناول جميع الاعتبارات الخاصة التي قد تكون ذات صلة بحسب ظروف الارتباط.

تاريخ السريان

٤. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة قائمة مالية واحدة أو مراجعة عناصر أو حسابات أو بنود محددة، مرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ. وفي حالة أعمال مراجعة قائمة مالية واحدة أو مراجعة عناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية في تاريخ معين، يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة هذه المعلومات المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٥. هدف المراجع من تطبيق معايير المراجعة عند مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر أو حساب أو بند محدد في قائمة مالية، هو التناول المناسب للاعتبارات الخاصة التي تُعد ذات صلة بما يلي:

(أ) قبول الارتباط؛

(ب) التخطيط للارتباط وتنفيذه؛

(ج) تكوين رأي وإعداد تقرير عن القائمة المالية الواحدة أو عن العنصر أو الحساب أو البند المحدد في قائمة مالية.

التعريفات

٦. لأغراض هذا المعيار، فإن الإشارة إلى:

(أ) "عنصر في قائمة مالية" أو "عنصر" تعني "عنصراً أو حساباً أو بنداً في قائمة مالية"؛

(ب) "المعايير الدولية للتقرير المالي" تعني المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة(**)؛

(ج) قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية تتضمن الإفصاحات ذات الصلة. وتشتمل الإفصاحات ذات الصلة عادةً على معلومات توضيحية أو أخرى وصفية ذات صلة بالقائمة المالية أو بالعنصر. (راجع: الفقرة أ٢)

---

* معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي معايير المراجعة الدولية كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أيا من متطلبات تلك المعايير

١ معيار المراجعة (٨٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص"

٢ معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

** يقصد بمصطلح المعايير الدولية للتقرير المالي، المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، 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

المتطلبات

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول الارتباط

تطبيق معايير المراجعة

٧. يتطلب معيار المراجعة (٢٠٠) أن يلتزم المراجع بجميع معايير المراجعة ذات الصلة بالمراجعة.[٣] وفي حالة مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، فإن هذا المتطلب ينطبق أيضاً بغض النظر عمّا إذا كان المراجع مُكلَّف أيضاً بمراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية للمنشأة. وإذا لم يكن المراجع مُكلَّفاً بمراجعة المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كان من الممكن عملياً مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في تلك القوائم المالية وفقاً لمعايير لمراجعة. (راجع: الفقرتين أ٥، أ٦)

مدى قبول إطار التقرير المالي

٨. يتطلب معيار المراجعة (٢١٠) من المراجع أن يحدد مدى قبول إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية.[٤] وفي حالة مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، فيجب أن يتضمن هذا ما إذا كان تطبيق إطار التقرير المالي سيؤدي إلى عرض يوفر إفصاحات كافية تمكِّن المستخدمين المستهدفين من فهم المعلومات الواردة في القائمة المالية أو العنصر، وفهم تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القائمة المالية أو العنصر. (راجع: الفقرة أ٧)

شكل الرأي

٩. يتطلب معيار المراجعة (٢١٠) أن تتضمن شروط الاتفاق على ارتباط المراجعة الشكل المتوقع لأي تقارير سيصدرها المراجع.[٥] وفي حالة مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، فيجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان ما إذا كان الشكل المتوقع للرأي يُعد مناسباً في ظل الظروف القائمة. (راجع: الفقرتين أ٨، أ٩)

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها

١٠. ينص معيار المراجعة (٢٠٠) على أن معايير المراجعة قد تمت صياغتها في سياق مراجعة القوائم المالية؛ وأنها يتم تكييفها حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، عندما يتم تطبيقها على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية أخرى.[٦،٧] وعند التخطيط لمراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، وتنفيذ هذه المراجعة، يجب على المراجع تكييف جميع معايير المراجعة ذات الصلة بالمراجعة حسب الحاجة في ظل ظروف الارتباط. (راجع: الفقرات أ١٠–أ١٥)

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير

١١. عند تكوين رأي وإعداد تقرير عن قائمة مالية واحدة أو عن عنصر محدد في قائمة مالية، فيجب على المراجع تطبيق المتطلبات الواردة في معيار المراجعة (٧٠٠)،[٨] وعند الاقتضاء، معيار المراجعة (٨٠٠) بعد تكييفهما حسب الحاجة في ظل ظروف الارتباط. (راجع: الفقرات أ١٦–أ٢٢)

التقرير عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة وعن قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في تلك القوائم المالية

١٢. إذا التزم المراجع بتنفيذ ارتباط للتقرير عن قائمة مالية واحدة، أو عن عنصر محدد في قائمة مالية بالتزامن مع ارتباط لمراجعة المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة، فيجب عليه إبداء رأي منفصل لكل ارتباط.

---

[٣] معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة ١٨

[٤] معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرة ٦(أ)

[٥] معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرة ١٠(هـ)

[٦] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٢

[٧] توضح الفقرة ١٣(و) من معيار المراجعة (٢٠٠) أن مصطلح "القوائم المالية" يشير عادةً إلى مجموعة كاملة من القوائم المالية التي تحددها متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.

[٨] معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

١٣. قد يتم نشر القائمة المالية الواحدة التي تمت مراجعتها أو العنصر المحدد الذي تمت مراجعته في إحدى القوائم المالية مع المجموعة الكاملة من القوائم المالية التي تمت مراجعتها للمنشأة. وإذا استنتج المراجع أن عرض القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية لا يميز هذه القائمة أو هذا العنصر عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية، فيجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تصحيح هذا الوضع. ومع مراعاة الفقرتين ١٥ و١٦، يجب على المراجع أيضاً أن يميز بين الرأي في القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية والرأي في المجموعة الكاملة من القوائم المالية. ولا يجوز أن يصدر المراجع تقريره الذي يحتوي على رأيه في القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية حتى يكون مقتنعاً بهذا التمييز.

النظر في انعكاسات بعض الأمور المُضمَّنة في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة على مراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية وعلى تقرير المراجع عن هذه القائمة أو هذا العنصر.

١٤. إذا كان تقرير المراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة يتضمن:

(أ) رأياً معدلاً وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)؛[٩] أو

(ب) فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٦)؛[١٠] أو

(ج) قسماً بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠)؛[١١] أو

(د) إبلاغاً عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)؛[١٢] أو

(هـ) عبارة تصف تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠)؛[١٣]

فيجب على المراجع النظر في انعكاسات مثل هذه الأمور، إن وجدت، على مراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية وعلى تقرير المراجع عنهما. (راجع: الفقرات أ٢٣–أ٢٧)

الرأي المعارض أو الامتناع عن إبداء رأي في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة

١٥. إذا خلص المراجع إلى أنه من الضروري إبداء رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي في المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة ككل، فإن معيار المراجعة (٧٠٥) لا يسمح للمراجع بتضمين رأيٍ غير معدل في نفس تقرير المراجع عن قائمة مالية واحدة تشكل جزءاً من تلك القوائم المالية أو عن عنصر محدد من تلك القوائم المالية.[١٤] وهذا لأن مثل هذا الرأي غير المعدل سيتناقض مع الرأي المعارض أو الامتناع عن إبداء الرأي في المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة ككل. (راجع: الفقرة أ٢٨)

١٦. إذا خلص المراجع إلى أنه من الضروري إبداء رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي في المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة ككل، ولكن في سياق إجراء مراجعة منفصلة لعنصر محدد في تلك القوائم المالية، رأي المراجع أنه من المناسب مع ذلك إبداء رأي غير معدل عن ذلك العنصر، فلا يجوز للمراجع أن يقوم بذلك إلا إذا:

(أ) لم توجد أنظمة أو لوائح تمنع المراجع من القيام بذلك؛

(ب) تم إبداء ذلك الرأي في تقرير للمراجع لا يتم نشره مع تقرير المراجع الذي يحتوي على الرأي المعارض أو الامتناع عن إبداء الرأي؛

(ج) كان العنصر لا يمثل جزءاً كبيراً من المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة.

١٧. لا يجوز للمراجع إبداء رأي غير معدل عن قائمة مالية واحدة من مجموعة كاملة من القوائم المالية إذا كان قد أبدى رأياً معارضاً أو امتنع عن إبداء رأي في المجموعة الكاملة من القوائم المالية ككل. وينطبق هذا حتى وإن لم يتم نشر تقرير المراجع عن القائمة المالية الواحدة مع

---

[٩] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

[١٠] معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

[١١] معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"، الفقرة ٢٢

[١٢] معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ١٣

[١٣] معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"، الفقرة ٢٢(هـ)(٢)

[١٤] معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرة ١٥

تقرير المراجع الذي يحتوي على الرأي المعارض أو الامتناع عن إبداء الرأي. وهذا لأن القائمة المالية الواحدة يفترض أنها تمثل جزءاً كبيراً من تلك القوائم المالية.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرتين ١، ٦(ج))

أ١. يعرّف معيار المراجعة (٢٠٠) مصطلح "المعلومات المالية التاريخية" بأنها معلوماتٌ تخص منشأة معينة، مُعبرٌ عنها بمصطلحات مالية، ومستمدة أساساً من النظام المحاسبي لتلك المنشأة، بشأن الأحداث الاقتصادية التي حدثت في فترات زمنية سابقة، أو بشأن الأوضاع أو الظروف الاقتصادية في نقاط زمنية في الماضي.[١٥]

أ٢. يعرّف معيار المراجعة (٢٠٠) مصطلح "القوائم المالية" بأنها عرض هيكلي لمعلومات مالية تاريخية، بما فيها الإفصاحات، يهدف إلى الإبلاغ بالموارد الاقتصادية للمنشأة أو واجباتها في لحظة زمنية معينة، أو الإبلاغ بالتغيرات التي طرأت على هذه الموارد أو الواجبات خلال فترة زمنية معينة، وفقاً لأحد أُطُر التقرير المالي. ويشير مصطلح "القوائم المالية" عادةً إلى مجموعة كاملة من القوائم المالية، كما تحددها متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، ولكنه يمكن أن يشير أيضاً إلى قائمة مالية واحدة. وتشتمل الإفصاحات على معلومات توضيحية أو وصفية، موضحة حسبما هو مطلوب أو مسموح به صراحةً أو مصرح به بأي شكل آخر بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات، أو مُضمّنة فيها بإحالات مرجعية.[١٦] ووفقاً لما هو مذكور في الفقرة ٦(ج)، فإن الإشارة إلى قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية تتضمن الإفصاحات ذات الصلة.

أ٣. تمت صياغة معايير المراجعة في سياق مراجعة القوائم المالية،[١٧] ويتعين تكييفها حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة عندما تطبق على مراجعة معلومات مالية تاريخية أخرى، مثل قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية. ويقدم هذا المعيار دعماً في هذا الصدد. (يتضمن الملحق الأول أمثلة لهذه المعلومات المالية التاريخية الأخرى).

أ٤. يُنفَّذ أي ارتباط تأكيد معقول بخلاف إجراء مراجعة للمعلومات المالية التاريخية وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠).[١٨]

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول الارتباط

تطبيق معايير المراجعة (راجع: الفقرة ٧)

أ٥. يتطلب معيار المراجعة (٢٠٠) من المراجع الالتزام بالآتي (أ) المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، التي تتعلق بارتباطات مراجعة القوائم المالية، و(ب) جميع معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بالمراجعة. كما يتطلب من المراجع الالتزام بكل متطلب وارد في أي معيار من معايير المراجعة ما لم يكن معيار المراجعة بالكامل غير ذي صلة أو ما لم يكن المتطلب غير ذي صلة بسبب أنه مشروط والشرط غير متحقق، بحسب ظروف المراجعة. وفي ظروف استثنائية، قد يرى المراجع أنه من الضروري الخروج عن متطلب ذي صلة وارد في أحد معايير المراجعة عن طريق تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة لتحقيق الهدف من ذلك المتطلب.[١٩]

أ٦. إن الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة ذات الصلة بمراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في إحدى القوائم المالية قد لا يكون ممكناً عملياً عندما لا يكون المراجع مكلَّفاً أيضاً بمراجعة المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة. ففي مثل هذه الحالات، غالباً لا يكون فهم المراجع للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، هو نفس الفهم الذي يحظى به المراجع الذي يراجع أيضاً المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة. ولا يملك المراجع أيضاً أدلة المراجعة عن الجودة العامة للسجلات المحاسبية أو المعلومات المحاسبية الأخرى التي كان سيتم الحصول عليها عند إجراء مراجعة للمجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة. وبناءً عليه، قد يحتاج المراجع إلى أدلة إضافية

---

[١٥] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٣(ز)

[١٦] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٣ (و)

[١٧] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٢

[١٨] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) "ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية"

[١٩] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرات ١٤ و١٨ و٢٢ و٢٣

لتأييد أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من السجلات المحاسبية. وفي حالة مراجعة عنصر محدد في قائمة مالية، فإن بعض معايير المراجعة تتطلب أعمال مراجعة قد تكون غير متناسبة مع العنصر الذي تتم مراجعته. فعلى سبيل المثال، على الرغم من أن متطلبات معيار المراجعة (٥٧٠) من المرجح أن تكون ذات صلة بظروف مراجعة جدول للمبالغ مستحقة التحصيل، فإن الالتزام بتلك المتطلبات قد لا يكون ممكناً عملياً نظراً لجهد المراجعة المطلوب. وإذا خلص المراجع إلى أن مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية وفقاً لمعايير المراجعة قد لا يكون ممكناً عملياً، فيمكن أن يناقش المراجع مع الإدارة ما إذا كان هناك نوع آخر من أنواع الارتباط من الممكن أن يكون عملياً بدرجة أكبر.

مدى قبول إطار التقرير المالي (راجع: الفقرة ٨)

أ٧. قد يتم إعداد قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية وفقاً لإطار تقرير مالي منطبق يستند إلى إطار تقرير مالي موضوع من جهة معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير، لإعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية (على سبيل المثال، المعايير الدولية للتقرير المالي). وإذا كانت الحال كذلك، فإن تحديد مدى قبول الإطار المنطبق قد يشمل النظر فيما إذا كان ذلك الإطار يتضمن جميع متطلبات الإطار الذي استند إليه والتي تتعلق بعرض قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية مع توفير ما يكفي من الإفصاحات.

شكل الرأي (راجع: الفقرة ٩)

أ٨. يعتمد شكل الرأي الذي سيبديه المراجع على إطار التقرير المالي المنطبق وأي أنظمة أو لوائح منطبقة.[٢٠] ووفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠):[٢١]

(أ) عند إبداء رأي غير معدل في مجموعة كاملة من القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار عرض عادل، فإن رأي المراجع يستخدم -ما لم تتطلب الأنظمة أو اللوائح خلاف ذلك- إحدى العبارتين الآتيتين(*):

(١) إن القوائم المالية تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]؛ أو

(٢) إن القوائم المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]؛

(ب) عند إبداء رأي غير معدل في مجموعة كاملة من القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار التزام، فإن رأي المراجع ينص على أن القوائم المالية مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق].

أ٩. في حالة مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، قد لا يتناول إطار التقرير المالي المنطبق بشكل صريح عرض القائمة المالية أو العنصر المحدد في القائمة المالية. وقد يكون هذا هو الحال عندما يستند إطار التقرير المالي المنطبق إلى إطار تقرير مالي موضوع من جهة معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير، لإعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية (على سبيل المثال، المعايير الدولية للتقرير المالي). ولهذا ينظر المراجع فيما إذا كان الشكل المتوقع للرأي يُعد مناسباً في ضوء إطار التقرير المالي المنطبق. وتتضمن العوامل التي قد تؤثر على نظر المراجع فيما إذا كان سيستخدم في رأيه عبارة "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية،" أو "تعطي صورة حقيقية وعادلة":

- ما إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق قاصراً، بشكل صريح أو ضمني، على إعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية.
- ما إذا كانت القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية سوف:
  - يلتزم بالكامل بكل متطلبات الإطار ذات الصلة بالقائمة المالية المعينة أو بالعنصر المعين، وعرض القائمة المالية أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية سيتضمن الإفصاحات ذات الصلة.
  - يوفر إفصاحات تتجاوز تلك التي يتطلبها الإطار على وجه الخصوص، أو سيخرج -في ظروف استثنائية- عن أحد متطلبات الإطار، إذا كان ذلك ضرورياً لتحقيق العرض العادل.

---

[٢٠] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٨

[٢١] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرتان ٢٥ و٢٦

(*) "تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإن العبارة التي سيتم استخدامها في نماذج تقارير المراجع المستقل هي: وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة، تعرض بعدل من جميع الجوانب الجوهرية [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق].

ويُعد قرار المراجع بشأن الشكل المتوقع للرأي مسألة حكم مهني. وقد يتأثر ذلك بما إذا كان استخدام عبارة "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية" أو عبارة "تعطي صورة حقيقية وعادلة" في رأي المراجع بشأن قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية تم إعدادها وفقاً لإطار عرض عادل يُعد مقبولاً بشكل عام في الدولة المعنية.

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها (راجع: الفقرة ١٠)

أ١٠. إن تحديد مدى ملاءمة كل معيار من معايير المراجعة يتطلب نظراً متأنياً. وحتى عندما يقتصر موضوع المراجعة على عنصر محدد في قائمة مالية، فمن حيث المبدأ تعد معايير المراجعة مثل معيار المراجعة (٢٤٠)[٢٢] ومعيار المراجعة (٥٥٠)[٢٣] ومعيار المراجعة (٥٧٠) ذات صلة. ويرجع ذلك إلى أن العنصر قد يكون محرفاً نتيجة لغش، أو لتأثير المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، أو التطبيق غير الصحيح لأساس الاستمرارية في المحاسبة في ظل إطار التقرير المالي المنطبق.

أ١١. يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) أن يقوم المراجع بتحديد الشخص (الأشخاص) المعني ضمن هيكل حوكمة المنشأة الذي سيتم الاتصال به.[٢٤] ويشير معيار المراجعة (٢٦٠) كذلك إلى أنه في بعض الحالات، يشارك جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، ويتم تعديل تطبيق متطلبات الاتصال بما يناسب هذا الوضع.[٢٥] وعندما تعد المنشأة أيضاً مجموعة كاملة من القوائم المالية، فإن هؤلاء الأشخاص المسؤولين عن الإشراف على إعداد القائمة المالية الواحدة أو إعداد العنصر قد لا يكونون هم أنفسهم المكلفين بالحوكمة المسؤولين عن الإشراف على إعداد المجموعة الكاملة من القوائم المالية.

أ١٢. وعلاوة على ذلك، فقد تمت صياغة معايير المراجعة في سياق مراجعة القوائم المالية؛ ويتعين تكييفها حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة عندما تطبق على مراجعة قائمة مالية واحدة[٢٦] أو عنصر محدد في قائمة مالية. فعلى سبيل المثال، الإفادات المكتوبة من الإدارة بشأن المجموعة الكاملة من القوائم المالية سيحل محلها الإفادات المكتوبة بشأن عرض القائمة المالية أو العنصر وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

أ١٣. قد يكون للأمور المُضمَّنة في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية انعكاسات على مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر في قائمة مالية (انظر الفقرة ١٤). وعند التخطيط لمراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية وتنفيذ المراجعة بالتزامن مع مراجعة المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة، فقد يستطيع المراجع استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في إطار مراجعة المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة عند مراجعة القائمة المالية أو العنصر. ومع ذلك، فإن معايير المراجعة تتطلب من المراجع التخطيط لمراجعة القائمة المالية أو العنصر، وتنفيذ المراجعة، للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً للرأي الذي سيتم إبداؤه في القائمة المالية أو العنصر.

أ١٤. تتداخل القوائم المالية الفردية التي تتكون منها أية مجموعة كاملة من القوائم المالية، وكذلك العديد من العناصر المحددة في تلك القوائم، بما في ذلك إفصاحاتها ذات الصلة. ولذلك، فإنه عند مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، قد لا يستطيع المراجع النظر في القائمة المالية أو العنصر بمعزل عن القوائم أو العناصر الأخرى. وبالتالي، قد يحتاج المراجع إلى تنفيذ إجراءات فيما يتعلق بالبنود المتداخلة لتحقيق هدف المراجعة.

أ١٥. بالإضافة لما سبق، فإن الأهمية النسبية المحددة لقائمة مالية واحدة أو لعنصر محدد في قائمة مالية قد تكون أقل من الأهمية النسبية للمجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة؛ وسوف يؤثر هذا في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة وتقويم التحريفات غير المصححة.

---

[٢٢] معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"

[٢٣] معيار المراجعة (٥٥٠) "الأطراف ذات العلاقة"

[٢٤] معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١١

[٢٥] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرات ١٠(ب) و١٣ وأ١ (النقطة الثالثة) وأ٢ وأ٨

[٢٦] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٢

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير (راجع: الفقرة ١١)

أ١٦. يتطلب معيار المراجعة (٧٠٠) من المراجع أن يقوم، عند تكوين رأيه، بتقويم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية.[٢٧] وفي حالة مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، فمن المهم أن توفر القائمة المالية أو العنصر، في ضوء متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، إفصاحات كافية تمكِّن المستخدمين المستهدفين من فهم المعلومات الواردة في القائمة المالية أو العنصر، وفهم تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القائمة المالية أو العنصر.

أ١٧. يحتوي الملحق الثاني على أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية. وقد تكون هناك أمثلة توضيحية أخرى لتقارير المراجع التي يمكن أن تكون ذات صلة بعملية التقرير عن قائمة مالية واحدة أو عن عنصر محدد في قائمة مالية (انظر على سبيل المثال، ملاحق معيار المراجعة (٧٠٠) ومعيار المراجعة (٧٠٥) ومعيار المراجعة (٥٧٠) ومعيار المراجعة (٧٢٠) ومعيار المراجعة (٧٠٦)).

تطبيق معيار المراجعة (٧٠٠) عند التقرير عن قائمة مالية واحدة أو عن عنصر محدد في قائمة مالية

أ١٨. توضح الفقرة ١١ من هذا المعيار أن المراجع مطالب بتطبيق المتطلبات الواردة في معيار المراجعة (٧٠٠)، بعد تكييفها حسب الحاجة في ظل ظروف الارتباط، عند تكوين رأي وإعداد تقرير عن قائمة مالية واحدة أو عن عنصر محدد في قائمة مالية. وفي سبيل القيام بذلك، فإن المراجع مطالبٌ أيضاً بتطبيق متطلبات التقرير الواردة في معايير المراجعة الأخرى بعد تكييفها حسب الحاجة في ظل ظروف الارتباط، وقد يستعين المراجع في ذلك بالاعتبارات المتناولة في الفقرات أ١٩-أ٢١ أدناه.

الاستمرارية

أ١٩. وبناءً على إطار التقرير المالي المنطبق المستخدم في إعداد القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية، فإن الوصف الوارد في تقرير المراجع لمسؤوليات الإدارة[٢٨] فيما يتعلق بالاستمرارية قد يحتاج إلى تكييفه عند الضرورة. وقد يحتاج أيضاً الوصف الوارد في تقرير المراجع لمسؤوليات المراجع[٢٩] إلى تكييفه عند الضرورة تبعاً لكيفية تطبيق معيار المراجعة (٥٧٠) في ظل ظروف الارتباط.

الأمور الرئيسة للمراجعة

أ٢٠. يتطلب معيار المراجعة (٧٠٠) من المراجع الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) عند مراجعة مجموعات كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشآت مدرجة.[٣٠] وعند مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد من قائمة مالية، فإن معيار المراجعة (٧٠١) لا يُطبق إلا عندما يكون الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع عن هذه القوائم المالية أو هذه العناصر مطلوباً بموجب نظام أو لائحة، أو عندما يقرر المراجع الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة لأي سبب آخر. وعندما يتم الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع عن قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في إحدى القوائم المالية، فإن معيار المراجعة (٧٠١) يطبق بكامله.[٣١]

المعلومات الأخرى

أ٢١. يتناول معيار المراجعة (٧٢٠) مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى. وفي سياق هذا المعيار، فإن التقارير التي تحتوي على، أو التي تُرفق بها، قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، والتي يكون الغرض منها تزويد الملاك (أو أصحاب مصالح مشابهين) بمعلومات عن الأمور الواردة في القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية، تُعد تقارير سنوية لأغراض معيار

---

[٢٧] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرات ١٣(هـ)

[٢٨] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرتان ٣٤(ب) وأ٤٨

[٢٩] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٣٩(ب)(٤).

[٣٠] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٣٠

[٣١] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ٣١

المراجعة (٧٢٠). وعندما يحدد المراجع أن المنشأة تخطط لإصدار مثل هذا التقرير، فإن المتطلبات الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) تنطبق على مراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر.

اسم الشريك المسؤول عن الارتباط

أ٢٢. إن المتطلب الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)، بشأن تضمين المراجع لاسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع، ينطبق أيضاً على عمليات مراجعة القوائم المالية الواحدة للمنشآت المدرجة أو العناصر المحددة في القوائم المالية للمنشآت المدرجة.[٣٢] وقد يكون مطلوباً من المراجع بموجب نظام أو لائحة أن يُضمِّن اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع، أو قد يقرر المراجع لأي سبب آخر القيام بذلك عند التقرير عن قائمة مالية واحدة أو عن عنصر في إحدى القوائم المالية للمنشآت غير المدرجة.

التقرير عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة وعن قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية (راجع: الفقرة ١٤)

النظر في انعكاسات بعض الأمور المُضمَّنة في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة على مراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية وعلى تقرير المراجع عن هذه القائمة أو هذا العنصر

أ٢٣. تتطلب الفقرة ١٤ من المراجع أن ينظر في انعكاسات بعض الأمور، إن وجدت، المُضمَّنة في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية على مراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية، وعلى تقرير المراجع عن هذه القائمة أو هذا العنصر. ويُمارَس الحكم المهني عند النظر فيما إذا كان أمر مُضمَّن في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية يُعد ذا صلة في سياق تنفيذ ارتباط للتقرير عن قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية.

أ٢٤. من بين العوامل التي قد تكون ذات صلة عند النظر في تلك الانعكاسات:

- طبيعة الأمر أو الأمور الموضحة في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية، ومدى علاقتها بما هو مضمَّن في القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية.
- مدى انتشار الأمر أو الأمور الموضحة في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية.
- طبيعة ومدى الاختلافات بين أطر التقرير المالي المنطبقة.
- مدى الاختلاف بين الفترة أو الفترات التي تغطيها المجموعة الكاملة من القوائم المالية مقارنةً بفترة أو فترات أو تواريخ القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية.
- الوقت المنقضي منذ تاريخ تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية.

أ٢٥. على سبيل المثال، في حالة وجود تحفظ في رأي المراجع فيما يتعلق بالمبالغ مستحقة التحصيل في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية، واشتمال القائمة المالية الواحدة على مبالغ مستحقة التحصيل، أو تعلق العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية بمبالغ مستحقة التحصيل، يُرجح عندئذ أن تكون هناك انعكاسات على المراجعة. ومن جهة أخرى، إذا كان التحفظ في رأي المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية متعلقاً بتصنيف دين طويل الأجل، تقل عندئذ احتمالية وجود انعكاسات على مراجعة القائمة المالية الواحدة إذا كانت قائمة دخل، أو إذا كان العنصر المحدد في القائمة المالية متعلقاً بالمبالغ مستحقة التحصيل.

أ٢٦. قد يكون للأمور الرئيسة للمراجعة المبلغ عنها في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية انعكاسات على مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية. وقد تكون المعلومات المُضمَّنة في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة عن الكيفية التي تم التعامل بها مع الأمر أثناء مراجعة المجموعة الكاملة من القوائم المالية، مفيدة عند تحديد المراجع للكيفية التي سيتعامل بها مع الأمر عندما يكون ذا صلة بمراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في القائمة المالية.

---

[٣٢] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرات ٤٦ وأ٦١-أ٦٣

تضمين إشارة إلى تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية

أ٢٧. حتى عندما لا يكون لبعض الأمور المُضمَّنة في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية انعكاسات على مراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية، أو على تقرير المراجع عن هذه القائمة أو هذا العنصر، فقد يرى المراجع أنه من المناسب الإشارة إلى الأمر أو الأمور في فقرة أمر آخر في تقريره عن القائمة المالية الواحدة أو عن العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية (انظر معيار المراجعة (٧٠٦)).[٣٣] فعلى سبيل المثال، قد يرى المراجع أنه من المناسب الإشارة في تقريره عن القائمة المالية الواحدة أو عن عنصر محدد في القائمة المالية إلى قسم بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" وارد في تقريره عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية.

الرأي المعارض أو الامتناع عن إبداء رأي في تقرير المراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة (راجع: الفقرة ١٥)

أ٢٨. في تقرير المراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لإحدى المنشآت، يُسمح بالامتناع عن إبداء رأي فيما يتعلق بنتائج العمليات والتدفقات النقدية، عند الاقتضاء، وإبداء رأي غير معدل فيما يتعلق بالمركز المالي، وذلك لأن الامتناع عن إبداء الرأي متعلق بنتائج العمليات والتدفقات النقدية فقط، وليس بالقوائم المالية ككل.[٣٤]

[٣٣] معيار المراجعة (٧٠٦)، الفقرتان ١٠ و١١

[٣٤] معيار المراجعة (٥١٠) "ارتباطات المراجعة لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية"، الفقرة أ٨، ومعيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرة أ١٦

الملحق الأول

(راجع: الفقرة أ٣)

أمثلة لعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية

- المبالغ مستحقة التحصيل، أو مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها، أو المخزون، أو الالتزامات بشأن المنافع المستحقة وفقاً لخطة معاشات تقاعد خاصة، أو القيمة المسجلة لأصول غير ملموسة محددة، أو الالتزام المتعلق بالمطالبات "المتكبدة ولكن دون أن يتم الإبلاغ عنها" في محفظة تأمين، بما في ذلك الإيضاحات ذات الصلة.
- جدول بالأصول المدارة خارجياً والدخل من خطة معاشات تقاعد خاصة، بما في ذلك الإيضاحات ذات الصلة.
- جدول بصافي الأصول الملموسة، بما في ذلك الإيضاحات ذات الصلة.
- جدول بالنفقات المتعلقة بعقار مستأجر، بما في ذلك الإيضاحات التفسيرية.
- جدول بالمشاركة في الأرباح أو مكافآت الموظفين، بما في ذلك الإيضاحات التفسيرية.

الملحق الثاني(*)

(راجع: الفقرة أ١٧)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن قائمة مالية واحدة وعن عنصر محدد في قائمة مالية(**)

- المثال التوضيحي (١): تقرير مراجع عن قائمة مالية واحدة لمنشأة غير مدرجة، مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض عام (إطار عرض عادل، لأغراض هذا المثال التوضيحي).
- المثال التوضيحي (٢): تقرير مراجع عن قائمة مالية واحدة لمنشأة غير مدرجة، مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص (إطار عرض عادل، لأغراض هذا المثال التوضيحي).
- المثال التوضيحي (٣): تقرير مراجع عن عنصر محدد في قائمة مالية لمنشأة مدرجة، مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص (إطار التزام، لأغراض هذا المثال التوضيحي).

* 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 من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، والتي تتضمن بعض الإضافات الضرورية لتكييف تطبيق المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، ولكنها لم تغير من متطلباتها.

المثال التوضيحي (١): تقرير مراجع عن قائمة مالية واحدة لمنشأة غير مدرجة، مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض عام (إطار عرض عادل، لأغراض هذا المثال التوضيحي).

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

- **مراجعة قائمة المركز المالي (بعبارة أخرى، قائمة مالية واحدة) لمنشأة غير مدرجة.**
- **تم إعداد قائمة المركز المالي من قبل إدارة المنشأة وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي ذات الصلة بإعداد قائمة المركز المالي في الدولة X.**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).**
- **إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار عرض عادل يهدف إلى تلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين.**
- **حدد المراجع أنه من المناسب أن يستخدم في رأيه عبارة "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية".**
- **المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وآداب 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 وجود عدم تأكد جوهري يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠). ويُعد الإفصاح في القائمة المالية الواحدة عن عدم التأكد الجوهري إفصاحاً كافياً.**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) في سياق مراجعة قائمة المركز المالي، ولم يقرر الإبلاغ عنها لأي سبب آخر.**
- **حدد المراجع أنه لا توجد أي معلومات أخرى (أي إن متطلبات معيار المراجعة (٧٢٠) غير منطبقة).**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القائمة المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القائمة.**
- **لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح محلية.**

تقرير المراجع المستقل

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

لقد راجعنا قائمة المركز المالي للشركة (س) (الشركة) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، والايضاحات المرفقة بالقائمة المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة (يشار إليهم معاً بلفظ "القائمة المالية").

وفي رأينا، فإن القائمة المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي ذات الصلة بإعداد مثل هذه القائمة المالية.

أساس الرأي

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

عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية

نود أن نلفت الانتباه للإيضاح (٦) المرفق بالقائمة المالية، الذي يشير إلى أن الشركة تكبدت صافي خسارة قدرها (س) خلال السنة المنتهية في ٣١

ديسمبر ٢٠×١، واعتباراً من ذلك التاريخ، تجاوزت الالتزامات المتداولة للشركة مجموع أصولها بمقدار (ص). ووفقاً لما هو مذكور في الإيضاح (٦)، فإن هذه الأحداث أو الظروف، جنباً إلى جنب مع الأمور الأخرى المنصوص عليها في الإيضاح (٦)، تشير إلى وجود عدم تأكد جوهري، قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

مسؤوليات الإدارة(*) والمكلفين بالحوكمة عن القائمة المالية[٣٥]

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القائمة المالية وعرضها بشكل عادل وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي ذات الصلة بإعداد مثل هذه القائمة المالية في الدولة X، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها الإدارة ضرورية لتمكينها من إعداد قائمة مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القائمة المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعتزم الإدارة تصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لدى الإدارة أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في الشركة.(**)

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القائمة المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القائمة المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعَد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القائمة المالية.

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي:(***)

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القائمة المالية وتقييمها، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للشركة.[٣٦]
- تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية، إن وجدت، والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدتها الإدارة.
- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق

---

* المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب نظام أو لائحة (أو وفقاً لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة) عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الاطراف الخارجية.

[٣٥] 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.

** يجب على المراجع أن يسمّي هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠)

*** توضح الفقرة ٤١(ب) من معيار المراجعة (٧٠٠) أن هذا الجزء المظلل يمكن تضمينه في ملحق يُرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة ٤١(ج) من معيار المراجعة (٧٠٠) أنه عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً بذلك، فإنه يمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معنية، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع.

[٣٦] يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القائمة المالية.

بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو علينا أن نعدّل رأينا في حال عدم كفاية تلك الإفصاحات. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفاً مستقبلية قد تتسبب في توقف الشركة عن البقاء كمنشأة مستمرة.

- تقويم العرض العام للقائمة المالية وهيكلها ومحتواها، بما فيها الإفصاحات، وما إذا كانت القائمة المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نتعرف عليها أثناء المراجعة.

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

[*عنوان المراجع*] [يمكن تبديل الأماكن بين التاريخ والعنوان]

[*التاريخ*]

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

المثال التوضيحي (٢): تقرير المراجع عن قائمة مالية واحدة لمنشأة غير مدرجة، مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص

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

- **مراجعة قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية (بعبارة أخرى، قائمة مالية واحدة) لمنشأة غير مدرجة.**
- **لم يصدر تقرير مراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية.**
- **أعدت إدارة المنشأة القائمة المالية وفقاً للأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية استجابة لطلب مستلَم من دائن بالحصول على معلومات التدفقات النقدية. وللإدارة إمكانية اختيار إطار التقرير المالي.**
- **إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار عرض عادل يهدف إلى تلبية احتياجات مستخدمين محددين إلى المعلومات المالية.[٣٧]**
- **توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.**
- **حدد المراجع أنه من المناسب أن يستخدم في رأيه عبارة "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية".**
- **المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.**
- **ثمة قيد مفروض على توزيع تقرير المراجع أو استخدامه.**
- **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).**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) في سياق مراجعة قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية.**
- **حدد المراجع أنه لا توجد أي معلومات أخرى (أي إن متطلبات معيار المراجعة (٧٢٠) غير منطبقة).**
- **الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القائمة المالية والاشراف على آلية التقرير المالي لإعداد هذه القائمة المالية.**
- **لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح محلية.**

تقرير المراجع المستقل

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

لقد راجعنا قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية للشركة (س) (الشركة) للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ والإيضاحات المرفقة بهذه القائمة، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة (يشار إليهم معاً بلفظ "القائمة المالية").

وفي رأينا، فإن القائمة المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، المقبوضات والمدفوعات النقدية للشركة عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وفقاً للأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية المبين في الإيضاح (X).

أساس الرأي

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

[٣٧] يحتوي معيار المراجعة (٨٠٠) على متطلبات وإرشادات بشأن شكل ومحتوى القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.

لفت انتباه - الأساس المحاسبي

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالقائمة المالية، الذي يوضح الأساس المحاسبي. وقد تم إعداد القائمة المالية لتوفير معلومات للدائن (ص). ونتيجةً لذلك، فإن القائمة قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القائمة المالية[٣٨]

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القائمة المالية وعرضها بشكل عادل وفقاً للأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية المبين في الإيضاح X؛ ويشمل هذا تحديد أن الأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية يُعد أساساً مقبولاً لإعداد القائمة المالية في ظل الظروف القائمة، وهي المسؤولة كذلك عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية لتمكينها من إعداد قائمة مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد القائمة المالية، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعتزم الإدارة تصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لدى الإدارة أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك.

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القائمة المالية

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت القائمة المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعَد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القائمة المالية.

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي:[*]

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القائمة المالية وتقييمها، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للشركة.[٣٩]
- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القائمة المالية، أو علينا أن نعدّل رأينا في حال عدم كفاية تلك الإفصاحات. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفاً مستقبلية قد تتسبب في توقف الشركة عن البقاء كمنشأة مستمرة.

---

[٣٨] 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

[*] توضح الفقرة ٤١(ب) من معيار المراجعة (٧٠٠) أن هذا الجزء المظلل يمكن تضمينه في ملحق يُرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة ٤١(ج) من معيار المراجعة (٧٠٠) أنه عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً بذلك، فإنه يمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معنية، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع.

[٣٩] يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القائمة المالية.

- تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية، إن وجدت، والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدتها الإدارة.
- تقويم العرض العام للقائمة المالية وهيكلها ومحتواها، بما فيها الإفصاحات، وما إذا كانت القائمة المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نتعرف عليها أثناء المراجعة.

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

[*عنوان المراجع*] [يمكن تبديل الأماكن بين التاريخ والعنوان]

[*التاريخ*]

المثال التوضيحي (٣): تقرير المراجع عن عنصر محدد في قائمة مالية لمنشأة مدرجة، مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.

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

- **مراجعة جدول المبالغ مستحقة التحصيل (بعبارة أخرى، عنصر أو حساب أو بند في قائمة مالية).**
- **أعدت إدارة المنشأة المعلومات المالية وفقاً لأحكام التقرير المالي التي وضعتها سلطة تنظيمية للوفاء بمتطلبات تلك السلطة. ولا تملك الإدارة إمكانية اختيار إطار التقرير المالي.**
- **إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار التزام يهدف إلى تلبية احتياجات مستخدمين محددين إلى المعلومات المالية.**[٤٠]
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).**
- **توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.**
- **المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.**
- **ثمة قيد مفروض على توزيع تقرير المراجع.**
- **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).**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) في سياق مراجعة جدول المبالغ مستحقة التحصيل، ولم يقرر الإبلاغ عنها لأي سبب آخر.**
- **حدد المراجع أنه لا توجد أي معلومات أخرى (أي إن متطلبات معيار المراجعة (٧٢٠) غير منطبقة).**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القائمة المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القائمة.**
- **لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح محلية.**

تقرير المراجع المستقل

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

الرأي

لقد راجعنا جدول المبالغ مستحقة التحصيل للشركة (س) (الشركة) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ ("الجدول").

---

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

٤٠ يحتوي معيار المراجعة (٨٠٠) على متطلبات وإرشادات بشأن شكل ومحتوى القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.

وفي رأينا، فإن المعلومات المالية في جدول الشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لـ [توضيح أحكام التقرير المالي الموضوعة من قبل السلطة التنظيمية].

أساس الرأي

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

لفت انتباه – الأساس المحاسبي وتقييد التوزيع

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالجدول، الذي يوضح الأساس المحاسبي. وقد تم إعداد الجدول لمساعدة الشركة في الوفاء بمتطلبات السلطة التنظيمية (ع). ونتيجةً لذلك، فإن الجدول قد لا يكون مناسباً لأغراض أخرى. وتقريرنا مُعدّ فقط للشركة والسلطة التنظيمية (ع)، ولا ينبغي توزيعه على أي أطراف أخرى بخلاف الشركة أو السلطة التنظيمية (ع). ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن الجدول[٤١]

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد الجدول وفقاً لـ [توضيح أحكام التقرير المالي الموضوعة من قبل السلطة التنظيمية]، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية لتمكينها من إعداد الجدول بطريقة خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد الجدول، فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية، واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعتزم الإدارة تصفية الشركة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لدى الإدارة أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك.

والمكلفون بالحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على آلية التقرير المالي في الشركة.(*)

مسؤوليات المراجع عن مراجعة الجدول

تتمثل أهدافنا في الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كان الجدول ككل يخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن كل تحريف جوهري متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعَد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذا الجدول.

---

[٤١] 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

* يجب على المراجع أن يسمّي هنا من هم المكلفون بالحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠)

وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي:(*)

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في الجدول وتقييمها، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهري الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للشركة.[٤٢]
- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد جوهري، فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في الجدول، أو علينا أن نعدّل رأينا في حال عدم كفاية تلك الإفصاحات. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفاً مستقبلية قد تتسبب في توقف الشركة عن البقاء كمنشأة مستمرة.
- تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية، إن وجدت، والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدتها الإدارة.

ونحن نتواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والنتائج المهمة للمراجعة، بما في ذلك أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية نتعرف عليها أثناء المراجعة.

ونفيد أيضاً المكلفين بالحوكمة بأننا قد التزمنا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، ونبلغهم بجميع العلاقات والأمور الأخرى التي قد يُعتقد بشكل معقول أنها تؤثر على استقلالنا، وعند الاقتضاء، نبلغهم بالتصرفات المتخذة للقضاء على التهديدات أو التدابير الوقائية المطبقة.

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

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

[*عنوان المراجع*] [يمكن تبديل الأماكن بين التاريخ والعنوان]

[*التاريخ*]

* توضح الفقرة ٤١(ب) من معيار المراجعة (٧٠٠) أن هذا الجزء المظلل يمكن تضمينه في ملحق يُرفق بتقرير المراجع. وتوضح الفقرة ٤١(ج) من معيار المراجعة (٧٠٠) أنه عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية صراحةً بذلك، فإنه يمكن أن تتم الإشارة إلى موقع إلكتروني خاص بسلطة معنية، يحتوي على وصف لمسؤوليات المراجع، بدلاً من تضمين هذه المواد في تقرير المراجع، بشرط أن يكون الوصف الموجود على الموقع الإلكتروني يتناول، ولا يتعارض مع، وصف مسؤوليات المراجع.

[٤٢] يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسؤولاً أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة الجدول

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

معيار المراجعة (٨١٠): الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٨١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة السابق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للمراجعة (٨١٠)

الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة

(يسري هذا المعيار على ارتباطات إعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة، المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة

مقدمة

نطاق هذا المعيار ١

تاريخ السريان ٢

الأهداف ٣

التعريفات ٤

المتطلبات

قبول الارتباط ..... ٥—٧

طبيعة الإجراءات ٨

شكل الرأي ..... ٩—١١

توقيت العمل والأحداث اللاحقة لتاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة ..... ١٢—١٣

المعلومات الواردة في المستندات التي تحتوي على القوائم المالية المُلخصة ..... ١٤—١٥

تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة ..... ١٦—٢١

تقييد التوزيع أو الاستخدام أو تنبيه القراء إلى الأساس المحاسبي ٢٢

المقارنات ..... ٢٣—٢٤

المعلومات التكميلية غير المراجعة المعروضة مع القوائم المالية الملخصة ٢٥

اقتران اسم المراجع بأحد المستندات ..... ٢٦—٢٧

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

قبول الارتباط ..... أ١—أ٧

تقويم مدى إتاحة القوائم المالية المُراجعة أ٨

شكل الرأي أ٩

توقيت العمل والأحداث اللاحقة لتاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة أ١٠

المعلومات الواردة في المستندات التي تحتوي على القوائم المالية المُلخصة ..... أ١١— أ١٦

تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة ..... أ١٧—أ٢٣

المقارنات ..... أ٢٤—أ٢٥

المعلومات التكميلية غير المراجعة المعروضة مع القوائم المالية الملخصة أ٢٦

اقتران اسم المراجع بأحد المستندات..... أ٢٧

الملحق: أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن القوائم المالية الملخصة

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٨١٠) *"الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة"* جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) *"الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية"*.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بتنفيذ ارتباط لإعداد تقرير عن قوائم مالية ملخصة مشتقة من قوائم مالية تمت مُراجعتها وفقاً لمعايير المراجعة بواسطة نفس المراجع.

تاريخ السريان

٢. يسري هذا المعيار على ارتباطات إعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٣. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) تحديد ما إذا كان من المناسب قبول الارتباط لإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة؛

(ب) في حالة تكليف المراجع بإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة:

(١) تكوين رأي عن القوائم المالية الملخصة استناداً إلى تقويم الاستنتاجات المستنبطة من الأدلة التي تم الحصول عليها؛

(٢) التعبير بوضوح عن ذلك الرأي من خلال تقرير مكتوب يوضح أيضاً أساس ذلك الرأي.

التعريفات

٤. لأغراض هذا المعيار، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) الضوابط المطبقة: الضوابط التي تطبقها الإدارة في إعداد القوائم المالية الملخصة.

(ب) القوائم المالية المُراجعة: قوائم مالية[١] قام المراجع بمراجعتها طبقاً لمعايير المراجعة، وتُشتق منها القوائم المالية الملخصة.

(ج) القوائم المالية الملخصة: معلومات مالية تاريخية مُشتقة من القوائم المالية، لكنها تحتوي على تفاصيل أقل من القوائم المالية، ومع ذلك فهي لا تزال توفر عرضاً هيكلياً يتسق مع العرض الوارد في القوائم المالية للموارد الاقتصادية للمنشأة أو واجباتها في لحظة زمنية معينة، أو التغيرات الطارئة عليها خلال فترة زمنية.[٢] وقد تستخدم دول مختلفة مصطلحات مختلفة لوصف مثل هذه المعلومات المالية التاريخية.

المتطلبات

قبول الارتباط

٥. لا يجوز للمراجع قبول أي ارتباط لإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة وفقاً لهذا المعيار إلا عندما يكون المراجع قد تم تكليفه بإجراء مراجعة، وفقاً لمعايير المراجعة، للقوائم المالية التي تم اشتقاق القوائم المالية الملخصة منها. (راجع: الفقرة أ١)

٦. يجب على المراجع قبل قبول أي ارتباط لإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة: (راجع: الفقرة أ٢)

(أ) تحديد ما إذا كانت الضوابط المطبقة مقبولة؛ (راجع: الفقرات أ٣–أ٧)

(ب) الحصول على موافقة الإدارة بأنها تقر وتفهم مسؤوليتها عن الأمور الآتية:

(١) إعداد القوائم المالية الملخصة وفقاً للضوابط المطبقة؛

---

[١] يعرّف معيار المراجعة (٢٠٠)، "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية"، في الفقرة ١٣ (و)، مصطلح "القوائم المالية".

[٢] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٣ (و)

(٢) جعل القوائم المالية المُراجعة متاحة لمستخدمي القوائم المالية الملخصة المستهدفين دون صعوبة لا موجب لها (وإذا كانت هناك أنظمة أو لوائح تنص على عدم الحاجة لإتاحة القوائم المالية المُراجعة لمستخدمي القوائم المالية الملخصة المستهدفين، وتضع ضوابط لإعداد القوائم المالية الملخصة، تتمثل مسؤولية الإدارة في توضيح هذه الأنظمة أو اللوائح).

(٣) تضمين تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة في أي مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة والإشارة إلى أن المراجع قد أعد تقريراً بشأنها.

(ج) الاتفاق مع الإدارة على شكل الرأي الذي سيتم إبداؤه عن القوائم المالية الملخصة (انظر الفقرات ٩-١١).

٧. إذا خلص المراجع إلى أن الضوابط المطبقة غير مقبولة، أو إذا لم يتمكن من الحصول على موافقة الإدارة الموضحة في الفقرة ٦(ب)، فلا يجوز له قبول الارتباط لإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. ولا يُعد الارتباط المُنفّذ وفقاً لهذا النظام أو هذه اللائحة مستوفياً لهذا المعيار. وبناءً عليه، فلا يجوز أن يشير تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة إلى أن الارتباط قد تم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار. ويجب علي المراجع أن يُضمِّن إشارة مناسبة لهذه الحقيقة في شروط الارتباط. ويجب أيضاً أن يحدد التأثير الذي قد يترتب على ارتباط مراجعة القوائم المالية التي تم اشتقاق القوائم المالية الملخصة منها.

طبيعة الإجراءات

٨. يجب على المراجع تنفيذ الإجراءات الآتية، وأي إجراءات أخرى يراها ضرورية، كأساس لرأيه عن القوائم المالية الملخصة:

(أ) تقويم ما إذا كانت القوائم المالية الملخصة تفصح بشكلٍ كافٍ عن طبيعتها المُوجزة وتحدد القوائم المالية المُراجعة.

(ب) عندما لا تكون القوائم المالية الملخصة مرفقة بالقوائم المالية المُراجعة، تقويم ما إذا كانت تبين بوضوح:

(١) الشخص أو المكان الذي يمكن الحصول منه على القوائم المالية المُراجعة؛ أو

(٢) الأنظمة أو اللوائح التي تنص على أنه لا حاجة لتوفير القوائم المالية المُراجعة لمستخدمي القوائم المالية الملخصة المستهدفين، والتي تضع الضوابط لإعداد القوائم المالية الملخصة.

(ج) تقويم ما إذا كانت القوائم المالية الملخصة تفصح بشكلٍ كافٍ عن الضوابط المطبقة.

(د) مقارنة القوائم المالية الملخصة بما يتعلق بها من معلومات في القوائم المالية المُراجعة لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية الملخصة تتفق مع ما يتعلق بها من معلومات في القوائم المالية المراجعة، أو يمكن أن يُعاد احتسابها منها.

(هـ) تقويم ما إذا كانت القوائم المالية الملخصة مُعدَّة وفقاً للضوابط المطبقة.

(و) القيام في ضوء الغرض من القوائم المالية الملخصة بتقويم ما إذا كانت القوائم المالية الملخصة تحتوي على المعلومات الضرورية، ومُعدَّة بمستوى تجميع مناسب، حتى لا تكون مضللة في ظل الظروف القائمة.

(ز) تقويم ما إذا كانت القوائم المالية المُراجعة متاحة بدون صعوبة لا موجب لها لمستخدمي القوائم المالية الملخصة المستهدفين، ما لم توجد أنظمة أو لوائح تنص على أنه لا حاجة لإتاحة القوائم المالية المراجعة، وتضع الضوابط لإعداد القوائم المالية الملخصة. (راجع: الفقرة أ٨)

شكل الرأي

٩. عندما يخلص المراجع إلى أن المناسب هو إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية الملخصة، فيجب أن يستخدم رأي المراجع، ما لم يتطلب نظام أو لائحة خلاف ذلك، إحدى العبارتين الآتيتين: (راجع: الفقرة أ٩)

(أ) أن القوائم المالية الملخصة المرفقة تتسق، من جميع الجوانب الجوهرية، مع القوائم المالية المُراجعة، وفقاً لـ [الضوابط المطبقة]؛ أو

(ب) أن القوائم المالية الملخصة المرفقة تُعد ملخصاً عادلاً للقوائم المالية المُراجعة، وفقاً لـ [الضوابط المطبقة].

١٠. إذا فرض نظام أو لائحة صياغة الرأي في القوائم المالية الملخصة بألفاظ تختلف عن تلك الموضحة في الفقرة ٩، فيجب على المراجع:

(أ) تطبيق الإجراءات المبينة في الفقرة ٨ وأي إجراءات إضافية ضرورية لتمكين المراجع من إبداء الرأي المفروض؛

(ب) تقويم ما إذا كان مستخدمو القوائم المالية الملخصة قد يسيئون فهم رأي المراجع في القوائم المالية الملخصة، وإذا كان الحال كذلك، ما إذا كان ذكر تفسير إضافي في تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة يمكن أن يخفف من سوء الفهم المحتمل.

١١. في الحالة الموضحة في الفقرة ١٠(ب)، إذا استنتج المراجع أن ذكر تفسير إضافي في تقريره عن القوائم المالية الملخصة لن يخفف من سوء الفهم المحتمل، فلا يجوز له قبول الارتباط، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. ولا يُعد الارتباط المُنفّذ وفقاً لهذا النظام أو هذه اللائحة مستوفياً لهذا المعيار. وبناءً عليه، فلا يجوز أن يشير تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة إلى أن الارتباط قد تم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار.

توقيت العمل والأحداث اللاحقة لتاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة

١٢. قد يكون تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخاً بعد تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة. وفي مثل هذه الحالات، يجب أن ينص تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة على أن القوائم المالية الملخصة والقوائم المالية المُراجعة لا تعكس تأثيرات الأحداث التي وقعت بعد تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة. (راجع: الفقرة أ١٠)

١٣. قد يعلم المراجع بحقائق كانت موجودة في تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة، ولكنه لم يكن على علم بها في السابق. وفي هذه الحالات، يجب على المراجع ألا يصدر تقريره عن القوائم المالية الملخصة حتى ينتهي من نظره في تلك الحقائق فيما يتعلق بالقوائم المالية المُراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٦٠).[٣]

المعلومات الواردة في المستندات التي تحتوي على القوائم المالية المُلخصة

١٤. يجب على المراجع قراءة المعلومات المُضمَّنة في المستند الذي يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها، وينظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين تلك المعلومات والقوائم المالية الملخصة.

١٥. إذا اكتشف المراجع وجود عدم اتساق جوهري، فيجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة وتحديد ما إذا كانت القوائم المالية الملخصة أو المعلومات الواردة في المستند الذي يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها تحتاج إلى تعديل. وإذا حدد المراجع أن تلك المعلومات تحتاج إلى تعديل، ورفضت الإدارة أن تعدل المعلومات حسب الحاجة، فيجب على المراجع أن يتخذ التصرف المناسب في ظل الظروف القائمة، بما في ذلك النظر في انعكاسات ذلك على تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة. (راجع: الفقرات أ١١–أ١٦)

تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة

عناصر تقرير المراجع

١٦. يجب أن يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة العناصر الآتية:[٤] (راجع: الفقرة أ٢٣)

(أ) عنوان يشير بوضوح إلى أنه تقرير مراجع مستقل. (راجع: الفقرة أ١٧)

(ب) المخاطب بالتقرير. (راجع: الفقرة أ١٨)

(ج) تحديد القوائم المالية الملخصة التي يعد المراجع تقريراً بشأنها، بما في ذلك عنوان كل قائمة مُدرجة في القوائم المالية الملخصة. (راجع: الفقرة أ١٩)

(د) تحديد القوائم المالية المُراجعة.

(هـ) تعبير واضح عن الرأي، مع مراعاة الفقرة ٢٠ (انظر الفقرات ٩-١١).

---

[٣] معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"

[٤] تحتاج الفقرتان ١٩ و٢٠، اللتان تتعاملان مع الظروف التي تم فيها تعديل تقرير المراجع عن القوائم المالية، إلى عناصر أخرى إضافة لتلك المدرجة في هذه الفقرة.

(و) بيان يشير إلى أن القوائم المالية الملخصة لا تحتوي على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المطبق عند إعداد القوائم المالية المُراجعة، وأن قراءة القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها لا تغني عن قراءة القوائم المالية المُراجعة وتقرير المراجع عنها.

(ز) البيان المطلوب بموجب الفقرة ١٢، عند الاقتضاء.

(ح) الإشارة إلى تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة وتاريخ ذلك التقرير، والإشارة إلى حقيقة أنه تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المُراجعة، مع مراعاة الفقرتين ١٩ و٢٠.

(ط) وصف لمسؤولية الإدارة[٥] عن القوائم المالية الملخصة، وتوضيح أن الإدارة[٦] هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية الملخصة وفقاً للضوابط المطبقة.

(ي) عبارة تفيد بأن المراجع هو المسؤول عن إبداء رأي، استناداً إلى الإجراءات التي نفذها وفقاً لهذا المعيار، عمّا إذا كانت القوائم المالية الملخصة تُعدّ متسقة من جميع الجوانب الجوهرية مع [أو تُعدّ ملخصاً عادلاً لـ] القوائم المالية المُراجعة.

(ك) توقيع المراجع.

(ل) عنوان المراجع.

(م) تاريخ تقرير المراجع. (راجع: الفقرة أ٢٠)

١٧. إذا لم يكن الطرف المخاطب بالقوائم المالية الملخصة هو نفس المخاطب بتقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة، فيجب على المراجع تقويم مدى مناسبة استخدام طرف مخاطب مختلف. (راجع: الفقرة أ١٨)

١٨. يجب على المراجع أن يؤرخ تقريره عن القوائم المالية الملخصة بتاريخ لا يسبق ما يلي: (راجع: الفقرة أ٢٠)

(أ) التاريخ الذي حصل فيه على ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تشكل أساساً لرأيه، بما في ذلك الأدلة على أن القوائم المالية الملخصة قد تم إعدادها وأن هؤلاء الذين يتمتعون بالسلطة المعترف بها قد أقروا بتحمل المسؤولية عنها؛

(ب) تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة.

الإشارة إلى تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة (راجع: الفقرة أ٢٣)

١٩. عندما يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة:

(أ) رأياً متحفظاً وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)؛[٧] أو

(ب) فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٦)؛[٨] أو

(ج) قسماً بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠)؛[٩] أو

(د) إبلاغاً عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)؛[١٠] أو

(هـ) عبارة تصف تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠)؛[١١]

---

[٥] أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

[٦] أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

[٧] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

[٨] معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

[٩] معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"، الفقرة ٢٢

[١٠] معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

[١١] معيار المراجعة (٧٢٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"

وكان المراجع مقتنعاً بأن القوائم المالية الملخصة مُتسقة، من جميع الجوانب الجوهرية، مع القوائم المالية المُراجعة أو أنها تُعد ملخصاً عادلاً لها، وفقاً للضوابط المطبقة، فإن تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة يجب أن يتضمن ما يلي، إضافة إلى العناصر الواردة في الفقرة ١٦:

(١) النص على أن تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة يتضمن رأياً متحفظاً، أو فقرة لفت انتباه، أو فقرة أمر آخر، أو قسماً بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية، أو إبلاغاً عن الأمور الرئيسة للمراجعة، أو عبارة تصف تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى؛ (راجع: الفقرة أ٢١)

(٢) وصفاً لما يلي: (راجع: الفقرة أ٢٢)

أ. أساس الرأي المتحفظ في القوائم المالية المُراجعة وتأثير ذلك، إن وجد، على القوائم المالية الملخصة؛ أو

ب. الأمر المشار إليه في فقرة لفت الانتباه، أو فقرة الأمر الآخر، أو القسم "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" في تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة وتأثير ذلك، إن وجد، على القوائم المالية الملخصة؛ أو

ج. التحريف الجوهري غير المصحح في المعلومات الأخرى وتأثير ذلك، إن وجد، على المعلومات المُضمَّنة في أي مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها. (راجع: الفقرة أ١٥)

٢٠. عندما يحتوي تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة على رأي معارض أو امتناع عن إبداء رأي، فإن تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة يجب أن يتضمن ما يلي، إضافة إلى العناصر الواردة في الفقرة ١٦:

(أ) النص على أن تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة يحتوي على رأي معارض أو امتناع عن إبداء رأي؛

(ب) وصفاً لأساس ذلك الرأي المعارض أو الامتناع عن إبداء رأي؛

(ج) النص على أنه نتيجةً للرأي المعارض أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية المُراجعة فمن غير المناسب إبداء رأي في القوائم المالية الملخصة. (راجع: الفقرة أ٢٣)

الرأي المعدل في القوائم المالية الملخصة

٢١. إذا كانت القوائم المالية الملخصة غير متسقة من جميع الجوانب الجوهرية مع القوائم المالية المُراجعة، أو إذا لم تكن ملخصاً عادلاً لها، وفقاً للضوابط المطبقة، ولم توافق الإدارة على إجراء التغييرات الضرورية، فيجب على المراجع إبداء رأي معارض في القوائم المالية الملخصة. (راجع: الفقرة أ٢٣)

تقييد التوزيع أو الاستخدام أو تنبيه القراء إلى الأساس المحاسبي

٢٢. عندما يكون توزيع أو استخدام تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة مقيداً، أو عندما ينبّه تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة القراء إلى أن القوائم المالية المُراجعة مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص، فيجب على المراجع أن يُضمِّن تقريره عن القوائم المالية الملخصة قيداً أو تنبيهاً مماثلاً.

المقارنات

٢٣. في حالة احتواء القوائم المالية المُراجعة على مقارنات، ولم تحتوي القوائم المالية الملخصة على ذلك، فيجب على المراجع أن يحدد ما إذا كان هذا الإغفال يُعد معقولاً في ظل ظروف الارتباط. ويجب على المراجع أن يحدد تأثير أي إغفال غير معقول على تقريره عن القوائم المالية الملخصة. (راجع: الفقرة أ٢٤)

٢٤. في حالة احتواء القوائم المالية الملخصة على مقارنات قام بالتقرير عنها مراجع آخر، فإن تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة يجب أيضاً أن يحتوي على الأمور التي يتطلب معيار المراجعة (٧١٠) من المراجع أن يُضمِّنها في تقريره عن القوائم المالية المُراجعة.[١٢] (راجع: الفقرة أ٢٥)

[١٢] معيار المراجعة (٧١٠) "المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"

المعلومات التكميلية غير المراجعة المعروضة مع القوائم المالية الملخصة

٢٥. يجب على المراجع تقويم ما إذا كان أي من المعلومات التكميلية غير المُراجعة المعروضة مع القوائم المالية الملخصة مميزة بوضوح عن القوائم المالية الملخصة. وإذا توصل المراجع إلى أن عرض المنشأة للمعلومات التكميلية غير المراجعة لا يميزها بوضوح عن القوائم المالية الملخصة، فيجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تغيير عرض المعلومات التكميلية غير المراجعة. وإذا رفضت الإدارة القيام بذلك، فيجب على المراجع أن يوضح في تقريره عن القوائم المالية الملخصة أن تلك المعلومات لا يغطيها ذلك التقرير. (راجع: الفقرة أ٢٦)

اقتران اسم المراجع بأحد المستندات

٢٦. إذا علم المراجع أن المنشأة تخطط للنص على أن المراجع قد أعد تقريراً عن القوائم المالية الملخصة في مستند يحتوي على تلك القوائم، لكنها لا تخطط لتضمين تقرير المراجع ذي الصلة، فيجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تضمين تقريره في المستند. وإذا لم تقم الإدارة بذلك، فيجب على المراجع تحديد التصرفات الأخرى المناسبة والقيام بها، بغية منع الإدارة من إقران اسمه بشكل غير مناسب بالقوائم المالية الملخصة في ذلك المستند. (راجع: الفقرة أ٢٧)

٢٧. قد يتم تكليف المراجع بإعداد تقرير عن القوائم المالية لمنشأة، ولا يتم تكليفه بإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة. وإذا علم المراجع في هذه الحالة أن المنشأة تخطط لإدراج عبارة في مستند تشير إلى المراجع وحقيقة أن القوائم المالية الملخصة مشتقة من القوائم المالية المُراجعة من قبل المراجع، فيجب على المراجع أن يكون مطمئناً إلى ما يلي:

(أ) أن الإشارة إلى المراجع ترد في سياق تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة؛

(ب) أن العبارة لا تعطي انطباعاً بأن المراجع قد أعد تقريراً عن القوائم المالية الملخصة.

وفي حالة عدم استيفاء الشرطين (أ) و(ب) أعلاه، فيجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تغيير العبارة للوفاء بهما، أو عدم الإشارة إليه في المستند. وفي حالات أخرى، قد تكلف المنشأة المراجع بإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة وتقوم بتضمين تقرير المراجع ذي الصلة في المستند. وإذا لم تغير الإدارة العبارة، أو تحذف الإشارة إلى المراجع، أو تقم بتضمين تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة في المستند الذي يحتوي على هذه القوائم، فيجب على المراجع أن يخطر الإدارة بعدم موافقته على الإشارة إليه، وأن يحدد التصرفات الأخرى المناسبة ويقوم بتنفيذها، بغية منع الإدارة من الإشارة إليه بشكل غير مناسب. (راجع: الفقرة أ٢٧)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

قبول الارتباط (راجع: الفقرتين ٥، ٦)

أ١. تزود مراجعة القوائم المالية التي تم اشتقاق القوائم المالية الملخصة منها المراجع بالمعرفة اللازمة للوفاء بمسؤولياته فيما يتعلق بالقوائم المالية الملخصة وفقاً لهذا المعيار. ولن يوفر تطبيق هذا المعيار ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لتكوين الرأي في القوائم المالية الملخصة إذا لم يكن المراجع هو من قام أيضاً بمراجعة القوائم المالية التي تم اشتقاق القوائم المالية الملخصة منها.

أ٢. يمكن إثبات موافقة الإدارة على الأمور المبينة في الفقرة ٦ من خلال قبولها الكتابي لشروط الارتباط.

الضوابط (راجع: الفقرة ٦(أ))

أ٣. يتطلب إعداد القوائم المالية الملخصة من الإدارة أن تحدد المعلومات التي تحتاج أن تعكسها القوائم المالية الملخصة حتى تكون متسقة، من جميع الجوانب الجوهرية مع القوائم المالية المُراجعة، أو حتى تمثل ملخصاً عادلاً لها. ونظراً لأن القوائم المالية الملخصة تحتوي بطبيعتها على معلومات مُجمَّعة وإفصاحٍ محدود، فإنه يوجد خطر متزايد بأنها قد لا تحتوي على المعلومات اللازمة حتى لا تكون مضللة في ظل الظروف القائمة. ويتزايد هذا الخطر عندما لا توجد ضوابط مفروضة لإعداد القوائم المالية الملخصة.

أ٤. تشمل العوامل التي قد تؤثر على تحديد المراجع لإمكانية قبول الضوابط المطبقة ما يلي:

- طبيعة المنشأة؛

- الغرض من القوائم المالية الملخصة؛
- المعلومات التي يحتاج إليها مستخدمو القوائم المالية الملخصة المستهدفون؛
- ما إذا كانت الضوابط المطبقة ستؤدي إلى قوائم مالية ملخصة غير مضللة في ظل الظروف القائمة.

أ٥. قد تكون ضوابط إعداد القوائم المالية الملخصة موضوعة من قبل جهة معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير أو موضوعة بموجب نظام أو لائحة. وكما هو الحال بالنسبة للقوائم المالية، كما سبق شرحه في معيار المراجعة (٢١٠)،[١٣] ففي العديد من مثل هذه الحالات، يمكن أن يفترض المراجع قبول تلك الضوابط.

أ٦. عندما لا توجد ضوابط مفروضة لإعداد القوائم المالية الملخصة، يمكن للإدارة وضع تلك الضوابط، على سبيل المثال، استناداً إلى الممارسات المتبعة في صناعة معينة. وتؤدي الضوابط المقبولة في ظل الظروف القائمة إلى قوائم مالية ملخصة تتصف بأنها:

(أ) تفصح بشكلٍ كافٍ عن طبيعتها الموجزة وتحدد القوائم المالية المُراجعة؛

(ب) تصف بوضوح الشخص أو المكان الذي يمكن الحصول منه على القوائم المالية المُراجعة، وإذا كانت هناك أنظمة أو لوائح تنص على عدم الحاجة لإتاحة القوائم المالية المُراجعة لمستخدمي القوائم المالية الملخصة المستهدفين، وتضع ضوابط لإعداد القوائم المالية الملخصة، فإنها تصف بوضوح تلك الأنظمة أو اللوائح؛

(ج) تفصح بشكلٍ كافٍ عن الضوابط المطبقة؛

(د) تتوافق مع ما يتعلق بها من معلومات في القوائم المالية المُراجعة، أو يمكن أن يُعاد احتسابها منها؛

(هـ) تحتوي على المعلومات الضرورية، في ضوء الغرض من القوائم المالية الملخصة، وتكون مُعدَّة بمستوىٍ مناسب من التجميع، حتى لا تكون مضللة في ظل الظروف القائمة.

أ٧. يمكن أن يتحقق الإفصاح الكافي عن الطبيعة الموجزة للقوائم المالية الملخصة وتحديد القوائم المالية المُراجعة، وفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة أ٦(أ)، على سبيل المثال، عن طريق إضافة عنوان مثل "القوائم المالية الملخصة المُعدَّة من القوائم المالية المُراجعة للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١".

تقويم مدى إتاحة القوائم المالية المُراجعة (راجع: الفقرة ٨(ز))

أ٨. يتأثر تقويم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية المُراجعة متاحة لمستخدمي القوائم المالية الملخصة المستهدفين دون صعوبة لا موجب لها بعوامل مثل ما إذا كانت:

- القوائم المالية الملخصة تصف بوضوح الشخص أو المكان الذي يمكن الحصول منه على القوائم المالية المُراجعة؛ أو
- القوائم المالية المُراجعة موجودة في سجل عام؛ أو
- الإدارة قد وضعت آلية يستطيع من خلالها مستخدمو القوائم المالية الملخصة المستهدفون الوصول بسهولة إلى القوائم المالية المُراجعة.

شكل الرأي (راجع: الفقرة ٩)

أ٩. إن الاستنتاج المستند إلى تقويم الأدلة التي تم الحصول عليها من تنفيذ الإجراءات الواردة في الفقرة ٨، والذي يفيد بأنه من المناسب إبداء رأي غير معدل عن القوائم المالية الملخصة يُمكّن المراجع من إبداء رأي يحتوي على إحدى العبارتين الواردتين في الفقرة ٩. وقد يتأثر قرار المراجع بشأن تحديد العبارة التي سيتم استخدامها بالممارسة المتعارف عليها في الدولة المعنية.

[١٣] معيار المراجعة (٢١٠) "الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة"، الفقرات أ٣ وأ٨ وأ٩

توقيت العمل والأحداث اللاحقة لتاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة (راجع: الفقرة ١٢)

أ١٠. غالباً ما يتم تنفيذ الإجراءات الموضحة في الفقرة ٨ أثناء مراجعة القوائم المالية أو بعدها مباشرة. وعندما يعد المراجع تقريراً عن القوائم المالية الملخصة بعد إتمام مراجعة القوائم المالية، فإن المراجع لا يكون مطالباً بالحصول على أدلة مراجعة إضافية بشأن القوائم المالية المُراجعة، أو إعداد تقرير عن تأثيرات الأحداث التي وقعت بعد تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة لأن القوائم المالية الملخصة تُعد مُشتقة من القوائم المالية المُراجعة ولا تقوم بتحديثها.

المعلومات الواردة في المستندات التي تحتوي على القوائم المالية المُلخصة (راجع: الفقرتين ١٤، ١٥)

أ١١. يتناول معيار المراجعة (٧٢٠) مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى عند إجراء مراجعة للقوائم المالية. وفي سياق معيار المراجعة (٧٢٠)، يُقصد بالمعلومات الأخرى معلومات مالية أو غير مالية (بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها) يتم تضمينها في التقرير السنوي للمنشأة. ويحتوي التقرير السنوي على القوائم المالية وتقرير المراجع عنها، أو يكون مرفقاً بهما.

أ١٢. في المقابل، تتناول الفقرتان ١٤ و١٥ مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الواردة في مستند يحتوي أيضاً على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها. ويمكن أن تتضمن هذه المعلومات:

- بعض أو جميع نفس الأمور التي تم تناولها في المعلومات الأخرى الواردة في التقرير السنوي (على سبيل المثال، عندما يتم تضمين القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها في تقرير سنوي ملخص)؛ أو
- أموراً لم يتم تناولها في المعلومات الأخرى الواردة في التقرير السنوي.

أ١٣. عند قراءة المعلومات الواردة في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها، قد يعلم المراجع أن تلك المعلومات مضللة وقد يحتاج إلى اتخاذ تصرف مناسب. وتتطلب المتطلبات المسلكية ذات الصلة[١٤] من المراجع تجنب أن يقترن اسمه، عن علم منه، بمعلومات يعتقد المراجع أنها تحتوي على إفادات خاطئة أو مضللة بشكلٍ جوهري أو إفادات أو معلومات مُعدَّة بإهمال، أو معلومات تغفل ذكر معلومات ضرورية، أو تحجبها، عندما يكون ذلك الإغفال أو الحجب مضللاً.

المعلومات الواردة في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة، والتي تتناول بعض أو جميع نفس الأمور الواردة في المعلومات الأخرى في التقرير السنوي

أ١٤. عندما يتم تضمين معلومات في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها، وتتناول تلك المعلومات بعض أو جميع نفس الأمور الواردة في المعلومات الأخرى في التقرير السنوي، فإن العمل المُنفَّذ على تلك المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠) قد يكون كافياً لأغراض الفقرتين ١٤ و١٥ من هذا المعيار.

أ١٥. عندما يكون هناك تحريف جوهري غير مُصحَّح في المعلومات الأخرى تم تحديده في تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة، وكان ذلك التحريف الجوهري غير المصحح يتعلق بأمر تم تناوله في المعلومات الواردة في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها، فقد يوجد عدم اتساق جوهري بين القوائم المالية الملخصة وتلك المعلومات أو قد تكون المعلومات مضللة.

المعلومات الواردة في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة، والتي تتناول أموراً لم يتم تناولها في المعلومات الأخرى الواردة في التقرير السنوي

أ١٦. قد يكون معيار المراجعة (٧٢٠)، بعد تكييفه حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، مفيداً للمراجع في تحديد التصرف المناسب للاستجابة لرفض الإدارة إجراء التعديلات الضرورية على المعلومات، بما في ذلك النظر في انعكاسات ذلك على تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة.

[١٤] الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي)، الفقرة ي٢/١١١

تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة

عناصر تقرير المراجع

العنوان (راجع: الفقرة ١٦(أ))

أ١٧. يؤدي وضع عنوان يشير إلى أن التقرير هو تقرير مراجع مستقل، على سبيل المثال "تقرير المراجع المستقل"، إلى تأكيد أن المراجع قد استوفى جميع المتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال. ويميز هذا تقرير المراجع المستقل عن التقارير التي يصدرها آخرون.

المخاطب بالتقرير (راجع: الفقرتين ١٦(ب)، ١٧)

أ١٨. تتضمن العوامل التي قد تؤثر على تقويم المراجع لمدى مناسبة المخاطب بالقوائم المالية الملخصة شروط الارتباط، وطبيعة المنشأة، والغرض من القوائم المالية الملخصة.

تحديد القوائم المالية الملخصة (راجع: الفقرة ١٦(ج))

أ١٩. عندما يعلم المراجع أن القوائم المالية الملخصة ستُضمَّن في مستند يحتوي على معلومات بخلاف القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها، فقد يأخذ المراجع في الحسبان تحديد أرقام الصفحات المعروضة فيها القوائم المالية الملخصة، إذا سمح شكل العرض بذلك. ويساعد ذلك القرّاء في تحديد القوائم المالية الملخصة التي يتعلق بها تقرير المراجع.

تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرتين ١٦(م)، ١٨)

أ٢٠. يعتمد تحديد الشخص أو الاشخاص الذين لديهم سلطة معترف بها لاستنتاج أن القوائم المالية الملخصة قد تم إعدادها ولتحمل المسؤولية عنها على شروط الارتباط وطبيعة المنشأة والغرض من القوائم المالية الملخصة.

الإشارة إلى تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة (راجع: الفقرة ١٩)

أ٢١. تتطلب الفقرة ١٩(ط) من هذا المعيار أن يقوم المراجع بإدراج عبارة في تقريره عن القوائم المالية الملخصة عندما يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة الإبلاغ عن واحد أو أكثر من الأمور الرئيسة للمراجعة الموضحة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).[١٥] ومع ذلك، ليس مطلوباً من المراجع وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة في تقريره عن القوائم المالية الملخصة.

أ٢٢. المقصود من العبارات والأوصاف والتوضيحات المطلوبة بموجب الفقرة ١٩ هو لفت الانتباه إلى تلك الأمور، ولا يُستغنى بها عن قراءة تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة. وتهدف الأوصاف والتوضيحات المطلوبة إلى بيان طبيعة الأمر أو الأمور، وليس من الضروري تكرار النص المقابل في تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة بكامله.

الأمثلة التوضيحية (راجع: الفقرات ١٦، ١٩-٢١)

أ٢٣. يحتوي ملحق هذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير المراجعين عن القوائم المالية الملخصة التي، بطرق مختلفة:

(أ) تحتوي على آراء غير معدلة؛

(ب) تُعد مشتقة من قوائم مالية مُراجعة أصدر بشأنها المراجع آراءً معدلة؛

(ج) تحتوي على آراء معدلة؛

(د) تُعد مشتقة من قوائم مالية مُراجعة يتضمن تقرير المراجع عنها عبارة تصف تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠)؛

(هـ) تُعد مشتقة من قوائم مالية مُراجعة يتضمن تقرير المراجع عنها قسماً بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" وإبلاغاً عن الأمور الرئيسة الأخرى للمراجعة.

---

[١٥] معيار المراجعة (٧٠١)، الفقرة ١٣

المقارنات (راجع: الفقرتين ٢٣، ٢٤)

أ٢٤. في حالة احتواء القوائم المالية المُراجعة على مقارنات، فيفترض أن تحتوي القوائم المالية الملخصة أيضاً على مقارنات. وقد يُنظر إلى المقارنات في القوائم المالية المُراجعة على أنها أرقام مقابلة أو أنها معلومات مالية مقارنة. ويوضح معيار المراجعة (٧١٠) كيف يؤثر هذا الفرق على تقرير المراجع عن القوائم المالية، بما في ذلك على وجه الخصوص، الإشارة إلى المراجعين الآخرين الذين قاموا بمراجعة القوائم المالية للفترة السابقة.

أ٢٥. من بين الظروف التي قد تؤثر على تحديد المراجع لما إذا كان إغفال ذكر المقارنات يُعد معقولاً، طبيعة وهدف القوائم المالية الملخصة، والضوابط المطبقة، والمعلومات التي يحتاج إليها مستخدمو القوائم المالية الملخصة المستهدفون.

المعلومات التكميلية غير المراجعة المعروضة مع القوائم المالية الملخصة (راجع: الفقرة ٢٥)

أ٢٦. يحتوي معيار المراجعة (٧٠٠)[١٦] على متطلبات وإرشادات تُطبّق عندما يتم عرض معلومات تكميلية غير مراجعة مع القوائم المالية المُراجعة وقد تكون مفيدة، بعد تكييفها حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، في تطبيق المتطلب الوارد في الفقرة ٢٥.

اقتران اسم المراجع بأحد المستندات (راجع: الفقرتين ٢٦، ٢٧)

أ٢٧. قد تتضمن التصرفات الأخرى المناسبة التي قد يتخذها المراجع عندما لا تتخذ الإدارة التصرف المطلوب إعلام المستخدمين المستهدفين والأطراف الأخرى المعروفة بالإشارة غير المناسبة للمراجع. ويعتمد التصرف الذي يتخذه المراجع على الحقوق والالتزامات القانونية للمراجع. وبالتالي، فقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

[١٦] معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرتان ٥٣ و٥٤

الملحق(*)

(راجع: الفقرة أ٢٣)

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع المستقل عن القوائم المالية الملخصة(**)

- المثال التوضيحي (١): تقرير مراجع عن قوائم مالية ملخصة مُعدَّة وفقاً لضوابط مفروضة. وقد تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المُراجعة. وتقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بعد تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة. ويتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة قسماً بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" وإبلاغاً عن أمور رئيسة أخرى للمراجعة.

- المثال التوضيحي (٢): تقرير مراجع عن قوائم مالية ملخصة مُعدَّة وفقاً لضوابط من إعداد الإدارة، ومفصح عنها بشكلٍ كافٍ في القوائم المالية الملخصة. وحدد المراجع أن الضوابط المطبقة تُعد مقبولة في ظل الظروف القائمة. وقد تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المُراجعة. وتقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة. ويتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة عبارة تصف تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى. والمعلومات الأخرى التي يتعلق بها هذا التحريف الجوهري غير المصحح هي أيضاً معلومات واردة في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها.

- المثال التوضيحي (٣): تقرير مراجع عن قوائم مالية ملخصة مُعدَّة وفقاً لضوابط من إعداد الإدارة، ومفصح عنها بشكلٍ كافٍ في القوائم المالية الملخصة. وحدد المراجع أن الضوابط المطبقة تُعد مقبولة في ظل الظروف القائمة. وقد تم إبداء رأي متحفظ في القوائم المالية المُراجعة. وتقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.

- المثال التوضيحي (٤): تقرير مراجع عن قوائم مالية ملخصة مُعدَّة وفقاً لضوابط من إعداد الإدارة، ومفصح عنها بشكلٍ كافٍ في القوائم المالية الملخصة. وحدد المراجع أن الضوابط المطبقة تُعد مقبولة في ظل الظروف القائمة. وقد تم إبداء رأي معارض في القوائم المالية المُراجعة. وتقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.

- المثال التوضيحي (٥): تقرير مراجع عن قوائم مالية ملخصة مُعدَّة وفقاً لضوابط مفروضة. وقد تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المُراجعة. وخلُص المراجع إلى أنه من غير الممكن إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية الملخصة. وتقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.

---

* 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 من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، والتي تتضمن بعض الإضافات الضرورية لتكييف تطبيق المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، ولكنها لم تغير من متطلباتها.

المثال التوضيحي (١):

تتضمن الظروف ما يلي:

- **تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المُراجعة لمنشأة مدرجة.**
- **توجد ضوابط مفروضة لإعداد القوائم المالية الملخصة.**
- **تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بعد تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.**
- **يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة قسماً بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية".**
- **يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة إبلاغاً عن أمور رئيسة أخرى للمراجعة.[١٧]**

تقرير المراجع المستقل عن القوائم المالية الملخصة

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

القوائم المالية الملخصة، والتي تشمل قائمة المركز المالي الملخصة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وقائمة الدخل الملخصة وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الملخصة وقائمة التدفقات النقدية الملخصة عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات ذات الصلة، مشتقة من القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ) عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية الملخصة المرفقة تتسق، من جميع الجوانب الجوهرية، مع (أو تُعد ملخصاً عادلاً لـ) القوائم المالية المُراجعة وفقاً لـ [يتم توضيح الضوابط المفروضة].

القوائم المالية الملخصة

لا تحتوي القوائم المالية الملخصة على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب [يتم توضيح إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ)]. وبناءً عليه، لا تُغني قراءة القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها عن قراءة القوائم المالية المُراجعة وتقرير المراجع عنها. ولا تعكس القوائم المالية الملخصة والقوائم المالية المُراجعة تأثيرات الأحداث التي وقعت بعد تاريخ تقريرنا عن القوائم المالية المُراجعة.

القوائم المالية المُراجعة وتقريرنا عنها

لقد أبدينا رأي مراجعة غير معدل في القوائم المالية المُراجعة في تقريرنا المؤرخ في ١٥ فبراير ٢٠×٢. ويتضمن ذلك التقرير أيضاً:

- قسماً بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" والذي يلفت الانتباه إلى الإيضاح (٦) في القوائم المالية المُراجعة. ويشير الإيضاح (٦) في القوائم المالية المُراجعة إلى أن الشركة (أ) تكبدت صافي خسارة قدرها (س) خلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، واعتباراً من ذلك التاريخ، تجاوزت الالتزامات المتداولة للشركة مجموع أصولها بمقدار (ص). وتشير هذه الأحداث أو الظروف، جنباً إلى جنب مع الأمور الأخرى المنصوص عليها في الإيضاح (٦) من القوائم المالية المُراجعة إلى وجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. وقد تم تناول هذه الأمور في الإيضاح (٥) المرفق بالقوائم المالية الملخصة.
- الإبلاغ عن الأمور الرئيسة الأخرى[١٨] للمراجعة. [الأمور الرئيسة للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب حكمنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا للقوائم المالية للفترة الحالية.][١٩]

---

[١٧] كما هو موضح في الفقرة ١٥ من معيار المراجعة (٧٠١)، فإن عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية يُعد بطبيعته أحد الأمور الرئيسة للمراجعة ولكن يلزم التقرير عنه في قسم منفصل في تقرير المراجع وفقاً للفقرة ٢٢ من معيار المراجعة (٥٧٠).

[١٨] في الظروف التي لا يوجد فيها عدم تأكد جوهري متعلق بالاستمرارية، فلن يكون من الضروري إدراج كلمة "أخرى" في القائمة للإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة.

[١٩] قد يضمِّن المراجع شرحاً إضافياً عن الأمور الرئيسة للمراجعة التي تُعد مفيدة لمستخدمي تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة.

مسؤولية الإدارة[٢٠](*) عن القوائم المالية الملخصة

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية الملخصة وفقاً لـ [يتم توضيح الضوابط المفروضة].

مسؤولية المراجع

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي عمّا إذا كانت القوائم المالية الملخصة تُعد متّسقة من جميع الجوانب الجوهرية، مع [أو تُعد ملخصاً عادلاً لـ] القوائم المالية المُراجعة، وذلك استناداً إلى إجراءاتنا التي قمنا بها وفقاً لمعيار المراجعة (٨١٠) "الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة" المعتمد في المملكة العربية السعودية.

[توقيع المراجع]

[عنوان المراجع]

[تاريخ تقرير المراجع]

---

[٢٠] أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

* المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب نظام أو لائحة (أو وفقا لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة) عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الاطراف الخارجية.

المثال التوضيحي (٢):

تتضمن الظروف ما يلي:

- **تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المُراجعة.**
- **تم وضع الضوابط من قبل الإدارة وتم الإفصاح عن ذلك بشكلٍ كافٍ في الإيضاح x. وقد حدد المراجع أن الضوابط تعد مقبولة في ظل الظروف القائمة.**
- **تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.**
- **يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة عبارة تصف تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى. والمعلومات الأخرى التي يتعلق بها هذا التحريف الجوهري غير المصحح هي أيضاً معلومات واردة في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها.**

تقرير المراجع المستقل عن القوائم المالية الملخصة

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

القوائم المالية الملخصة، والتي تشمل قائمة المركز المالي الملخصة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وقائمة الدخل الملخصة وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الملخصة وقائمة التدفقات النقدية الملخصة عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات ذات الصلة، مشتقة من القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ) عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية الملخصة المرفقة تتسق، من جميع الجوانب الجوهرية، مع (أو تُعد ملخصاً عادلاً ل) القوائم المالية المُراجعة، على الأساس المبيّن في الإيضاح x.

القوائم المالية الملخصة

لا تحتوي القوائم المالية الملخصة على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب [يتم توضيح إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ)]. وبناءً عليه، لا تُغني قراءة القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها عن قراءة القوائم المالية المُراجعة وتقرير المراجع عنها.

القوائم المالية المُراجعة وتقريرنا عنها

لقد أبدينا رأي مراجعة غير معدل في القوائم المالية المُراجعة في تقريرنا المؤرخ في ١٥ فبراير ٢٠×٢. [القوائم المالية المُراجعة مُضمَّنة في التقرير السنوي لسنة ٢٠×١. ويتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية المُراجعة عبارة تصف تحريفاً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى ضمن مناقشة وتحليل الإدارة للتقرير السنوي لسنة ٢٠×١. ومناقشة وتحليل الإدارة والتحريف الجوهري غير المصحح في المعلومات الأخرى، مُضمَّنان أيضاً في التقرير السنوي الملخص لسنة ٢٠×١.] [يتم وصف التحريف الجوهري غير المصحح الذي تحتوي عليه المعلومات الأخرى]

مسؤولية الإدارة[٢١] عن القوائم المالية الملخصة

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية الملخصة على الأساس المبيّن في الإيضاح x.

مسؤولية المراجع

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي عمّا إذا كانت القوائم المالية الملخصة تُعد متّسقة من جميع الجوانب الجوهرية، مع [أو تُعد ملخصاً عادلاً ل] القوائم المالية المُراجعة، وذلك استناداً إلى إجراءاتنا التي قمنا بها وفقاً لمعيار المراجعة (٨١٠) "الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة" المعتمد

[٢١] أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

في المملكة العربية السعودية.

[توقيع المراجع]

[عنوان المراجع]

[تاريخ تقرير المراجع]

المثال التوضيحي (٣):

تتضمن الظروف ما يلي:

- **تم إبداء رأي متحفظ في القوائم المالية المُراجعة.**
- **تم وضع الضوابط من قبل الإدارة وتم الإفصاح عن ذلك بشكلٍ كافٍ في الإيضاح x. وقد حدد المراجع أن الضوابط تعد مقبولة في ظل الظروف القائمة.**
- **تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.**

تقرير المراجع المستقل عن القوائم المالية الملخصة

[المخاطبون المعنيون]

الرأي

القوائم المالية الملخصة، والتي تشمل قائمة المركز المالي الملخصة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وقائمة الدخل الشامل الملخصة وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الملخصة وقائمة التدفقات النقدية الملخصة عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات ذات الصلة، مشتقة من القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ) (الشركة) عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١. وقد أبدينا رأي مراجعة متحفظ في تلك القوائم المالية في تقريرنا المؤرخ في ١٥ فبراير ٢٠×٢.[٢٢]

وفي رأينا، فإن القوائم المالية الملخصة المرفقة تتسق، من جميع الجوانب الجوهرية، مع (أو تُعد ملخصاً عادلاً ل) القوائم المالية المُراجعة على الأساس المبيّن في الإيضاح x. ومع ذلك، تُعد القوائم المالية الملخصة مُحرفةً بقدر مماثل لتحريف القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ) عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١.

القوائم المالية الملخصة

لا تحتوي القوائم المالية الملخصة على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب [يتم توضيح إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ)]. وبناءً عليه، لا تُغني قراءة القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها عن قراءة القوائم المالية المُراجعة وتقرير المراجع عنها.

القوائم المالية المُراجعة وتقريرنا عنها

لقد أبدينا رأي مراجعة متحفظ في القوائم المالية المُراجعة في تقريرنا المؤرخ في ١٥ فبراير ٢٠×٢. وكان أساس رأينا المتحفظ في المراجعة [أن الإدارة لم تُظهر المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما 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 الأقل، لكان ينبغي تخفيض المخزون بمبلغ ××× وصولاً لصافي قيمته القابلة للتحقق. وبالتالي، كانت ستزيد تكلفة المبيعات بمبلغ ×××، وتنخفض الزكاة وضريبة الدخل، وصافي الدخل، وحقوق المساهمين بمبلغ ×××، و ×××، و ××× على الترتيب.

---

[٢٢] وضع هذه الإشارة إلى الرأي المتحفظ في تقرير المراجع عن القوائم المالية المراجعة في فقرة الرأي عن القوائم المالية الملخصة يساعد المستخدمين في فهم أنه على الرغم من أن المراجع قد أبدى رأياً غير معدل في القوائم المالية الملخصة، فإن القوائم المالية الملخصة تعكس البيانات المالية المراجعة التي تُعد مُحرَّفة بشكل جوهري.

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

مسؤولية الإدارة[٢٣] عن القوائم المالية الملخصة

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية الملخصة على الأساس المبيّن في الإيضاح X.

مسؤولية المراجع

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي عمّا إذا كانت القوائم المالية الملخصة تُعد متّسقة من جميع الجوانب الجوهرية، مع [أو تُعد ملخصاً عادلاً لـ] القوائم المالية المُراجعة، وذلك استناداً إلى إجراءاتنا التي قمنا بها وفقاً لمعيار المراجعة (٨١٠) "الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة" المعتمد في المملكة العربية السعودية.

[توقيع المراجع]

[عنوان المراجع]

[تاريخ تقرير المراجع]

[٢٣] أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

المثال التوضيحي (٤):

تتضمن الظروف ما يلي:

- **تم إبداء رأي معارض في القوائم المالية المُراجعة.**
- **تم وضع الضوابط من قبل الإدارة وتم الإفصاح عن ذلك بشكلٍ كافٍ في الإيضاح x. وقد حدد المراجع أن الضوابط تعد مقبولة في ظل الظروف القائمة.**
- **تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.**

تقرير المراجع المستقل عن القوائم المالية الملخصة

[المخاطبون المعنيون]

الامتناع عن إبداء رأي

القوائم المالية الملخصة، والتي تشمل قائمة المركز المالي الملخصة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وقائمة الدخل الملخصة وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الملخصة وقائمة التدفقات النقدية الملخصة عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات ذات الصلة، مشتقة من القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ) عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١.

ونتيجةً للرأي المعارض في القوائم المالية المُراجعة الذي تمت مناقشته في قسم "القوائم المالية المُراجعة وتقريرنا عنها" الوارد في تقريرنا، فإنه من غير المناسب إبداء رأي في القوائم المالية الملخصة المرفقة.

القوائم المالية الملخصة

لا تحتوي القوائم المالية الملخصة على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب [يتم توضيح إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ)]. وبناءً عليه، لا تُغني قراءة القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها عن قراءة القوائم المالية المُراجعة وتقرير المراجع عنها.

القوائم المالية المُراجعة وتقريرنا عنها

في تقريرنا المؤرخ في ١٥ فبراير ٢٠×٢، أبدينا رأياً معارضاً في القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ) عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١. وكان أساس رأينا المعارض [يتم توضيح أساس رأي المراجعة المعارض].

مسؤولية الإدارة[٢٤] عن القوائم المالية الملخصة

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية على الأساس المبيّن في الإيضاح x.

مسؤولية المراجع

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي عمّا إذا كانت القوائم المالية الملخصة تُعد متّسقة من جميع الجوانب الجوهرية، مع [أو تُعد ملخصاً عادلاً لـ] القوائم المالية المُراجعة، وذلك استناداً إلى إجراءاتنا التي قمنا بها وفقاً لمعيار المراجعة (٨١٠) "الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة" المعتمد في المملكة العربية السعودية.

[توقيع المراجع]

[عنوان المراجع]

[تاريخ تقرير المراجع]

[٢٤] أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

المثال التوضيحي (٥):

تتضمن الظروف ما يلي:

- **تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية المُراجعة.**
- **توجد ضوابط مفروضة لإعداد القوائم المالية الملخصة.**
- **خلُص المراجع إلى أنه من غير الممكن إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية الملخصة.**
- **تقرير المراجع عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.**

تقرير المراجع المستقل عن القوائم المالية الملخصة

[المخاطبون المعنيون]

الرأي المعارض

القوائم المالية الملخصة، والتي تشمل قائمة المركز المالي الملخصة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وقائمة الدخل الملخصة وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الملخصة وقائمة التدفقات النقدية الملخصة عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات ذات الصلة، مشتقة من القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ) عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١.

وفي رأينا، ونظراً لأهمية الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المعارض"، فإن القوائم المالية الملخصة المرفقة غير متسقة مع (أو لا تُعد ملخصاً عادلاً لـ) القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ) عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وفقاً لـ [يتم توضيح الضوابط المفروضة].

أساس الرأي المعارض

[يتم توضيح الأمر الذي تسبب في أن تكون القوائم المالية الملخصة غير متّسقة، من جميع الجوانب الجوهرية، مع (أو ليست ملخصاً عادلاً لـ) القوائم المالية المُراجعة، وفقاً للضوابط المطبقة].

القوائم المالية الملخصة

لا تحتوي القوائم المالية الملخصة على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب [يتم توضيح إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية المُراجعة للشركة (أ)]. وبناءً عليه، لا تُغني قراءة القوائم المالية الملخصة وتقرير المراجع عنها عن قراءة القوائم المالية المُراجعة وتقرير المراجع عنها.

القوائم المالية المُراجعة وتقريرنا عنها

لقد أبدينا رأي مراجعة غير معدل في القوائم المالية المُراجعة في تقريرنا المؤرخ في ١٥ فبراير ٢٠×٢.

مسؤولية الإدارة[٢٥] عن القوائم المالية المراجعة الملخصة

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية الملخصة وفقاً لـ [يتم توضيح الضوابط المفروضة].

مسؤولية المراجع

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي عمّا إذا كانت القوائم المالية الملخصة تُعد متّسقة من جميع الجوانب الجوهرية، مع [أو تُعد ملخصاً عادلاً لـ] القوائم المالية المُراجعة، وذلك استناداً إلى إجراءاتنا التي قمنا بها وفقاً لمعيار المراجعة (٨١٠) "الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة" المعتمد في المملكة العربية السعودية.

[٢٥] أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

[توقيع المراجع]

[عنوان المراجع]

[تاريخ تقرير المراجع]

القسم الثاني

المعايير الدولية للفحص والتأكيد والخدمات ذات العلاقة

لا تتحمل المؤسسة الدولية لأخلاقيات المهنة والمراجعة ولا مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد (IAASB®) ولا الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC®) المسؤولية عن الخسائر التي تلحق أي شخص يتصرف، أو يمتنع عن التصرف، اعتماداً على محتوى هذا المنشور، سواءً كانت هذه الخسارة بسبب الإهمال أو غير ذلك.

إن المعايير الدولية للمراجعة والمعايير الدولية لارتباطات التأكيد والمعايير الدولية لارتباطات الفحص والمعايير الدولية لإدارة الجودة والمعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة ومذكرات ممارسات المراجعة الدولية ومسودات العرض على العموم والأوراق الاستشارية وسائر المنشورات الخاصة بمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد قام بنشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين وحقوق تأليفها ونشرها محفوظة للاتحاد.

حقوق التأليف والنشر © محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين في أكتوبر ٢٠٢٣. جميع الحقوق محفوظة. ويجوز تحميل هذا المنشور للاستخدام الشخصي غير التجاري (أي لأغراض الاسترشاد أو البحث المهني) أو يمكن شراؤه من خلال الرابط www.iaasb.org. ويلزم الحصول على موافقة خطية لترجمة هذا المستند أو نسخه أو تخزينه أو إرساله أو استخدامه بأية طرق أخرى مشابهة.

إن "مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد" و"المعايير الدولية للمراجعة" و"المعايير الدولية لارتباطات التأكيد" و"المعايير الدولية لارتباطات الفحص" و"المعايير الدولية لإدارة الجودة" و"المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة" و"مذكرات ممارسات المراجعة الدولية" والاختصارات "IAASB" و"ISA" و"ISAE" و"ISRE" و"ISRS" و"ISQM" و"IAPN" وشعار مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد هي علامات تجارية للاتحاد الدولي للمحاسبين، أو علامات تجارية وعلامات خدمة مسجلة للاتحاد الدولي للمحاسبين في الولايات المتحدة وسائر الدول.

ويقوم الاتحاد الدولي للمحاسبين بتيسير الآليات التي تدعم العمليات التشغيلية لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

للمعلومات المتعلقة بحقوق التأليف والنشر والعلامات التجارية والتصاريح، الرجاء الانتقال إلى التصاريح أو الاتصال على permissions@ifac.org.

International Auditing and Assurance Standards Board

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017

هاتف ٢٨٦-٩٣٤٤ (٢١٢) ١+ فاكس ٢٨٦-٩٥٧٠ (٢١٢) ١+

www.iaasb.org

ردمك: ٠-٥٤٦-٦٠٨١٥-١-٩٧٨

العلامات التجارية

والعلامات التجارية وعلامات الخدمة المسجلة

مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد®

IAASB®

المعايير الدولية للمراجعة®	ISA®
المعايير الدولية لارتباطات التأكيد™	ISAE™
المعايير الدولية لارتباطات الفحص™	ISRE™
المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة™	ISRS™
المعايير الدولية لإدارة الجودة™	ISQM™
مذكرات ممارسات المراجعة الدولية™	IAPN™

معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠): الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار الفحص (٢٤٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤٠٠)

الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية

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

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١–٤
الارتباط لفحص القوائم المالية التاريخية	٥–٨
نطاق اختصاص هذا المعيار	٩–١٢
تاريخ السريان	١٣
الأهداف	١٤–١٥
التعريفات	١٦–١٧
المتطلبات	
القيام بارتباطات الفحص وفقاً لهذا المعيار	١٨–٢٠
المتطلبات المسلكية	٢١
نزعة الشك المهني والحكم المهني	٢٢–٢٣
إدارة الجودة على مستوى الارتباط	٢٤–٢٨
قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات	٢٩–٤١
الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة	٤٢
تنفيذ الارتباط	٤٣–٥٧
الأحداث اللاحقة	٥٨–٦٠
الإفادات المكتوبة	٦١–٦٥
تقويم الأدلة المتحصل عليها من الإجراءات المنفذة	٦٦–٦٨
تكوين استنتاج المحاسب القانوني بشأن القوائم المالية	٦٩–٨٥
تقرير المحاسب القانوني	٨٦–٩٢
التوثيق	٩٣–٩٦
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
نطاق هذا المعيار	أ١–أ٥
الارتباط لفحص القوائم المالية التاريخية	أ٦–أ٧
الأهداف	أ٨–أ١٠

التعريفات أ١١–أ١٣
القيام بارتباطات الفحص وفقاً لهذا المعيار أ١٤
المتطلبات المسلكية أ١٥–أ١٦
نزعة الشك المهني والحكم المهني أ١٧–أ٢٥
إدارة الجودة على مستوى الارتباط أ٢٦–أ٣٣
قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات أ٣٤–أ٦٢
الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة أ٦٣–أ٦٩
تنفيذ الارتباط أ٧٠–أ١٠٥
الإفادات المكتوبة أ١٠٦–أ١٠٨
تقويم الأدلة المتحصل عليها من الإجراءات المنفذة أ١٠٩–أ١١١
تكوين استنتاج المحاسب القانوني بشأن القوائم المالية أ١١٢–أ١٢٣
تقرير المحاسب القانوني أ١٢٤–أ١٥٠
التوثيق أ١٥١
الملحق الأول: مثال توضيحي لخطاب ارتباط لفحص القوائم المالية التاريخية
الملحق الثاني: مثال توضيحي لتقارير فحص المحاسب القانوني

ينبغي قراءة المعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤٠٠) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية" جنباً إلى جنب مع *التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة*.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار ما يلي: (راجع: الفقرة أ١)

(أ) مسؤوليات المحاسب القانوني عندما يتعاقد لتنفيذ فحص للقوائم المالية التاريخية، عندما لا يكون المحاسب القانوني هو مراجع القوائم المالية للمنشأة؛

(ب) شكل ومحتوى تقرير المحاسب القانوني عن القوائم المالية.

٢. لا يتناول هذا المعيار فحص القوائم المالية أو المعلومات المالية الأولية للمنشأة، الذي ينفّذه المحاسب القانوني الذي يُعد المراجع المستقل للقوائم المالية للمنشأة (راجع: الفقرة أ٢)

٣. يُطبَّق هذا المعيار، بعد تكييفه حسب الحاجة، على عمليات فحص المعلومات المالية التاريخية الأخرى. ويتم تنفيذ ارتباطات التأكيد المحدود الأخرى بخلاف عمليات فحص المعلومات المالية التاريخية وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠).[١]

العلاقة بمعيار إدارة الجودة (١)[٢]

٤. يُعد نظام إدارة الجودة والسياسات أو الإجراءات من مسؤوليات المكتب. وينطبق معيار إدارة الجودة (١) على المكاتب فيما يتعلق بارتباطات المكتب لفحص القوائم المالية.[٣] وتنبني أحكام هذا المعيار المتعلقة بإدارة الجودة على مستوى كل ارتباط من ارتباطات الفحص على افتراض أساس بأن المكتب يخضع لمعيار إدارة الجودة (١) أو لمتطلبات مساوية على الأقل لمتطلبات ذلك المعيار. (راجع: الفقرات أ٣–أ٥)

الارتباط لفحص القوائم المالية التاريخية

٥. فحص القوائم المالية التاريخية هو ارتباط تأكيد محدود، على النحو المبين في *الإطار الدولي لارتباطات التأكيد* (إطار التأكيد).[٤] (راجع: الفقرتين أ٦، أ٧)

٦. عند فحص القوائم المالية، يُبدي المحاسب القانوني استنتاجاً يهدف إلى تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في إعداد أية قوائم مالية للمنشأة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويستند استنتاج المحاسب القانوني إلى وصوله إلى تأكيد محدود. ويتضمن تقرير المحاسب القانوني وصفاً لطبيعة ارتباط الفحص باعتباره السياق الذي يمكّن القرّاء من فهم الاستنتاج.

٧. يقوم المحاسب القانوني بشكل رئيسي بتوجيه استفسارات وتنفيذ إجراءات تحليلية للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تشكل أساساً للتوصل إلى استنتاج، يتم إبداؤه وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، بشأن القوائم المالية ككل.

٨. إذا علم المحاسب القانوني بأمر يجعله يعتقد بأن القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل جوهري، فيتعين عليه تصميم وتنفيذ المزيد من الإجراءات حسبما يراه ضرورياً في ظل الظروف القائمة، ليكون قادراً على إبداء استنتاج في القوائم المالية وفقاً لهذا المعيار.

نطاق اختصاص هذا المعيار

٩. يحتوي هذا المعيار على أهداف المحاسب القانوني عند اتباع معيار ارتباطات الفحص، وهذه الأهداف توفر السياق الذي وضعت فيه متطلبات المعيار، والمراد منها هو مساعدة المحاسب القانوني على فهم ما يلزم تنفيذه في ارتباطات الفحص.

---

[١] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) *"ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية"*

[٢] المعيار الدولي لإدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

[٣] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٥

[٤] إطار التأكيد، الفقرتان ١٥ و١٦

١٠. يحتوي المعيار على متطلبات مُعبَّر عنها بكلمة "يجب"، وتهدف إلى تمكين المحاسب القانوني من الوفاء بالأهداف الموضوعة.

١١. بالإضافة إلى ذلك، يحتوي هذا المعيار على مقدمة وتعريفات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية، توفر سياقاً ذا صلة بالفهم السليم للمعيار.

١٢. تقدم المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى شرحاً إضافياً للمتطلبات وإرشادات لتنفيذها. وفي حين أن مثل هذه الإرشادات لا تفرض في حد ذاتها متطلباً، إلا أنها تُعد ذات صلة بالتطبيق الصحيح للمتطلبات. وقد توفر أيضاً المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى معلومات عامة تتعلق بالأمور التي تم تناولها في هذا المعيار، وتساعد في تطبيق المتطلبات.

تاريخ السريان

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

الأهداف

١٤. تتمثل أهداف المحاسب القانوني من فحص القوائم المالية وفقاً لهذا المعيار فيما يلي:

(أ) الوصول إلى تأكيد محدود، بشكل أساسي عن طريق الاستفسارات والإجراءات التحليلية، بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، مما يمكّن المحاسب القانوني من إبداء استنتاج عمّا إذا كان قد نما إلى علمه ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛

(ب) إعداد تقرير عن القوائم المالية ككل والإبلاغ على النحو المطلوب بموجب هذا المعيار.

١٥. في جميع الحالات، عندما لا يمكن الوصول إلى تأكيد محدود ويكون إبداء استنتاج متحفظ في تقرير المحاسب القانوني غير كافٍ في ظل الظروف القائمة، فإن هذا المعيار يتطلب أن يقوم المحاسب القانوني إما بالامتناع عن إبداء استنتاج في التقرير الصادر عن الارتباط، أو بحسب مقتضى الحال، الانسحاب من الارتباط إذا كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة. (راجع: الفقرات أ٨–أ١٠، أ١٢١، أ١٢٢)

التعريفات

١٦. يتضمن مسرد المصطلحات[٥] (المسرد) المصطلحات المعرَّفة في هذا المعيار بالإضافة إلى شرح للمصطلحات الأخرى المستخدمة في هذا المعيار، للمساعدة في اتساق التطبيق والتفسير. فعلى سبيل المثال، يحتوي المسرد على تعريف مصطلحي "الإدارة" و"المكلفون بالحوكمة" المستخدمين في هذا المعيار. (راجع: الفقرتين أ١١، أ١٢)

١٧. لأغراض هذا المعيار، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) *الإجراءات التحليلية*: عمليات تقويم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات المالية وغير المالية. وتشمل الإجراءات التحليلية أيضاً التحري الضروري عن التقلبات أو العلاقات التي يتم التعرف عليها والتي لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير.

(ب) *خطر الارتباط*: خطر إبداء المحاسب القانوني استنتاجاً غير مناسب عندما تكون القوائم المالية مُحرَّفة بشكل جوهري.

(ج) *القوائم المالية ذات الغرض العام*: قوائم مالية معدة وفقاً لإطار ذي غرض عام.

(د) *الإطار ذو الغرض العام*: إطار تقرير مالي مصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع واسع من المستخدمين. ويمكن أن يكون إطار التقرير المالي إطار عرض عادل أو إطار التزام.

(هـ) *الاستفسار*: يتكون الاستفسار من طلب الحصول على معلومات من أشخاص مطلعين من داخل المنشأة أو خارجها.

---

[٥] مسرد مصطلحات المعايير الدولية الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد في كتاب *إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة* (الكتاب)، الذي نشره الاتحاد الدولي للمحاسبين واعتمدته الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين

(و) *التأكيد المحدود*: مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه عند تخفيض خطر الارتباط إلى مستوى يمكن قبوله في ظل ظروف الارتباط، ولكن ذلك الخطر يظل أكبر مما يكون عليه في ارتباط التأكيد المعقول، كأساس لإبداء استنتاج وفقاً لهذا المعيار. وتكون إجراءات جمع الأدلة كافية على الأقل، من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها، لوصول المحاسب القانوني إلى مستوى تأكيد مجدٍ. وحتى يكون مستوى التأكيد الذي يصل إليه المحاسب القانوني مجدياً، فإنه من المرجح أن يعزز مدى ثقة المستخدمين المستهدفين في القوائم المالية. (راجع: الفقرة أ١٣)

(ز) *المحاسب القانوني*: محاسب مهني في الممارسة العامة.(*) ويشمل المصطلح الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرين أو المكتب، حسب مقتضى الحال. وفي المواطن التي يهدف فيها هذا المعيار صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، يُستخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المحاسب القانوني". ويُقرأ مصطلحا "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"المكتب" على أنهما يشيران إلى ما يعادلهما في القطاع العام، عند الاقتضاء.

(ح) *الحكم المهني*: تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي توفره معايير التأكيد والمحاسبة ومعايير سلوك وآداب المهنة، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بارتباط الفحص.

(ط) *المتطلبات المسلكية ذات الصلة*: مبادئ سلوك وآداب المهنة والمتطلبات المسلكية التي تنطبق على المحاسبين المهنيين عند قيامهم بارتباطات فحص القوائم المالية. وتتألف المتطلبات المسلكية ذات الصلة عادةً من النصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة) فيما يتعلق بفحص القوائم المالية، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.(**)

(ي) *القوائم المالية ذات الغرض الخاص*: قوائم مالية مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.

(ك) *الإطار ذو الغرض الخاص*: إطار تقرير مالي مصمم لتلبية احتياجات مستخدمين معينين من المعلومات المالية. ويمكن أن يكون إطار التقرير المالي إطار عرض عادل أو إطار التزام.

المتطلبات

القيام بارتباطات الفحص وفقاً لهذا المعيار

١٨. يجب أن يتوفر لدى المحاسب القانوني فهم لنص هذا المعيار بكامله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح. (راجع: الفقرة أ١٤)

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة

١٩. يجب على المحاسب القانوني الالتزام بكل متطلب وارد في هذا المعيار ما لم يكن المتطلب غير ذي صلة بارتباط الفحص. ويكون المتطلب ذا صلة بارتباط الفحص عندما توجد الظروف التي يتناولها المتطلب.

٢٠. لا يجوز للمحاسب القانوني الإفادة بأنه ملتزم بهذا المعيار في تقريره ما لم يكن قد التزم بجميع متطلبات هذا المعيار ذات الصلة بارتباط الفحص.

المتطلبات المسلكية

٢١. يجب على المحاسب القانوني الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال. (راجع: الفقرتين أ١٥، أ١٦)

---

* تم تغيير كلمة "الممارس" "practitioner" إلى المحاسب القانوني تماشياً مع الأنظمة واللوائح المعمول بها في المملكة العربية السعودية.

** يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

نزعة الشك المهني والحكم المهني

٢٢. يجب على المحاسب القانوني التخطيط للارتباط وتنفيذه مع التحلي بنزعة الشك المهني وإدراك أنه قد توجد ظروف تتسبب في تحريف القوائم المالية بشكل جوهري. (راجع: الفقرات أ١٧–أ٢٠)

٢٣. يجب على المحاسب القانوني ممارسة الحكم المهني عند القيام بارتباط الفحص. (راجع: الفقرات أ٢١–أ٢٥)

إدارة الجودة على مستوى الارتباط

٢٤. يجب أن يحظى الشريك المسؤول عن الارتباط بالكفاءة في مهارات وأساليب التأكيد وفي إعداد التقارير المالية، ويجب أن يحظى بالقدرات، بما في ذلك الوقت الكافي، بما يناسب ظروف الارتباط. (راجع: الفقرة أ٢٦)

٢٥. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية العامة عمّا يلي: (راجع: الفقرات أ٢٧–أ٣٠)

(أ) إدارة الجودة وتحقيقها في كل ارتباط من ارتباطات الفحص التي تُسند إليه والمشاركة فيها بصورة كافية ومناسبة طوال مدتها؛

(ب) توجيه ارتباط الفحص والإشراف عليه والتخطيط له وتنفيذه، في إطار الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛ (راجع: الفقرة أ٣١)

(ج) صدور تقرير المحاسب القانوني بشكل مناسب في ظل الظروف القائمة؛

(د) تنفيذ الارتباط وفقاً لسياسات أو إجراءات إدارة الجودة في المكتب، بما في ذلك:

(١) الاقتناع بأن سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات الفحص، والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، قد تم اتباعها، وأن الاستنتاجات التي تم الوصول إليها تُعد مناسبة، بما في ذلك النظر فيما إذا كانت هناك معلومات من شأنها أن تقود الشريك المسؤول عن الارتباط إلى استنتاج أن الإدارة تفتقر إلى النزاهة؛ (راجع: الفقرتين أ٣٢، أ٣٣)

(٢) التحقق من تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط في الوقت المناسب لتنفيذ الارتباط، مع الأخذ في الحسبان طبيعة الارتباط وظروفه، وسياسات أو إجراءات المكتب، وأي تغيرات قد تنشأ أثناء الارتباط.

(٣) الاقتناع بأن فريق الارتباط يحظى مجتمعاً بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، إضافة إلى مهارات وأساليب التأكيد والخبرة في إعداد التقارير المالية، من أجل:

أ. تنفيذ ارتباط الفحص وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

ب. التمكن من إصدار تقرير مناسب في ظل الظروف القائمة؛

(٤) تحمل مسؤولية الحفاظ على التوثيق المناسب لأعمال الارتباط؛

(٥) عند ضرورة إجراء فحص لجودة الارتباط وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١) أو سياسات أو إجراءات المكتب، عدم تأريخ التقرير إلى حين الانتهاء من فحص جودة الارتباط.[٦]

الاعتبارات ذات الصلة بعد قبول الارتباطات

٢٦. إذا حصل الشريك المسؤول عن الارتباط على معلومات كانت ستتسبب في رفض المكتب لارتباط الفحص فيما لو كانت تلك المعلومات متاحة من قبل، فيجب عليه إبلاغ المكتب على الفور بهذه المعلومات، حتى يتسنى للمكتب وللشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ التصرف اللازم.

الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة

٢٧. طوال مدة الارتباط، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يظل منتبهاً، من خلال الملاحظة وطرح الاستفسارات عند الضرورة، لما يدل

[٦] معيار إدارة الجودة (٢) *"فحوصات جودة الارتباطات"*

على مخالفة أعضاء فريق الارتباط للمتطلبات المسلكية ذات الصلة. وإذا نمت إلى علم الشريك المسؤول عن الارتباط، من خلال نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب أو من مصادر أخرى، أمورٌ تشير إلى مخالفة أعضاء فريق الارتباط للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحديد التصرف المناسب بالتشاور مع الأفراد الآخرين في المكتب.

المتابعة والتصحيح

٢٨. يشتمل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب على وضع آلية للمتابعة والتصحيح بغية

(أ) تزويد المكتب بمعلومات ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها وفي الوقت المناسب بشأن تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله.

(ب) اتخاذ التصرفات المناسبة للاستجابة لأوجه القصور التي تم التعرف عليها بحيث يقوم المكتب بتصحيح القصور في الوقت المناسب.

ويجب على الشريك المسؤول عن الارتباط مراعاة المعلومات التي تنتج من آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب، التي يبلغه بها المكتب، وعند الاقتضاء، المكاتب الأخرى ضمن الشبكة، والنظر فيما إذا كانت تلك المعلومات قد تؤثر على ارتباط الفحص.

قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات

العوامل التي تؤثر على قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات

٢٩. لا يجوز للمحاسب القانوني قبول ارتباط الفحص، ما لم يكن ملزماً بذلك موجب نظام أو لائحة، في الحالات الآتية: (راجع: الفقرتين أ٣٤، أ٣٥)

(أ) عدم اقتناع المحاسب القانوني بما يلي:

(١) وجود غرض منطقي للارتباط؛ أو (راجع: الفقرة أ٣٦)

(٢) مناسبة ارتباط الفحص في ظل الظروف القائمة؛ أو (راجع: الفقرة أ٣٧)

(ب) وجود سبب يدعو المحاسب القانوني إلى الاعتقاد بأن المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك متطلبات الاستقلال، لن يتم الوفاء بها؛ أو

(ج) وجود فهم أولي لدى المحاسب القانوني لظروف الارتباط يشير إلى أن المعلومات اللازمة لتنفيذ ارتباط الفحص من المرجح أن تكون غير متاحة أو لا يمكن الاعتماد عليها؛ أو (راجع: الفقرة أ٣٨)

(د) وجود سبب يدعو المحاسب القانوني إلى الشك في نزاهة الإدارة بحيث يصبح من المرجح أن يؤثر ذلك على سلامة تنفيذ الفحص؛ أو (راجع: الفقرة أ٣٣)

(هـ) فرض الإدارة أو المكلفين بالحوكمة قيداً على نطاق عمل المحاسب القانوني في ارتباط الفحص المقترح بحيث يعتقد المحاسب القانوني أن هذا القيد سيؤدي إلى امتناعه عن إبداء استنتاج في القوائم المالية.

الشروط المسبقة لقبول ارتباط الفحص

٣٠. قبل قبول ارتباط الفحص، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرة أ٣٩)

(أ) تحديد ما إذا كان إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية يُعد مقبولاً بما في ذلك، في حالة القوائم المالية ذات الغرض الخاص، التوصل إلى فهم للغرض الذي أعدت من أجله القوائم المالية وفهم للمستخدمين المستهدفين؛ (راجع: الفقرات أ٤٠–أ٤٦)

(ب) الحصول على موافقة الإدارة بأنها تقر وتفهم مسؤولياتها عن الأمور الآتية: (راجع: الفقرات أ٤٧–أ٥٠)

(١) إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عرضها العادل، عند الاقتضاء؛

(٢) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ؛

(٣) تزويد المحاسب القانوني بما يلي:

أ. إمكانية الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون الإدارة على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

ب. المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المحاسب القانوني من الإدارة لغرض الفحص؛

ج. الوصول غير المقيد إلى الأشخاص من داخل المنشأة الذين يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري الحصول منهم على الأدلة.

٣١. في حالة عدم اقتناع المحاسب القانوني بتحقق أيٍ من الأمور المنصوص عليها أعلاه بوصفها شروطاً مسبقة لقبول ارتباط الفحص، فيجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة. وفي حالة عدم إمكانية إجراء تغييرات لإقناع المحاسب القانوني بتحقق تلك الأمور، فلا يجوز له أن يقبل الارتباط المقترح ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. ولكن الارتباط الذي يتم تنفيذه في ظل تلك الظروف لا يكون ملتزماً بهذا المعيار. وعليه، فإنه لا يجوز للمحاسب القانوني أن يُضمِّن في تقريره أية إشارة إلى أن الفحص قد تم وفقاً لهذا المعيار.

٣٢. إذا صار المحاسب القانوني غير مقتنع بتحقق أيٍ من الشروط المسبقة المذكورة أعلاه بعد قبول الارتباط، فيجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، ويجب أن يحدد:

(أ) ما إذا كان يمكن حل الأمر؛

(ب) ما إذا كان من المناسب الاستمرار في الارتباط؛

(ج) ما إذا كان سيبلغ عن الأمر في تقريره وكيفية هذا الإبلاغ في حال القيام به.

اعتبارات إضافية عندما تكون صيغة تقرير المحاسب القانوني مفروضة بموجب نظام أو لائحة

٣٣. لا يجوز أن يشير تقرير المحاسب القانوني الصادر بشأن ارتباط الفحص إلى هذا المعيار إلا في حالة استيفاء التقرير لمتطلبات الفقرة ٨٦.

٣٤. في بعض الحالات، عندما يتم تنفيذ الفحص وفقاً لأنظمة أو لوائح منطبقة في دولة ما، فإن الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة قد تفرض تنسيق تقرير المحاسب القانوني أو صياغته بشكل أو محتوى يختلف اختلافاً كبيراً عن متطلبات هذا المعيار. وفي تلك الظروف، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كان المستخدمون قد يسيئون فهم التأكيد الذي تم الوصول إليه من فحص القوائم المالية، وإذا كان الأمر كذلك، ما إذا كان تضمين توضيح إضافي في تقرير المحاسب القانوني يمكن أن يخفف من سوء الفهم المحتمل. (راجع: الفقرتين أ٥١، أ١٤٨)

٣٥. إذا استنتج المحاسب القانوني أن التفسير الإضافي في تقريره لن يخفف من سوء الفهم المحتمل، فلا يجوز له قبول ارتباط الفحص، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. ولا يُعد ارتباط الفحص المُنفّذ وفقاً لهذا النظام أو هذه اللائحة مستوفياً لهذا المعيار. وعليه، فإنه لا يجوز للمحاسب القانوني أن يُضمِّن في تقريره أية إشارة إلى أن الفحص قد تم وفقاً لهذا المعيار. (راجع: الفقرتين أ٥١، أ١٤٨)

الاتفاق على شروط الارتباط

٣٦. يجب على المحاسب القانوني أن يتفق على شروط ارتباط الفحص مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قبل تنفيذ الارتباط.

٣٧. يجب أن تُسجَّل شروط الارتباط المتفق عليها في خطاب ارتباط أو في شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، ويجب أن تتضمن: (راجع: الفقرات أ٥٢–أ٥٤، أ٥٦)

(أ) الاستخدام والتوزيع المستهدف للقوائم المالية وأي قيود على الاستخدام أو التوزيع، إن وجدت؛

(ب) تحديد إطار التقرير المالي المنطبق؛

(ج) هدف ونطاق ارتباط الفحص؛

(د) مسؤوليات المحاسب القانوني؛

(هـ) مسؤوليات الإدارة، بما في ذلك تلك الواردة في الفقرة ٣٠(ب)؛ (راجع: الفقرات أ٤٧–أ٥٠، أ٥٥)

(و) عبارة تفيد أن الارتباط ليس ارتباط مراجعة، وأن المحاسب القانوني لن يُبدي رأي مراجعة في القوائم المالية؛

(ز) إشارة إلى الشكل والمحتوى المتوقعين للتقرير الذي سيصدره المحاسب القانوني، وعبارة تفيد بإمكانية وجود ظروف قد يختلف فيها التقرير عن شكله ومحتواه المتوقعين.

الارتباطات المتكررة

٣٨. في ارتباطات الفحص المتكررة، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت الظروف، بما في ذلك التغييرات في اعتبارات قبول الارتباط، تتطلب إعادة النظر في شروط الارتباط وما إذا كانت هناك حاجة إلى تذكير الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بشروط الارتباط القائمة. (راجع: الفقرة أ٥٧)

قبول التغيير في شروط ارتباط الفحص

٣٩. لا يجوز للمحاسب القانوني أن يقبل بأي تغيير في شروط الارتباط، ما لم توجد مبررات معقولة لذلك. (راجع: الفقرات أ٥٨–أ٦٠)

٤٠. إذا طُلب من المحاسب القانوني قبل إنجاز ارتباط الفحص تغيير الارتباط إلى ارتباط لم يتم الوصول فيه إلى أي تأكيد، فيجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت هناك مبررات معقولة للقيام بذلك. (راجع: الفقرتين أ٦١، أ٦٢)

٤١. في حالة تغيير شروط الارتباط خلال سير الارتباط، فيجب على المحاسب القانوني والإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، الاتفاق على الشروط الجديدة للارتباط، وتسجيلها في خطاب ارتباط أو في أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب.

الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة

٤٢. يجب على المحاسب القانوني إبلاغ الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، في الوقت المناسب خلال سير ارتباط الفحص، بجميع الأمور المتعلقة بارتباط الفحص التي لها، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرات أ٦٣–أ٦٩)

تنفيذ الارتباط

الأهمية النسبية عند فحص القوائم المالية

٤٣. يجب على المحاسب القانوني تحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، وتطبيق هذه الأهمية النسبية عند تصميم الإجراءات وتقويم النتائج التي تم الحصول عليها من تلك الإجراءات. (راجع: الفقرات أ٧٠–أ٧٣)

٤٤. يجب على المحاسب القانوني إعادة النظر في الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل إذا أصبح أثناء الفحص على دراية بمعلومات كانت ستجعله يحدد مبلغاً مختلفاً من البداية. (راجع: الفقرة أ٧٤)

فهم المحاسب القانوني

٤٥. يجب على المحاسب القانوني التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق، من أجل تحديد المجالات التي من المرجح أن تنشأ فيها تحريفات جوهرية في القوائم المالية، ومن ثمّ من أجل توفير أساس لتصميم إجراءات للتعامل مع تلك المجالات. (راجع: الفقرات أ٧٥–أ٧٧)

٤٦. يجب أن يشمل فهم المحاسب القانوني ما يلي: (راجع: الفقرات أ٧٨، أ٨٧، أ٩٠)

(أ) عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى ذات الصلة، بما في ذلك إطار التقرير المالي المنطبق.

(ب) طبيعة المنشأة، بما في ذلك:

(١) عملياتها؛

(٢) هياكل الملكية والحوكمة بها؛

(٣) أنواع الاستثمارات التي تقوم بها المنشأة والتي تخطط للقيام بها؛

(٤) الهيكل التنظيمي للمنشأة وطريقة تمويلها؛

(٥) أهداف المنشأة واستراتيجياتها؛

(ج) النُظُم المحاسبية للمنشأة وسجلاتها المحاسبية؛

(د) اختيار وتطبيق المنشأة للسياسات المحاسبية.

تصميم وتنفيذ الإجراءات

٤٧. عند الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تشكل الأساس للتوصل إلى استنتاج بشأن القوائم المالية ككل، يجب على المحاسب القانوني تصميم وتنفيذ استفسارات وإجراءات تحليلية: (راجع: الفقرات أ٧٩–أ٨٣، أ٨٧، أ٩٠)

(أ) لتناول جميع البنود المهمة في القوائم المالية بما في ذلك الإفصاحات؛

(ب) للتركيز على تناول المجالات التي من المرجح أن تنشأ فيها تحريفات جوهرية في القوائم المالية.

٤٨. يجب أن تتضمن استفسارات المحاسب القانوني الموجهة للإدارة والأفراد الآخرين داخل المنشأة، حسب مقتضى الحال، ما يلي: (راجع: الفقرات أ٨٤–أ٨٨)

(أ) كيفية إجراء الإدارة للتقديرات المحاسبية المهمة المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق؛

(ب) تحديد الأطراف ذات العلاقة والمعاملات معهم، بما في ذلك الغرض من تلك المعاملات؛

(ج) ما إذا كانت هناك معاملات أو أحداث أو أمور مهمة أو غير معتادة أو معقدة قد أثرت أو يمكن أن تؤثر على القوائم المالية للمنشاة، بما في ذلك:

(١) التغييرات الكبيرة في الأنشطة أو العمليات التجارية للمنشأة؛

(٢) التغييرات الكبيرة في شروط العقود التي تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للمنشأة، بما في ذلك شروط التمويل وعقود أو شروط الديون؛

(٣) قيود اليومية المهمة أو التعديلات الأخرى في القوائم المالية؛

(٤) المعاملات المهمة التي يتم إجراؤها أو إثباتها بالقرب من نهاية فترة التقرير؛

(٥) حالة أي تحريفات غير مُصحَّحة تم اكتشافها أثناء الارتباطات السابقة؛

(٦) التأثيرات أو الانعكاسات المحتملة على المنشأة بسبب المعاملات أو العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة؛

(د) الوجود الفعلي أو المشتبه به أو المزعوم لأي مما يلي:

(١) الغش أو التصرفات غير القانونية التي تؤثر على المنشأة؛

(٢) عدم الالتزام بأحكام الأنظمة واللوائح المتعارف بشكل عام على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات المهمة في القوائم المالية، مثل الأنظمة واللوائح الخاصة بالزكاة والضريبة ومعاشات التقاعد؛

(هـ) ما إذا كانت الإدارة قد حددت وتعاملت مع الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المحاسب القانوني والتي تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية؛

(و) أساس تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛ (راجع: الفقرة أ٨٩)

(ز) ما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف يبدو أنها تثير شكوكاً حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛

(ح) التعهدات أو الالتزامات التعاقدية أو الالتزامات المحتملة المهمة التي أثرت أو يمكن أن تؤثر على القوائم المالية للمنشاة، بما في ذلك الإفصاحات؛

(ط) المعاملات غير النقدية المهمة أو المعاملات التي يتم إجراؤها دون مقابل في فترة التقرير المالي قيد النظر.

٤٩. عند تصميم الإجراءات التحليلية، يجب على المحاسب القانوني أن ينظر فيما إذا كانت البيانات التي تم الحصول عليها من النُظُم والسجلات

المحاسبية للمنشأة تُعد كافية لغرض تنفيذ الإجراءات التحليلية. (راجع: الفقرات أ٩٠–أ٩٢)

إجراءات للتعامل مع ظروف خاصة

الأطراف ذات العلاقة

٥٠. يجب أن يظل المحاسب القانوني منتبهاً أثناء الفحص للترتيبات أو المعلومات التي قد تشير إلى وجود علاقات أو معاملات تمت مع أطراف ذات علاقة، ولم تقم الإدارة في السابق بتحديدها أو الإفصاح عنها للمحاسب القانوني.

٥١. إذا حدد المحاسب القانوني خلال سير الفحص معاملات مهمة تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، فيجب عليه الاستفسار من الإدارة عن:

(أ) طبيعة تلك المعاملات؛

(ب) ما إذا كانت هناك أطراف ذات علاقة يمكن أن تكون مشاركة في تلك المعاملات؛

(ج) المبرر التجاري (أو عدمه) لتلك المعاملات.

الغش وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح

٥٢. عندما يكون هناك مؤشر على حدوث غش أو عدم التزام بالأنظمة واللوائح، أو الاشتباه في حدوث غش أو عدم التزام بالأنظمة واللوائح، فيجب على المحاسب القانوني:

(أ) إبلاغ ذلك الأمر للمستوى الإداري المناسب أو للمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح؛ (راجع: الفقرة أ٩٣)

(ب) مطالبة الإدارة بتقييم التأثير أو التأثيرات، إن وجدت، على القوائم المالية؛

(ج) النظر في التأثير الواقع، إن وجد، على استنتاج المحاسب القانوني بشأن القوائم المالية وعلى تقرير المحاسب القانوني، والناتج من التقييم الذي تجريه الإدارة، والذي يتم إبلاغ المحاسب القانوني به، لتأثيرات الغش أو عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه؛

(د) تحديد ما إذا كانت الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة: (راجع: الفقرات أ٩٤–أ٩٨)

(١) تتطلب من المحاسب القانوني أن يقرر عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.

(٢) تفرض مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجبها، في ظل الظروف القائمة، التقرير عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.

الاستمرارية

٥٣. يشمل فحص القوائم المالية النظر في قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وعند النظر في تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، يجب على المحاسب القانوني تغطية نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة لإجراء التقييم حسبما هو مطلوب بموجب إطار التقرير المالي المنطبق أو بموجب نظام أو لائحة عندما تكون هناك فترة أطول محددة.

٥٤. إذا علم المحاسب القانوني خلال تنفيذ الفحص بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فيجب عليه: (راجع: الفقرة أ٩٩)

(أ) الاستفسار من الإدارة عن خططها للتصرفات المستقبلية التي تؤثر على قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن جدوى تلك الخطط، وأيضاً عمّا إذا كانت الإدارة تعتقد أن نتيجة تلك الخطط ستحسن من الوضع المتعلق بقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛

(ب) تقويم نتائج تلك الاستفسارات، للنظر فيما إذا كانت ردود الإدارة توفر أساساً كافياً لما يلي:

(١) الاستمرار في عرض القوائم المالية على أساس مفهوم الاستمرارية إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق يتضمن افتراض بقاء

المنشأة كمنشأة مستمرة؛ أو

(٢) استنتاج ما إذا كانت القوائم المالية مُحرَّفة بشكل جوهري، أو مضللة بأية صورة أخرى فيما يتعلق بقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛

(ج) النظر في ردود الإدارة في ضوء جميع المعلومات ذات الصلة التي يكون المحاسب القانوني على علم بها نتيجةً للفحص.

استخدام العمل المنفذ من قبل آخرين

٥٥. قد يكون من الضروري للمحاسب القانوني، عند تنفيذ الفحص، استخدام العمل المنفذ من قبل محاسبين قانونيين آخرين أو عمل فرد أو كيان لديه الخبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو التأكيد. وإذا قام المحاسب القانوني خلال تنفيذه للفحص باستخدام عمل محاسب قانوني آخر أو عمل خبير، فيجب عليه اتخاذ الخطوات المناسبة ليكون مقتنعاً بأن العمل المنفذ يُعد كافياً لأغراضه. (راجع: الفقرة أ٨٠)

مطابقة القوائم المالية بالسجلات المحاسبية ذات الصلة

٥٦. يجب على المحاسب القانوني الحصول على أدلة تثبت اتفاق القوائم المالية أو تطابقها مع السجلات المحاسبية ذات الصلة للمنشأة. (راجع: الفقرة أ١٠٠)

الإجراءات الزائدة عندما يعلم المحاسب القانوني بأن القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل جوهري

٥٧. إذا علم المحاسب القانوني بأمر أو أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري، فيجب عليه تصميم وتنفيذ المزيد من الإجراءات بما يكفي لتمكينه مما يلي: (راجع: الفقرات أ١٠١–أ١٠٥)

(أ) استنتاج أن الأمر أو الأمور من غير المرجح أن تتسبب في جعل القوائم المالية ككل محرفة بشكل جوهري؛ أو

(ب) تحديد أن الأمر أو الأمور تتسبب في جعل القوائم المالية ككل محرفة بشكل جوهري.

الأحداث اللاحقة

٥٨. إذا علم المحاسب القانوني بأحداث وقعت بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقريره تتطلب إجراء تعديل أو إفصاح في القوائم المالية، فيجب عليه أن يطلب من الإدارة تصحيح تلك التحريفات.

٥٩. لا يقع على المحاسب القانوني أي التزام بتنفيذ أي إجراءات فيما يتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ تقريره. ومع ذلك، فعندما يعلم المحاسب القانوني بحقيقةٍ ما بعد تاريخ تقريره ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية، والتي لو كانت معروفة له في تاريخ تقريره لربما أدت إلى قيامه بتعديل تقريره، فيجب عليه:

(أ) مناقشة الأمر مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال؛

(ب) تحديد ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة إلى تعديل؛

(ج) وإذا كانت بحاجة إلى تعديل، الاستفسار عن الكيفية التي تعتزم بها الإدارة معالجة الأمر في القوائم المالية.

٦٠. إذا لم تُعدل الإدارة القوائم المالية في الظروف التي يعتقد المحاسب القانوني فيها أنها بحاجة إلى التعديل، وكان تقرير المحاسب القانوني قد تم تقديمه بالفعل للمنشأة، فيجب على المحاسب القانوني إبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة بعدم إصدار القوائم المالية لأطراف خارجية قبل إجراء التعديلات اللازمة. وفي حالة إصدار القوائم المالية في وقت لاحق لكن بدون إجراء التعديلات اللازمة، فيجب على المحاسب القانوني اتخاذ التصرف المناسب سعياً لمنع الاعتماد على تقريره.

الإفادات المكتوبة

٦١. يجب على المحاسب القانوني أن يطلب من الإدارة تقديم إفادة مكتوبة بأنها قد أوفت بمسؤولياتها المحددة في شروط الارتباط المتفق عليها. ويجب أن تشتمل الإفادة المكتوبة على ما يلي: (راجع: الفقرات أ١٠٦–أ١٠٨)

(أ) أن الإدارة قد أوفت بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عند الاقتضاء عرضها العادل،

وأنها قد قدمت للمحاسب القانوني جميع المعلومات ذات الصلة وسمحت له بالوصول إلى المعلومات على النحو المتفق عليه في شروط الارتباط؛

(ب) أن جميع المعاملات قد تم تسجيلها، وأنها منعكسة في القوائم المالية.

وإذا كانت الأنظمة أو اللوائح تتطلب من الإدارة تقديم بيانات عامة مكتوبة بشأن مسؤولياتها، ورأى المحاسب القانوني أن تلك البيانات توفر بعض أو جميع الإفادات المطلوبة بموجب الفقرتين الفرعيتين (أ) و(ب)، فإن الأمور ذات الصلة التي تغطيها تلك البيانات لا يلزم تضمينها في الإفادة المكتوبة.

٦٢. يجب على المحاسب القانوني أيضاً أن يطلب من الإدارة إفادات مكتوبة بأنها قد أفصحت له عن: (راجع: الفقرة أ١٠٧)

(أ) هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة وجميع العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي لدى الإدارة علم بها؛

(ب) الحقائق المهمة التي تتعلق بأي عمليات غش أو عمليات غش مشتبه فيها تعلم بها الإدارة وربما تكون قد أثرت على المنشأة؛

(ج) ما تعلمه من حالات عدم التزام فعلي أو محتمل بالأنظمة واللوائح، عندما يكون لذلك تأثير على القوائم المالية للمنشأة؛

(د) جميع المعلومات ذات الصلة باستخدام افتراض الاستمرارية في القوائم المالية؛

(هـ) أن جميع الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية، التي يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق إجراء تعديل أو إفصاح لها قد تم التعديل أو الإفصاح عنها.

(و) التعهدات أو الالتزامات التعاقدية أو الالتزامات المحتملة المهمة التي أثرت أو يمكن أن تؤثر على القوائم المالية للمنشاة، بما في ذلك الإفصاحات؛

(ز) المعاملات غير النقدية المهمة أو المعاملات التي يتم إجراؤها دون مقابل والتي نفَّذتها المنشأة في فترة التقرير المالي قيد النظر.

٦٣. إذا لم تقدم الإدارة واحدة أو أكثر من الإفادات المكتوبة المطلوبة، فيجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرة أ١٠٦)

(أ) مناقشة الأمر مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال؛

(ب) إعادة تقويم نزاهة الإدارة، وتقويم التأثير المحتمل لذلك على إمكانية الاعتماد على الإفادات (الشفهية أو المكتوبة)، والأدلة بشكل عام؛

(ج) اتخاذ التصرفات المناسبة بما في ذلك تحديد التأثير المحتمل على الاستنتاج الوارد في تقرير المحاسب القانوني وفقاً لهذا المعيار.

٦٤. يجب على المحاسب القانوني الامتناع عن إبداء استنتاج في القوائم المالية، أو الانسحاب من الارتباط إذا كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، حسب مقتضى الحال، في الحالات الآتية:

(أ) إذا استنتج المحاسب القانوني وجود شكوك كافية حول نزاهة الإدارة مما يجعل الإفادات المكتوبة لا يمكن الاعتماد عليها؛ أو

(ب) إذا لم تقدم الإدارة الإفادات التي تتطلبها الفقرة ٦١.

تاريخ الإفادات المكتوبة والفترات التي تغطيها

٦٥. يجب أن يكون تاريخ الإفادات المكتوبة أقرب ما يمكن لتاريخ تقرير المحاسب القانوني، ولكن بما لا يتجاوز ذلك التاريخ. ويجب أن تكون الإفادات المكتوبة لجميع القوائم المالية، وللفترة (الفترات) المشار إليها في تقرير المحاسب القانوني.

تقويم الأدلة المتحصل عليها من الإجراءات المنفذة

٦٦. يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة من الإجراءات المنفذة، وإذا لم يكن الأمر كذلك، فيجب على المحاسب القانوني تنفيذ الإجراءات الأخرى التي يراها ضرورية في ظل الظروف القائمة ليكون قادراً على تكوين استنتاج في القوائم المالية. (راجع: الفقرة أ١٠٩)

٦٧. إذا لم يكن المحاسب القانوني قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتكوين استنتاج، فيجب عليه مناقشة تأثيرات تلك القيود

المفروضة على نطاق الفحص مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرتين أ١١٠، أ١١١)

تقويم التأثير على تقرير المحاسب القانوني

٦٨. يجب على المحاسب القانوني تقويم الأدلة التي تم الحصول عليها من الإجراءات المنفذة لتحديد تأثيرها على تقريره. (راجع: الفقرة أ١٠٩)

تكوين استنتاج المحاسب القانوني بشأن القوائم المالية

النظر في إطار التقرير المالي المنطبق فيما يتعلق بالقوائم المالية

٦٩. عند تكوين الاستنتاج بشأن القوائم المالية، يجب على المحاسب القانوني:

(أ) تقويم ما إذا كانت القوائم المالية تشير إلى إطار التقرير المالي المنطبق أو تصفه بشكلٍ كافٍ؛ (راجع: الفقرتين أ١١٢، أ١١٣)

(ب) النظر، في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق ونتائج الإجراءات المنفذة، فيما إذا كانت:

(١) المصطلحات المستخدمة في القوائم المالية مناسبة، بما في ذلك عنوان كل قائمة مالية؛

(٢) القوائم المالية تُفصح بشكل كافٍ عن السياسات المحاسبية المهمة التي تم اختيارها وتطبيقها.

(٣) السياسات المحاسبية المختارة والمطبقة متسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق، ومناسبة؛

(٤) التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة تبدو معقولة؛

(٥) المعلومات المعروضة في القوائم المالية تبدو ملائمة، ويمكن الاعتماد عليها، وقابلة للمقارنة والفهم؛

(٦) القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثيرات المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية. (راجع: الفقرات أ١١٤–أ١١٦)

٧٠. يجب على المحاسب القانوني أن ينظر في تأثير:

(أ) التحريفات غير المصححة المكتشفة أثناء الفحص، وفي فحص القوائم المالية للمنشأة في العام السابق، على القوائم المالية ككل؛

(ب) الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك المؤشرات على وجود تحيز محتمل في اجتهادات الإدارة. (راجع: الفقرتين أ١١٧، أ١١٨)

٧١. في حالة إعداد القوائم المالية باستخدام إطار عرض عادل، يجب أيضاً على المحاسب القانوني أن ينظر فيما يلي: (راجع: الفقرة أ١١٥)

(أ) العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها وفقاً للإطار المنطبق؛

(ب) ما إذا كانت القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، تعبّر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل، أو تعطي صورة حقيقية وعادلة، حسب مقتضى الحال، في سياق القوائم المالية ككل.

شكل الاستنتاج

٧٢. يجب إبداء استنتاج المحاسب القانوني بشأن القوائم المالية، سواء كان استنتاجاً غير معدل أو معدلاً، بالشكل المناسب في سياق إطار التقرير المالي المنطبق في القوائم المالية.

الاستنتاج غير المُعدَّل

٧٣. يجب أن يُبدي المحاسب القانوني استنتاجاً غير مُعدَّل في تقريره عن القوائم المالية ككل عندما يصل إلى تأكيد محدود يُمَكِّنه من استنتاج أنه لم ينم إلى علمه ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

٧٤. عندما يُبدي المحاسب القانوني استنتاجاً غير مُعدَّل، فيجب عليه، ما لم يكن مطالباً بخلاف ذلك بموجب نظام أو لائحة، أن يستخدم إحدى العبارتين الآتيتين، حسب مقتضى الحال:(*) (راجع: الفقرتين أ١١٩، أ١٢٠)

(أ) "استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة)، ... وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق،" (للقوائم المالية المُعدّة باستخدام إطار عرض عادل)؛ أو

(ب) "استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق،" (للقوائم المالية المُعدّة باستخدام إطار التزام).

الاستنتاج المُعدَّل

٧٥. يجب على المحاسب القانوني أن يُبدي استنتاجاً معدَّلاً في تقريره عن القوائم المالية ككل عندما:

(أ) يحدد، استناداً إلى الإجراءات المُنفَّذة والأدلة التي تم الحصول عليها، أن القوائم المالية مُحرَّفة بشكل جوهري؛ أو

(ب) يكون غير قادر على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة فيما يتعلق ببند أو أكثر من البنود المهمة فيما يتعلَّق بالقوائم المالية ككل.

٧٦. عندما يُعدِّل المحاسب القانوني الاستنتاج الذي تم إبداؤه بشأن القوائم المالية، فيجب عليه:

(أ) استخدام العنوان "استنتاج متحفظ"، أو "استنتاج معارض"، أو "الامتناع عن إبداء استنتاج"، حسب مقتضى الحال، لفقرة الاستنتاج في تقرير المحاسب القانوني؛

(ب) تقديم وصف للأمر الذي نشأ عنه التعديل، تحت عنوان مناسب (على سبيل المثال، "أساس الاستنتاج المتحفظ"، أو "أساس الاستنتاج المعارض"، أو "أساس الامتناع عن إبداء استنتاج"، حسب مقتضى الحال)، في فقرة منفصلة في تقرير المحاسب القانوني، قبل فقرة الاستنتاج مباشرةً (يُشار إليها بفقرة أساس الاستنتاج).

القوائم المالية المحرفة بشكلٍ جوهري

٧٧. إذا حدد المحاسب القانوني أن القوائم المالية مُحرَّفة بشكل جوهري، فيجب عليه:

(أ) إبداء استنتاج متحفظ، عندما يخلُص إلى أن تأثيرات الأمر أو الأمور التي نشأ عنها التعديل جوهرية، ولكنها ليست منتشرة في القوائم المالية؛ أو

(ب) إبداء استنتاج معارض، عندما تكون تأثيرات الأمر أو الأمور التي نشأ عنها التعديل جوهرية وأيضاً منتشرة في القوائم المالية.

٧٨. عندما يُبدي المحاسب القانوني استنتاجاً مُتحفظاً بشأن القوائم المالية بسبب تحريف جوهري، فيجب عليه، ما لم يكن مطالباً بخلاف ذلك بموجب نظام أو لائحة، أن يستخدم إحدى العبارتين الآتيتين، حسب مقتضى الحال:

(أ) "استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وباستثناء تأثيرات الأمر أو الأمور الموضحة في فقرة أساس الاستنتاج المتحفظ، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة)، ... وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق،" (للقوائم المالية المُعدّة باستخدام إطار عرض عادل)؛ أو

(ب) "استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وباستثناء تأثيرات الأمر أو الأمور الموضحة في فقرة أساس الاستنتاج المتحفظ، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق،" (للقوائم المالية المُعدّة باستخدام إطار التزام).

* تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإن العبارة التي سيتم استخدامها في نماذج تقارير المحاسب القانوني هي: "استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، ..."

٧٩. عندما يُبدي المحاسب القانوني استنتاجاً معارضاً بشأن القوائم المالية، فيجب عليه، ما لم يكن مطالباً بخلاف ذلك بموجب نظام أو لائحة، أن يستخدم إحدى العبارتين الآتيتين، حسب مقتضى الحال:

(أ) "استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وبسبب أهمية الأمر أو الأمور الموضحة في فقرة أساس الاستنتاج المعارض، فإن القوائم المالية لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة)، ... وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق،" (للقوائم المالية المُعدّة باستخدام إطار عرض عادل)؛ أو

(ب) "استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وبسبب أهمية الأمر أو الأمور الموضحة في فقرة أساس الاستنتاج المعارض، فإن القوائم المالية غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق،" (للقوائم المالية المُعدّة باستخدام إطار التزام).

٨٠. في فقرة أساس الاستنتاج، فيما يتعلَّق بالتحريفات الجوهرية التي نشأ عنها إما استنتاج متحفظ أو استنتاج معارض، يجب على المحاسب القانوني أن:

(أ) يصف ويُحدد كمّياً التأثيرات المالية للتحريف إذا كان التحريف الجوهري متعلقاً بمبالغ معينة في القوائم المالية (بما في ذلك الإفصاحات الكمية)، إلا إذا كان ذلك غير ممكن عملياً، ففي هذه الحالة، يجب على المحاسب القانوني أن ينص على ذلك؛ أو

(ب) يشرح الكيفية التي تم بها تحريف الإفصاحات إذا كان التحريف الجوهري متعلقاً بإفصاحات وصفية؛ أو

(ج) يصف طبيعة المعلومات المغفل ذكرها إذا كان التحريف الجوهري متعلقاً بعدم الإفصاح عن معلومات مطلوب الإفصاح عنها. وما لم يكن ذلك محظوراً بموجب نظام أو لائحة، فيجب على المحاسب القانوني أن يُضمِّن الإفصاحات المغفل ذكرها، عندما يكون من الممكن عملياً القيام بذلك.

عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة

٨١. إذا كان المحاسب القانوني غير قادر على تكوين استنتاج بشأن القوائم المالية بسبب عدم قدرته على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، فيجب عليه أن:

(أ) يُبدي استنتاجاً متحفظاً إذا خلُص إلى أن التأثيرات المُحتملة للتحريفات غير المُكتشفة على القوائم المالية، إن وجدت، من المُمكن أن تكون جوهرية ولكنها غير منتشرة؛ أو

(ب) يمتنع عن إبداء استنتاج إذا خلُص إلى أن التأثيرات المُحتملة للتحريفات غير المُكتشفة على القوائم المالية، إن وجدت، من المُمكن أن تكون جوهرية وأيضاً منتشرة.

٨٢. يجب على المحاسب القانوني أن ينسحب من الارتباط في الحالات الآتية: (راجع: الفقرات أ١٢١–أ١٢٣)

(أ) إذا لم يكن قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتكوين استنتاج بشأن القوائم المالية، بسبب قيد فرضته الإدارة على نطاق الفحص بعد قبول المحاسب القانوني للارتباط؛

(ب) إذا حدد أن التأثيرات المُحتملة للتحريفات غير المُكتشفة على القوائم المالية تُعد جوهرية ومنتشرة؛

(ج) إذا كان الانسحاب ممكنًا بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

٨٣. عندما يُبدي المحاسب القانوني استنتاجاً مُتحفظاً بشأن القوائم المالية بسبب عدم قدرته على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، فيجب عليه، ما لم يكن مطالباً بخلاف ذلك بموجب نظام أو لائحة، أن يستخدم إحدى العبارتين الآتيتين، حسب مقتضى الحال:

(أ) "استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر أو الأمور الموضحة في فقرة أساس الاستنتاج المتحفظ، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة)، ... وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق،" (للقوائم المالية المُعدّة باستخدام إطار عرض عادل)؛ أو

(ب) "استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر أو الأمور الموضحة في فقرة أساس الاستنتاج المتحفظ، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق،" (للقوائم المالية المُعدّة باستخدام إطار التزام).

٨٤. عند الامتناع عن إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية، يجب على المحاسب القانوني أن يبيّن في فقرة الاستنتاج أنه:

(أ) بسبب أهمية الأمر أو الأمور الموضحة في فقرة أساس الامتناع عن إبداء استنتاج، فإنه غير قادر على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتكوين استنتاج بشأن القوائم المالية؛

(ب) وبناءً عليه، فإنه لم يُبد استنتاجاً بشأن القوائم المالية.

٨٥. في فقرة أساس الاستنتاج، وفيما يتعلق بالاستنتاج المتحفظ بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، أو عندما يمتنع المحاسب القانوني عن إبداء استنتاج، فيجب عليه أن يدرج سبب أو أسباب عدم قدرته على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة.

تقرير المحاسب القانوني

٨٦. يجب أن يكون تقرير المحاسب القانوني عن ارتباط الفحص في صورة كتابية، وأن يحتوي على العناصر الآتية: (راجع: الفقرات أ١٢٤–أ١٢٧، أ١٤٨، أ١٥٠)

(أ) عنوان، يُشير بوضوح إلى أن التقرير أعدّه محاسب قانوني مُستقل لارتباط فحص؛

(ب) المخاطب بالتقرير، وفقاً لما تتطلبه ظروف الارتباط.

(ج) مقدمة:

(١) تُحدد القوائم المالية التي تم فحصها، بما في ذلك عنوان كل قائمة من القوائم الواردة في مجموعة القوائم المالية والتاريخ والفترة التي تغطيها كل قائمة مالية؛

(٢) تُشير إلى ملخص للسياسات المُحاسبية المهمة والمعلومات التوضيحية الأخرى؛

(٣) تنص على أن القوائم المالية قد تم فحصها؛

(د) وصف لمسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية، بما في ذلك شرح لمسؤولية الإدارة عن: (راجع: الفقرات أ١٢٨–أ١٣١)

(١) إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عرضها العادل، عند الاقتضاء؛

(٢) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ؛

(هـ) إذا كانت القوائم المالية قوائم مالية ذات غرض خاص:

(١) وصف للغرض الذي من أجله أُعدت القوائم المالية، وعند الضرورة، المستخدمين المستهدفين، أو الإشارة إلى إيضاح في القوائم المالية ذات الغرض الخاص يحتوي على تلك المعلومات؛

(٢) إذا كان متاحاً للإدارة إمكانية اختيار إطار التقرير المالي عند إعداد تلك القوائم المالية، إشارة ضمن شرح مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية إلى مسؤوليتها عن تحديد أن إطار التقرير المالي المنطبق يُعد مقبولاً في ظل الظروف القائمة؛

(و) وصف لمسؤولية المحاسب القانوني عن إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية، بما في ذلك الإشارة إلى هذا المعيار، وعند الاقتضاء، إلى الأنظمة أو اللوائح المنطبقة؛ (راجع: الفقرات أ١٣٢، أ١٣٣، أ١٤٩)

(ز) وصف لفحص القوائم المالية وقيوده، مع العبارات الآتية: (راجع: الفقرة أ١٣٤)

(١) أن ارتباط الفحص المنفذ بموجب هذا المعيار هو ارتباط تأكيد محدود؛

(٢) أن المحاسب القانوني ينفذ الإجراءات، التي تتكون أساساً من طرح استفسارات على الإدارة وغيرها داخل المنشأة، بحسب مقتضى الحال، وتطبيق إجراءات تحليلية، وتقويم الأدلة التي تم الحصول عليها؛

(٣) أن الإجراءات المُنفَّذة في الفحص هي أقل بكثير من تلك المُنفَّذة في المراجعة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة، وبناءً عليه، فإن المحاسب القانوني لا يُبدي رأي مراجعة في القوائم المالية؛

(ح) فقرة بعنوان "الاستنتاج" تتضمن ما يلي:

(١) استنتاج المحاسب القانوني بشأن القوائم المالية ككل وفقاً للفقرات ٧٢-٨٥، حسب مقتضى الحال؛

(٢) إشارة إلى إطار التقرير المالي المنطبق المُستخدم في إعداد القوائم المالية، بما في ذلك تحديد الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي، والذي لا يكون المعايير الدولية للتقرير المالي أو المعيار الدولي للتقرير المالي للمُنشآت الصغيرة والمتوسطة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، أو المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام؛ (راجع: الفقرتين أ١٣٥، أ١٣٦)

(ط) عندما يكون استنتاج المحاسب القانوني بشأن القوائم المالية مُعدلاً:

(١) فقرة بعنوان مُناسب تحتوي على استنتاج المحاسب القانوني المُعدَّل وفقاً للفقرات ٧٢ و٧٥-٨٥، حسب مقتضى الحال؛

(٢) فقرة بعنوان مناسب تُقدِّم وصفاً للأمر أو الأمور التي نشأ عنها التعديل؛ (راجع: الفقرة أ١٣٧)

(ي) إشارة إلى التزام المحاسب القانوني، بموجب هذا المعيار، بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة؛

(ك) تاريخ تقرير المحاسب القانوني؛ (راجع: الفقرات أ١٤٤–أ١٤٧)

(ل) توقيع المحاسب القانوني؛ (راجع: الفقرة أ١٣٨)

(م) المكان الذي يُمارِس فيه المحاسب القانوني عمله في الدولة.

فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المحاسب القانوني

فقرات لفت الانتباه

٨٧. قد يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري لفت انتباه المُستخدمين لأمر ما تم عرضه أو الإفصاح عنه في القوائم المالية، ويُعد بحسب حكم المحاسب القانوني، على قدرٍ كبيرٍ من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية. وفي مثل هذه الحالات، يجب أن يُضمِّن المحاسب القانوني فقرة لفت انتباه في تقريره، بشرط أن يكون قد حصل على ما يكفي من الأدلة المناسبة لاستنتاج أن الأمر من غير المُرجَّح أن يكون محرفاً بشكل جوهري وفق ما هو معروض به في القوائم المالية. ولا يجوز أن تشير هذه الفقرة إلا إلى معلومات تم عرضها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية.

٨٨. يجب أن يتضمن تقرير المحاسب القانوني عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص فقرة لفت انتباه، تنبّه مستخدمي تقرير المحاسب القانوني إلى أن القوائم المالية مُعدة وفقاً لإطار ذي غرض خاص وأن القوائم المالية، نتيجة لذلك، قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. (راجع: الفقرتين أ١٣٩، أ١٤٠)

٨٩. يجب أن يُضمِّن المحاسب القانوني فقرة لفت الانتباه مباشرةً بعد الفقرة التي تحتوي على استنتاجه بشأن القوائم المالية وتحت عنوان "لفت انتباه" أو أي عنوان آخر مُناسب.

فقرات الأمور الأخرى

٩٠. إذا رأى المحاسب القانوني أنه من الضروري الإبلاغ عن أمر آخر بخلاف الأمور التي تم عرضها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية، لأن هذا الأمر يُعد بحسب حكم المحاسب القانوني ذا صلة بفهم المستخدمين للفحص أو مسؤوليات المحاسب القانوني أو تقريره ولم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، فيجب على المحاسب القانوني أن يقوم بذلك في فقرة في تقريره تحت عنوان "أمر آخر" أو أي عنوان آخر مناسب.

مسؤوليات التقرير الأخرى

٩١. قد يُطلَب من المحاسب القانوني أن يتناول مسؤوليات تقرير أخرى في تقريره عن القوائم المالية، وذلك بالإضافة إلى مسؤوليات المحاسب القانوني بموجب هذا المعيار لإعداد تقرير عن القوائم المالية. وفي مثل هذه الحالات، يجب أن يتناول المحاسب القانوني هذه المسؤوليات الأخرى في قسم منفصل في تقريره تحت عنوان "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى"، أو أي عنوان آخر مناسب لمحتوى القسم، وذلك بعد القسم الوارد في التقرير بعنوان "التقرير عن القوائم المالية". (راجع: الفقرات أ١٤١–أ١٤٣)

تاريخ تقرير المحاسب القانوني

٩٢. يجب أن يؤرّخ المحاسب القانوني تقريره بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه على ما يكفي من الأدلة المناسبة، التي تشكل أساساً لاستنتاجه بشأن القوائم المالية، بما في ذلك اقتناعه بأن: (راجع: الفقرات أ١٤٤–أ١٤٧)

(أ) جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، حسب الاقتضاء، قد تم إعدادها؛

(ب) أولئك الذين لديهم السلطة المعترف بها قد أقرّوا بأنهم يتحملون المسؤولية عن تلك القوائم المالية.

التوثيق

٩٣. يقدِّم إعداد توثيق لأعمال الفحص أدلةً على أن الفحص قد تم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار ووفقاً للمتطلبات النظامية والتنظيمية، عند الاقتضاء، ويقدم كذلك سجلاً كافياً ومناسباً لأساس إعداد تقرير المحاسب القانوني. ويجب على المحاسب القانوني أن يوثّق جوانب الارتباط الآتية في الوقت المناسب، على نحوٍ يكفي لتمكين أي محاسب قانوني خبير لم تكن له صلة سابقة بالارتباط من فهم ما يلي: (راجع: الفقرة أ١٥١)

(أ) طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة للالتزام بهذا المعيار والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) النتائج التي تم الحصول عليها من الإجراءات، واستنتاجات المحاسب القانوني المبنية على أساس تلك النتائج؛

(ج) الأمور المهمة التي ظهرت أثناء الارتباط واستنتاجات المحاسب القانوني التي تم التوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها في سبيل التوصل إلى تلك الاستنتاجات.

٩٤. عند توثيق طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة على النحو المطلوب في هذا المعيار، يجب على المحاسب القانوني تسجيل:

(أ) مَن قام بتنفيذ الأعمال وتاريخ الانتهاء من هذه الأعمال؛

(ب) مَن قام بفحص العمل المنفذ لغرض إدارة جودة الارتباط، وتاريخ هذا الفحص ومداه.

٩٥. يجب على المحاسب القانوني أيضاً أن يوثّق المناقشات التي جرت مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم عندما تكون لتلك المناقشات صلة بأداء الفحص للأمور المُهمّة التي ظهرت أثناء الارتباط، بما في ذلك طبيعة تلك الأمور.

٩٦. إذا اكتشف المحاسب القانوني خلال سير الارتباط، معلومات غير متّسقة مع نتائجه فيما يتعلق بالأمور المُهمّة التي تؤثر على القوائم المالية، فيجب عليه أن يوثّق الكيفية التي تم بها التعامل مع عدم الاتساق.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرتين ١، ٢)

أ١. عند تنفيذ فحص للقوائم المالية، قد يكون مطلوباً من المحاسب القانوني الالتزام بمتطلبات نظامية أو تنظيمية، ربما تكون مختلفة عن المتطلبات الواردة في هذا المعيار. وعلى الرغم من أن المحاسب القانوني قد يجد جوانب في هذا المعيار معينة له في مثل هذه الظروف، فإنه من مسؤوليته ضمان الالتزام بجميع الواجبات النظامية والتنظيمية والمهنية ذات الصلة.

عمليات فحص المعلومات المالية لمكونات المجموعة في سياق مراجعة القوائم المالية لمجموعة مُنشآت

أ٢. قد يطلب مراجع القوائم المالية لمجموعة منشآت تنفيذ ارتباطات فحص وفقاً لهذا المعيار للمنشآت المكونة للمجموعة.[٧] وقد يصاحب أي ارتباط فحص من ذلك القبيل يتم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار، طلب من مراجع المجموعة بتنفيذ أعمال أو إجراءات إضافية حسب الحاجة في ظل ظروف ارتباط مراجعة المجموعة.

العلاقة بمعيار إدارة الجودة (١) (راجع: الفقرة ٤)

أ٣. يتناول معيار إدارة الجودة (١) مسؤوليات المكتب عن تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، فيما يخص ارتباطات التأكيد بما في ذلك ارتباطات الفحص.[٨] ويناقش معيار إدارة الجودة (١) أيضاً مسؤولية المكتب عن وضع سياسات أو إجراءات تتناول الارتباطات التي يتعين أن تخضع لفحوصات الجودة.[٩] ويناقش معيار إدارة الجودة (٢) مسألة تعيين فاحص جودة الارتباط وأهليته، وتنفيذ فحص جودة الارتباط وتوثيقه.[١٠]

ويتناول نظام إدارة الجودة الثمانية مكونات الآتية:[١١]

(أ) آلية المكتب لتقييم المخاطر؛

(ب) الحوكمة والقيادة؛

(ج) المتطلبات المسلكية ذات الصلة؛

(د) قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات؛

(هـ) تنفيذ الارتباطات؛

(و) الموارد؛

(ز) المعلومات والاتصالات؛

(ح) آلية المتابعة والتصحيح.

وقد تستخدم المكاتب أو المتطلبات الوطنية مصطلحات أو أُطُر عمل مختلفة لوصف مكونات نظام إدارة الجودة.

أ٤. وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)، فإن هدف المكتب هو تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، فيما يخص ارتباطات التأكيد، بما في ذلك ارتباطات فحص القوائم المالية، بحيث يوفر هذا النظام للمكتب تأكيداً معقولاً بشأن ما يلي:

(أ) وفاء المكتب والعاملين فيه بمسؤولياتهم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وتنفيذهم للارتباطات وفقاً لهذه المعايير والمتطلبات؛

(ب) مناسبة تقارير الارتباطات الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات في ظل الظروف القائمة.[١٢]

أ٥. تُعد المتطلبات الوطنية التي تتناول مسؤوليات المكتب عن تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، أنها متطلبات مساوية على الأقل

---

[٧] معيار المراجعة (٦٠٠) *"اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"*، الفقرة أ٥٢

[٨] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١

[٩] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٢(أ)

[١٠] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٢(ب)

[١١] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٦

[١٢] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١٤

لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١) عندما تتناول المتطلبات الواردة في ذلك المعيار وتفرض التزامات على المكتب لتحقيق هدف ذلك المعيار.

الارتباط لفحص القوائم المالية التاريخية (راجع: الفقرات ٥–٨، ١٤)

أ٦. قد يتم تنفيذ عمليات فحص للقوائم المالية لقطاع عريض من المُنشآت التي تختلف من حيث النوع أو الحجم، أو من حيث مستوى التعقيد في تقريرها المالي. وفي بعض الدول، قد يكون فحص القوائم المالية لأنواع معينة من المُنشآت خاضعاً لأنظمة أو لوائح محلية ومتطلبات تقرير ذات صلة.

أ٧. قد يتم تنفيذ عمليات الفحص في ظل مجموعة متنوعة من الظروف. فعلى سبيل المثال، قد يكون الفحص مطلوباً للمُنشآت المُعفاة من متطلبات المراجعة الإلزامية المنصوص عليها في نظام أو لائحة. وقد يُطلب تنفيذ عمليات الفحص أيضاً على أساس اختياري، مثلما هو الحال فيما يتصل بإعداد التقارير المالية وفاءً لترتيبات بموجب شروط عقد خاص، أو لدعم ترتيبات التمويل.

الأهداف (راجع: الفقرة ١٥)

أ٨. يتطلب هذا المعيار من المحاسب القانوني الامتناع عن إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية في الحالات الآتية:

(أ) إذا أصدر المحاسب القانوني تقريراً، أو كان مطلوباً منه إصدار تقرير عن الارتباط؛

(ب) إذا لم يكن قادراً على تكوين استنتاج بشأن القوائم المالية بسبب عدم قُدرته على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، وخلص إلى أن التأثيرات المُحتملة للتحريفات غير المُكتشفة على القوائم المالية، إن وجدت، قد تكون جوهرية وأيضاً منتشرة.

أ٩. قد ينشأ الوضع الذي يكون فيه المحاسب القانوني غير قادر على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة في ارتباط فحص (يُشار إلى تلك الحالة بلفظ "قيد على النطاق") عن:

(أ) ظروف خارجة عن سيطرة المنشأة؛ أو

(ب) ظروف تتعلق بطبيعة أو توقيت عمل المحاسب القانوني؛ أو

(ج) قيود مفروضة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة في المُنشأة.

أ١٠. يضع هذا المعيار متطلبات ويقدم إرشادات للمحاسب القانوني عندما يواجه قيداً على نطاق عمله، سواءً قبل قبول ارتباط الفحص أو أثناء الارتباط.

التعريفات (راجع: الفقرة ١٦)

استخدام مُصطلحي "الإدارة" و"المكلفين بالحوكمة"

أ١١. تختلف المسؤوليات الخاصة بكل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة بين الدول، وبين المنشآت بمُختلف أنواعها. وتؤثر هذه الاختلافات على طريقة تطبيق المحاسب القانوني لمتطلبات هذا المعيار المتعلقة بالإدارة أو المكلفين بالحوكمة. وبناءً عليه، فإن العبارة "الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال" المُستخدمة في مواضع مُختلفة من هذا المعيار يُقصد منها تنبيه المحاسب القانوني لحقيقة أن البيئات المُختلفة التي تعمل فيها المُنشآت قد توجد فيها هياكل وترتيبات مُختلفة للإدارة والحوكمة.

أ١٢. تقع المسؤوليات المختلفة المتعلقة بإعداد المعلومات المالية والتقرير المالي الخارجي إمّا على عاتق الإدارة أو المكلفين بالحوكمة وفقاً لعوامل مثل:

- موارد المنشأة وهيكلها؛
- الأدوار الخاصة بكل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة في المُنشأة على النحو المنصوص عليه في الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة، أو إذا كانت المُنشأة غير خاضعة للتنظيم، ففي أي ترتيبات حوكمة أو مُساءلة رسمية موضوعة للمُنشأة (على سبيل المثال، على النحو المُسجل في العقود أو النظام الأساسي للمُنشأة أو في أي نوع آخر من وثائق التأسيس الخاصة بالمنشأة).

وعلى سبيل المثال، لا يوجد في المُنشآت الصغيرة غالباً فصل بين أدوار الإدارة والحوكمة. وفي المُنشآت الأكبر، غالباً ما تكون الإدارة هي المسؤولة عن تنفيذ أعمال أو أنشطة المُنشأة وإعداد التقارير عنها، في حين يُشرِف المكلفون بالحوكمة على الإدارة. وفي بعض الدول، تكون

مسؤولية إعداد القوائم المالية للمُنشأة ضمن المسؤوليات النظامية للمكلفين بالحوكمة، وفي بعض الدول الأخرى تكون ضمن مسؤوليات الإدارة.

التأكيد المحدود – استخدام مصطلح ما يكفي من الأدلة المناسبة (راجع: الفقرة ١٧(و))

أ١٣. يلزم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة للوصول إلى تأكيد محدود لدعم استنتاج المحاسب القانوني. وهذه الأدلة تراكمية بطبيعتها، ويتم الحصول عليها بشكل أساسي من الإجراءات التي يتم تنفيذها أثناء سير الفحص.

القيام بارتباطات الفحص وفقاً لهذا المعيار (راجع: الفقرة ١٨)

أ١٤. لا يلغي هذا المعيار الأنظمة واللوائح التي تحكم فحص القوائم المالية. وفي حالة اختلاف الأنظمة أو اللوائح عن المتطلبات الواردة في هذا المعيار، فإن القيام بالفحص وفقاً للأنظمة واللوائح فقط سيُعد تلقائياً غير مستوفٍ لمتطلبات هذا المعيار.

المتطلبات المسلكية (راجع: الفقرة ٢١)

أ١٥. يحدد الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المبادئ الأساسية لآداب المهنة، والتي تتمثل فيما يلي:

(أ) النزاهة؛

(ب) الموضوعية؛

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛

(د) السرية؛

(هـ) السلوك المهني.

وتحدد المبادئ الأساسية لآداب المهنة مستوى السلوك المأمول من المحاسب المهني.

ويوفر الميثاق الدولي إطار مفاهيم يحدد المنهج الذي يتعين على المحاسب المهني تطبيقه عند التعرف على التهديدات التي تمس الالتزام بالمبادئ الأساسية، وتقويمها ومواجهتها. وفي حالات المراجعة والفحص وارتباطات التأكيد الأخرى، ينص الميثاق الدولي على *معايير الاستقلال الدولية* التي تم تحديدها عن طريق تطبيق إطار المفاهيم على التهديدات التي تمس الاستقلال في تلك الارتباطات.

أ١٦. في حال تنفيذ ارتباط لفحص القوائم المالية، يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة أن يكون المحاسب القانوني مُستقلاً عن المُنشأة التي يتم فحص قوائمها المالية. ويوضح الميثاق الدولي أن الاستقلال يشمل كلاً من الاستقلال الذهني والاستقلال الظاهري. ويحفظ استقلال المحاسب القانوني قدرة المحاسب القانوني على تكوين استنتاج دون التأثر بمؤثرات قد تخل بذلك الاستنتاج. ويعزز الاستقلال قدرة المحاسب القانوني على العمل بنزاهة والتحلي بالموضوعية والالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني.

نزعة الشك المهني والحكم المهني

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرة ٢٢)

أ١٧. تُعد نزعة الشك المهني ضرورية لإجراء تقييم نقدي للأدلة عند إجراء فحص. وينطوي ذلك على البحث عن أوجه عدم الاتساق والتحري عن الأدلة المتناقضة، والتشكيك في إمكانية الاعتماد على الردود على الاستفسارات والمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها من الإدارة والمكلفين بالحوكمة. وينطوي ذلك أيضاً على النظر في مدى كفاية ومناسبة الأدلة المتحصل عليها في ضوء الظروف المحيطة بالارتباط.

أ١٨. تتضمن نزعة الشك المهني الانتباه، على سبيل المثال، لما يلي:

- الدليل الذي يتعارض مع الأدلة الأخرى المتحصل عليها.
- المعلومات التي تستدعي التشكيك في إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة.
- الظروف التي قد تشير إلى إمكانية وجود غش.
- أي ظروف أخرى توحي بالحاجة لتنفيذ المزيد من الإجراءات.

أ١٩. من الضروري الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال عملية الفحص إذا أراد المحاسب القانوني، على سبيل المثال، تخفيض مخاطر:

- التغاضي عن الظروف غير المعتادة.
- التعميم الزائد عن الحد عند استنباط الاستنتاجات من الأدلة المتحصل عليها.
- استخدام افتراضات غير مناسبة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة في الفحص، وتقويم نتائج هذه الإجراءات.

أ٢٠. لا يُتوقع أن يقوم المحاسب القانوني بتجاهل خبراته السابقة المتعلقة بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة. ومع ذلك، فإن الاعتقاد بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة يتمتعون بالأمانة والنزاهة لا يعفي المحاسب القانوني من ضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني، ولا يسمح له بأن يرضى بأدلة غير كافية لغرض الفحص.

الحكم المهني (راجع: الفقرة ٢٣)

أ٢١. يُعد الحكم المهني ضرورياً لحسن إجراء ارتباط الفحص. وذلك لأن تفسير المتطلبات المسلكية ذات الصلة ومتطلبات هذا المعيار، والحاجة لاتخاذ قرارات مدروسة أثناء تنفيذ ارتباط الفحص، يتطلب تطبيق المعارف والخبرات ذات الصلة على حقائق وظروف الارتباط. ويُعد الحكم المهني ضرورياً بصفة خاصة:

- فيما يتعلَّق بالقرارات المتعلقة بالأهمية النسبية، وطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المُستخدمة للوفاء بمتطلبات هذا المعيار، وجمع الأدلّة.
- عند تقويم ما إذا كانت الأدلة التي تم الحصول عليها من الإجراءات المُنفَّذة تُقلل من خطر الارتباط إلى مستوى مقبول في ظل ظروف الارتباط.
- عند النظر في اجتهادات الإدارة عند تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق الخاص بالمنشأة.
- عند تكوين استنتاج بشأن القوائم المالية استناداً إلى الأدلة التي تم الحصول عليها، بما في ذلك النظر في مدى معقولية التقديرات التي أجرتها الإدارة عند إعداد القوائم المالية.

أ٢٢. تتمثل السمة المميزة للحكم المهني المأمول من المحاسب القانوني في أن تتم ممارسة هذا الحكم من جانب محاسب قانوني ساهم تدريبه ومعرفته وخبرته، بما في ذلك عند استخدام مهارات وأساليب التأكيد، في تطوير الكفاءات اللازمة لتحقيق أحكام معقولة. ويساعد التشاور بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل أثناء الارتباط، سواءً داخل فريق الارتباط أو بين فريق الارتباط وأشخاص آخرين على مستوى مناسب داخل المكتب أو خارجه، المحاسب القانوني في القيام بأحكام مدروسة ومعقولة.

أ٢٣. تعتمد ممارسة الحكم المهني في أي ارتباط بعينه على الحقائق والظروف المعلومة للمحاسب القانوني أثناء الارتباط، بما في ذلك:

- المعرِفة المُكتسبة من الارتباطات التي نُفِّذت فيما يتعلق بالقوائم المالية للمُنشأة في فترات سابقة، حيثما أمكن.
- فهم المحاسب القانوني للمُنشأة وبيئتها، بما في ذلك نظامها المُحاسبي، وتطبيق إطار التقرير المالي المنطبق في صناعة المنشأة.
- مدى حاجة إعداد وعرض القوائم المالية إلى ممارسة الإدارة للاجتهاد.

أ٢٤. يمكن تقويم الحكم المهني بناءً على ما إذا كان الحكم المتوصل إليه يعكس التطبيق الكفؤ لمبادئ التأكيد والمحاسبة وما إذا كان الحكم يُعد مناسباً في ضوء، وبما يتسق مع، الحقائق والظروف المعلومة للمحاسب القانوني حتى تاريخ تقريره.

أ٢٥. يلزم ممارسة الحكم المهني طوال مدة الارتباط. وينبغي أيضاً توثيقه بصورة سليمة وفقاً لهذا المعيار. ولا يمكن استخدام الحكم المهني كمبرر لاتخاذ قرارات لا تدعمها حقائق الارتباط وظروفه أو الأدلة التي تم الحصول عليها.

إدارة الجودة على مستوى الارتباط (راجع: الفقرتين ٢٤، ٢٥)

أ٢٦. تشمل مهارات وأساليب التأكيد:

- تطبيق نزعة الشك المهني والحكم المهني لتخطيط وتنفيذ ارتباط التأكيد، بما في ذلك الحصول على الأدلة وتقويمها؛
- فهم نُظُم المعلومات ودور الرقابة الداخلية والقيود المفروضة عليها؛

- ربط النظر في الأهمية النسبية ومخاطر الارتباط بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الفحص؛
- تطبيق الإجراءات المناسبة لارتباط الفحص، وهو ما قد يشمل أنواعاً أخرى من الإجراءات إضافةً إلى الاستفسارات والإجراءات التحليلية (مثل الفحص المادي وإعادة الاحتساب وإعادة التنفيذ والملاحظة والمصادقة)؛
- مُمارسات التوثيق المنهجية؛
- تطبيق المهارات والممارسات ذات الصلة بكتابة التقارير لارتباطات التأكيد.

أ٢٧. في سياق نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، تتحمل فرق الارتباطات مسؤولية تطبيق سياسات أو إجراءات المكتب المنطبقة على الارتباط، وإبلاغ المكتب بالمعلومات التي تنشأ عن ارتباط الفحص التي تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب الإبلاغ بها لدعم نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.

أ٢٨. تؤكِّد تصرُّفات الشريك المسؤول عن الارتباط والرسائل المناسبة التي ينقلها إلى أعضاء فريق الارتباط الآخرين، في سياق تحمله المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في كل ارتباط من ارتباطات الفحص، على حقيقة أن الجودة هي عامل أساسي في تنفيذ ارتباط الفحص وعلى الأهمية التي يمثلها ما يلي لجودة ارتباط الفحص:

(أ) تنفيذ العمل الذي يستوفي المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية.

(ب) الالتزام بسياسات أو إجراءات المكتب المنطبقة فيما يتعلق بإدارة الجودة.

(ج) إصدار تقرير عن الارتباط يكون مناسباً في ظل الظروف القائمة.

(د) قدرة فريق الارتباط على طرح مخاوفهم دون خوف من ردود الفعل الانتقامية.

أ٢٩. قد يعتمد فريق الارتباط في الظروف الاعتيادية على نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، ما لم:

- يكن فهم فريق الارتباط أو خبرته العملية تشير إلى أن سياسات أو إجراءات المكتب لن تتعامل بفاعلية مع طبيعة الارتباط وظروفه؛ أو
- تقتض المعلومات التي يقدمها المكتب أو أطراف أخرى عن فاعلية هذه السياسات أو الإجراءات غير ذلك.

وعلى سبيل المثال، قد يعتمد فريق الارتباط على نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب فيما يتعلق بما يلي:

- كفاءات وقدرات العاملين من خلال توظيفهم وتدريبهم الرسمي.
- الاستقلال من خلال جمع معلومات الاستقلال ذات الصلة والإبلاغ بها.
- الحفاظ على العلاقات مع العملاء من خلال سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.
- التقيد بالمتطلبات التنظيمية والنظامية من خلال آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب.

وعند النظر في أوجه القصور[١٣] التي تم التعرف عليها في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب التي قد تؤثر على ارتباط الفحص، قد ينظر الشريك المسؤول عن الارتباط في التصرفات التصحيحية التي اتخذها المكتب لمواجهة أوجه القصور تلك.

أ٣٠. لا يشير القصور في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب بالضرورة إلى أنه لم يتم تنفيذ ارتباط الفحص وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، أو إلى أن تقرير المحاسب القانوني لم يكن مناسباً.

[١٣] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١٦(أ)

تعيين فرق الارتباط (راجع: الفقرة ٢٥(ب))

أ٣١. عند النظر في القدرات والكفاءات المناسبة المتوقعة من فريق الارتباط ككل، قد يأخذ الشريك المسؤول عن الارتباط في الحسبان بعض الأمور المتعلقة بالفريق مثل:

- فهم ارتباطات الفحص ذات الطبيعة ودرجة التعقيد المماثلة، والخبرة العملية فيها، من خلال المشاركة والتدريب المناسبين.
- فهم المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.
- الخبرة الفنية، بما في ذلك الخبرة في تقنية المعلومات ذات الصلة ومجالات المحاسبة أو التأكيد المتخصصة.
- المعرفة بالقطاعات ذات الصلة التي يعمل فيها العميل.
- القدرة على تطبيق الحكم المهني.
- فهم سياسات أو إجراءات إدارة الجودة الخاصة بالمكتب.

قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات (راجع: الفقرة ٢٥(د)(١))

أ٣٢. يتطلب معيار إدارة الجودة (١)[١٤] من المكتب تحديد أهداف للجودة تتناول قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات. وقد تشمل المعلومات التي تساعد الشريك المسؤول عن الارتباط في التحقق مما إذا كان قد تم اتباع سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، والتحقق من مناسبة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، معلومات بشأن ما يلي:

- نزاهة الملاك الرئيسيين والإدارة العليا والمكلفين بالحوكمة؛
- الأمور المهمة التي ظهرت أثناء ارتباط الفحص الحالي أو ارتباط فحص سابق، وما يترتب عليها من آثار على استمرار العلاقة.

أ٣٣. إذا كان لدى الشريك المسؤول عن الارتباط سبب يدعوه إلى الشك في نزاهة الإدارة لدرجة من المرجَّح أن تؤثِّر على سلامة تنفيذ الفحص، فمن غير المناسب عندئذٍ، وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، قبول الارتباط، ما لم يكن ذلك مطلوباً بموجب نظام أو لائحة، لأن القيام بذلك قد يؤدي إلى اقتران اسم المحاسب القانوني بالقوائم المالية للمُنشأة بطريقة غير مناسبة.

قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات (راجع: الفقرة ٢٩)

أ٣٤. ينظر المحاسب القانوني في قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، وفي المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها الاستقلال، طوال مدة الارتباط، كلما وقعت أحداث وتغيرات في الظروف. ويؤدي تنفيذ الإجراءات المبدئية على قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات وتقويم المتطلبات المسلكية ذات الصلة (بما فيها الاستقلال) في بداية الارتباط إلى توفير المعلومات التي يسترشد بها المحاسب القانوني في قراراته وتصرفاته قبل تنفيذ الأنشطة المهمة الأخرى للارتباط.

العوامل التي تؤثر على قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات (راجع: الفقرة ٢٩)

أ٣٥. لا يمكن قبول ارتباطات التأكيد إلا عندما تتوفر في الارتباط خصائص مُعيّنة[١٥] تكون مواتية لتحقيق أهداف المحاسب القانوني المُحددة للارتباط.

الغرض المنطقي (راجع: الفقرة ٢٩(أ)(١))

أ٣٦. قد لا يكون مرجحاً أن يكون للارتباط غرض منطقي، على سبيل المثال، في الحالات الآتية:

---

[١٤] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٣٠

[١٥] إطار التأكيد، الفقرة ٢٢

(أ) إذا كان هناك قيد كبير على نطاق عمل المحاسب القانوني؛ أو

(ب) إذا كان المحاسب القانوني يشتبه في أن الطرف القائم بالتكليف يعتزم أن يقرن اسم المحاسب القانوني بالقوائم المالية بطريقة غير مناسبة؛ أو

(ج) إذا كان المقصود من الارتباط الوفاء بمتطلبات الالتزام بأنظمة أو لوائح ذات صلة وكانت تلك الأنظمة أو اللوائح تتطلب إجراء مراجعة للقوائم المالية.

مناسبة ارتباط الفحص (راجع: الفقرة ٢٩(أ)(٢))

أ٣٧. عندما يُشير فهم المحاسب القانوني المبدئي لظروف الارتباط إلى أن قبول ارتباط الفحص لن يكون مناسباً، فقد يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان التوصية بتنفيذ نوع آخر من الارتباطات. وقد يرى المحاسب القانوني، بناءً على الظروف، أن تنفيذ ارتباط مراجعة، على سبيل المثال، قد يكون أكثر مناسبة من تنفيذ ارتباط فحص. وفي حالات أخرى، إذا كانت ظروف الارتباط تحول دون تنفيذ ارتباط تأكيد، فقد يوصي المحاسب القانوني بتنفيذ ارتباط تجميع أو ارتباط خدمات مُحاسبية أخرى، حسب مقتضى الحال.

المعلومات اللازمة لتنفيذ ارتباط الفحص (راجع: الفقرة ٢٩(ج))

أ٣٨. من أمثلة المواقف التي قد تتوفر فيها أسباب تدعو المحاسب القانوني إلى الشك في توفر المعلومات اللازمة لتنفيذ الفحص أو في إمكانية الاعتماد على هذه المعلومات، أن يكون هناك اشتباه في أن السجلات المُحاسبية اللازمة لأغراض تنفيذ الإجراءات التحليلية، غير دقيقة أو غير مُكتملة بدرجة كبيرة. ولا يُعد هذا الاعتبار موجّهًا نحو الحاجة التي تطرأ أحيانًا في سياق ارتباط الفحص لمساعدة الإدارة عن طريق التوصية بتعديل القيود اللازمة لاستكمال القوائم المالية المُعدَّة من جانب الإدارة.

الشروط المسبقة لقبول ارتباط الفحص (راجع: الفقرة ٣٠)

أ٣٩. يتطلب هذا المعيار من المحاسب القانوني أن يتأكد أيضاً من بعض الأمور، التي من الضروري أن يتفق عليها المحاسب القانوني وإدارة المُنشأة، والتي تقع في نطاق سيطرة المُنشأة، وذلك قبل قبول المحاسب القانوني للارتباط.

إطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرة ٣٠(أ))

أ٤٠. من شروط قبول ارتباط التأكيد أن تكون الضوابط[١٦] المشار إليها في تعريف ارتباط التأكيد مناسبة ومتاحة للمستخدمين المستهدفين.[١٧] ولأغراض هذا المعيار، فإن إطار التقرير المالي المنطبق يوفر الضوابط التي يستخدمها المحاسب القانوني لفحص القوائم المالية، بما في ذلك عند الاقتضاء، العرض العادل للقوائم المالية. بعض أطر التقرير المالي هي أطر للعرض العادل والبعض الآخر أطر التزام. وتحدد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق شكل القوائم المالية ومحتواها، بما في ذلك ما يمثل مجموعةً كاملةً من القوائم المالية.

مدى قبول إطار التقرير المالي المنطبق

أ٤١. بدون وجود إطار مقبول للتقرير المالي، لن يكون لدى الإدارة أساس مناسب لإعداد القوائم المالية، ولن يكون لدى المحاسب القانوني ضوابط مناسبة لفحص القوائم المالية.

أ٤٢. يُحدد المحاسب القانوني مدى قبول إطار التقرير المالي المُطبَّق في القوائم المالية، في سياق فهمه لهوية مستخدمي القوائم المالية المستهدفين. والمستخدمون المستهدفون هم الشخص أو الأشخاص أو فئة الأشخاص الذين يعد لهم المحاسب القانوني التقرير. وقد لا يكون المحاسب القانوني قادراً على تحديد جميع من سيقرؤون تقرير التأكيد، ولاسيّما إذا كان هناك عدد كبير من الأشخاص الذين سيكون بمقدورهم الوصول إلى التقرير.

أ٤٣. في العديد من الحالات، وفي حال غياب أي مؤشرات على خلاف ذلك، يمكن أن يفترض المحاسب القانوني أن إطار التقرير المالي المنطبق مقبول (على سبيل المثال، إطار التقرير المالي المفروض بموجب نظام أو لائحة في دولة ما ليتم استخدامه في إعداد القوائم المالية ذات الغرض

---

[١٦] إطار التأكيد، الفقرة ٤٢

[١٧] إطار التأكيد، الفقرة ٢٢(ب)(٢)

العام لأنواع معينة من المُنشآت).

أ٤٤. تشمل العوامل ذات الصلة بتحديد المحاسب القانوني لمدى قبول إطار التقرير المالي الذي سيتم تطبيقه في إعداد القوائم المالية ما يلي:

- طبيعة المنشأة (على سبيل المثال ما إذا كانت منشأة تجارية أو منشأة قطاع عام أو منظمة غير هادفة للربح).
- غرض القوائم المالية (على سبيل المثال ما إذا كان قد تم إعدادها للوفاء بالاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين، أو الاحتياجات من المعلومات المالية لمستخدمين محددين).
- طبيعة القوائم المالية (على سبيل المثال ما إذا كانت القوائم المالية مجموعة كاملة من القوائم المالية أو قائمة مالية واحدة).
- ما إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق منصوصاً عليه في الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة.

أ٤٥. إذا كان إطار التقرير المالي المُستخدم لإعداد القوائم المالية غير مقبول في ضوء الغرض من القوائم المالية، ولم توافق الإدارة على استخدام إطار تقرير مالي يُعد مقبولاً من وجهة نظر المحاسب القانوني، فإن المحاسب القانوني ملزم بموجب هذا المعيار برفض الارتباط.

أ٤٦. قد تظهر أوجه قصور في إطار التقرير المالي المنطبق، تشير إلى أن الإطار غير مقبول، وذلك بعد قبول ارتباط الفحص. وعندما لا يكون استخدام ذلك الإطار مفروضاً بموجب نظام أو لائحة، فقد تقرر الإدارة اعتماد إطار آخر يمكن قبوله. وعندما تقرر الإدارة ذلك، يكون مطلوباً من المحاسب القانوني بموجب هذا المعيار أن يتفق مع الإدارة على الشروط الجديدة لارتباط الفحص التي تعكس التغيير في إطار التقرير المالي المنطبق.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرتين ٣٠(ب)، ٣٧(هـ))

أ٤٧. القوائم المالية التي تخضع للفحص هي تلك القوائم الخاصة بالمنشأة، التي أعدتها إدارة المنشأة تحت إشراف المكلفين بالحوكمة. ولا يفرض هذا المعيار مسؤوليات على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة ولا يلغي الأنظمة واللوائح التي تنظم مسؤوليات كل منهم. ومع ذلك، فإن الفحص وفقاً لهذا المعيار يُنفَّذ على افتراض أساس بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقروا بمسؤوليات معينة ضرورية للقيام بالفحص. ولا يُعفي فحص القوائم المالية الإدارة والمكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم.

أ٤٨. باعتباره جزءاً من مسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية، تُعد الإدارة مطالبة بممارسة الاجتهاد عند إجراء التقديرات المحاسبية المعقولة في ظل الظروف القائمة، ومطالبة باختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة. وتُنفذ هذه الاجتهادات في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.

أ٤٩. نظراً لأهمية الشروط المُسبقة للقيام بفحص القوائم المالية، فإن هذا المعيار يتطلب من المحاسب القانوني أن يحصل، قبل قبول ارتباط الفحص، على موافقة من الإدارة بأنها تفهم مسؤولياتها. ويمكن أن يحصل المحاسب القانوني على موافقة الادارة إما شفوياً أو كتابياً. ومع ذلك، تُسجَّل موافقة الإدارة لاحقاً ضمن شروط الارتباط المكتوبة.

أ٥٠. إذا لم تُقرّ الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بمسؤولياتهم فيما يتعلق بالقوائم المالية، أو إذا لن يقروا بها لاحقاً، فليس من المناسب قبول الارتباط ما لم يكن المحاسب القانوني مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. وفي الظروف التي يكون المحاسب القانوني مطالباً فيها بقبول ارتباط الفحص، فإنه قد يحتاج لأن يشرح للإدارة والمكلفين بالحوكمة، عندما يكونون مختلفين، أهمية هذه الأمور وانعكاساتها على الارتباط.

اعتبارات إضافية عندما تكون صيغة تقرير المحاسب القانوني مفروضة بموجب نظام أو لائحة (راجع: الفقرتين ٣٤، ٣٥)

أ٥١. يتطلب هذا المعيار من المحاسب القانوني عدم الإفادة بأنه ملتزم بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بجميع متطلباته ذات الصلة بارتباط الفحص. وقد يفرض نظام أو لائحة أموراً تتعلق بارتباط ما ومن شأن هذه الأمور أن تتسبب عادةً في رفض المحاسب القانوني للارتباط، إن كان ذلك ممكناً، على سبيل المثال، إذا:

- اعتبر المحاسب القانوني أن إطار التقرير المالي المفروض بموجب النظام أو اللائحة غير مقبول؛ أو
- كان التنسيق أو الصيغة المفروضة لتقرير المحاسب القانوني بشكل أو مصطلحات مختلفة إلى حد كبير عن التنسيق أو الصيغة المطلوبة بموجب هذا المعيار.

ووفقاً لهذا المعيار، فإن الفحص الذي يتم في هذه الحالات لا يكون مستوفياً لمتطلبات هذا المعيار، ولا يُمكن للمحاسب القانوني الإفادة بأنه

ملتزم بهذا المعيار في التقرير الصادر للارتباط. وعلى الرغم من أن المحاسب القانوني غير مسموح له بأن يفيد بأنه ملتزم بهذا المعيار، إلا أنه يُشجَّع على تطبيق هذا المعيار، بما في ذلك متطلبات التقرير، إلى أقصى مدى ممكن عملياً. وتجنباً لسوء الفهم، قد ينظر المحاسب القانوني في تضمين عبارة في التقرير تفيد بأن الفحص لم يتم وفقاً لهذا المعيار، إن كان ذلك مناسباً.

الاتفاق على شروط الارتباط

خطاب الارتباط أو شكل آخر من أشكال الاتفاق المكتوب (راجع: الفقرة ٣٧)

أ٥٢. من مصلحة كل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وكذلك المحاسب القانوني، أن يُرسِل المحاسب القانوني خطاب ارتباط قبل تنفيذ ارتباط الفحص، للمساعدة في تجنب حالات سوء الفهم فيما يخص الارتباط.

شكل ومحتوى خطاب الارتباط

أ٥٣. قد يختلف شكل ومحتوى خطاب الارتباط لكل ارتباط. وبالإضافة إلى تضمنين الأمور التي يتطلبها هذا المعيار، فقد يشير خطاب الارتباط، على سبيل المثال، إلى ما يلي:

- الترتيبات المتعلقة بإشراك محاسبين قانونيين وخبراء آخرين في ارتباط الفحص.
- الترتيبات التي سيتم القيام بها مع المحاسب القانوني السابق، إن وجد، في حالة إجراء ارتباط لمنشأة لأول مرة.
- حقيقة أن ارتباط الفحص لن يفي بأي متطلبات نظامية أو متطلبات تخص طرفاً ثالثاً لإجراء مراجعة.
- التوقع بأن الإدارة ستقدم إفادات مكتوبة للمحاسب القانوني.
- موافقة الإدارة على إبلاغ المحاسب القانوني بالحقائق التي يمكن أن تؤثر على القوائم المالية، والتي قد تصبح الإدارة على دراية بها خلال الفترة من تاريخ تقرير المحاسب القانوني وحتى تاريخ إصدار القوائم المالية.
- مطالبة الإدارة بتأكيد استلامها لخطاب الارتباط وموافقتها على شروط الارتباط الموضحة في الخطاب.

فحص مكونات مجموعات المُنشآت

أ٥٤. قد يطلب مراجع القوائم المالية لمجموعة مُنشآت أن ينفذ محاسب قانوني فحصاً للمعلومات المالية لمُنشأة من مكونات المجموعة. وبناءً على تعليمات مراجع المجموعة، قد ينفَّذ فحص للمعلومات المالية الخاصة بأحد المكونات وفقاً لهذا المعيار. وقد يُحدد مراجع المجموعة أيضاً المزيد من الإجراءات لاستكمال العمل الذي تم للفحص المنفذ بموجب هذا المعيار. وعندما يكون المحاسب القانوني الذي يقوم بالفحص هو مراجع القوائم المالية للمكوِّن، فإن الفحص لا يُعد مُنفَّذاً وفقاً لهذا المعيار.

مسؤوليات الإدارة المفروضة بموجب نظام أو لائحة (راجع: الفقرة ٣٧(هـ))

أ٥٥. إذا خلص المحاسب القانوني، في ظل ظروف الارتباط، إلى أنه ليس من الضروري تسجيل شروط معينة للارتباط في خطاب الارتباط، فإن المحاسب القانوني يظل مطالباً بالسعي للحصول على الموافقة المكتوبة المطلوبة بموجب هذا المعيار من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، والتي تفيد بأنهم يقرّون ويفهمون مسؤولياتهم المنصوص عليها في هذا المعيار. ويجوز في هذه الموافقة المكتوبة استخدام الصيغة المنصوص عليها في الأنظمة أو اللوائح إذا كانت الأنظمة أو اللوائح تحدد مسؤوليات للإدارة تُعادل في تأثيرها تلك المبينة في هذا المعيار.

مثال توضيحي لخطاب الارتباط (راجع: الفقرة ٣٧)

أ٥٦. يحتوي الملحق الأول لهذا المعيار على مثال توضيحي لخطاب ارتباط الفحص.

الارتباطات المتكررة (راجع: الفقرة ٣٨)

أ٥٧. قد يقرر المحاسب القانوني عدم إرسال خطاب ارتباط جديد، أو أي اتفاق آخر مكتوب في كل فترة. ومع ذلك، فقد تشير العوامل الآتية إلى أنه من المناسب تعديل شروط ارتباط الفحص أو تذكير الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بشروط الارتباط القائمة:

- أي مؤشر على سوء فهم الإدارة لهدف ونطاق الفحص.

- أي شروط معدلة أو خاصة للارتباط.
- تغيير حديث في الإدارة العليا للمنشأة.
- تغيير مهم في ملاك المنشأة.
- تغيير مهم في طبيعة أو حجم أعمال المنشأة.
- تغيير في المتطلبات النظامية أو التنظيمية.
- تغيير في إطار التقرير المالي المنطبق.

قبول التغيير في شروط ارتباط الفحص

طلب تغيير شروط ارتباط الفحص (راجع: الفقرة ٣٩)

أ٥٨. قد ينتج طلب المُنشأة للمحاسب القانوني بتغيير شروط ارتباط الفحص عن عوامل من بينها:

- تغير في الظروف يؤثر على الحاجة للخدمة.
- إساءة فهم طبيعة ارتباط الفحص الذي طُلب ابتداءً.
- وجود قيد على نطاق ارتباط الفحص، سواءً كان مفروضاً من الإدارة أو تسببت فيه ظروف أخرى.

أ٥٩. قد يُعد التغير في الظروف الذي يؤثر على احتياجات المنشأة أو حدوث سوء فهم لطبيعة الخدمة المطلوبة ابتداءً أساساً منطقياً لطلب إدخال تغيير على شروط ارتباط الفحص.

أ٦٠. وعلى العكس من ذلك، قد لا يعد التغير معقولاً إذا كان من الواضح أنه يتعلق بمعلومات غير صحيحة أو غير مكتملة أو غير مرضية بأية طريقة أخرى. ولعل من أمثلة ذلك عدم قدرة المحاسب القانوني على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لبند مهم في القوائم المالية، وقيام الإدارة بطلب تغيير الارتباط إلى ارتباط خدمات ذات علاقة لتجنُّب إبداء المحاسب القانوني لاستنتاج مُعدَّل.

طلب تغيير طبيعة الارتباط (راجع: الفقرة ٤٠)

أ٦١. قبل الموافقة على تغيير ارتباط الفحص إلى نوع آخر من الارتباطات أو إلى خدمة ذات علاقة، قد يحتاج المحاسب القانوني الذي تم تكليفه بأداء الفحص وفقاً لهذا المعيار إلى تقييم أي آثار قانونية أو تعاقدية للتغيير، بالإضافة للأمور الأخرى المشار إليها في هذا المعيار.

أ٦٢. إذا استنتج المحاسب القانوني أن هناك مبررات منطقية لتغيير ارتباط الفحص إلى نوع آخر من الارتباطات أو إلى خدمة ذات علاقة، فإن العمل الذي تم تنفيذه في ارتباط الفحص حتى تاريخ التغيير قد يكون ذا صلة بالارتباط الذي تم التغيير إليه؛ غير أن العمل المطلوب أداؤه والتقرير المطلوب إصداره سيكون ذلك المناسب للارتباط المعدل. وحتى لا يتم إرباك القارئ، فإن التقرير المتعلق بالارتباط الآخر أو بالخدمة ذات العلاقة لن يتضمن الإشارة إلى ما يلي:

(أ) ارتباط الفحص المطلوب ابتداءً؛ أو

(ب) أي إجراءات ربما يكون قد تم تنفيذها في ارتباط الفحص المطلوب ابتداءً، إلا عندما يتم تغيير ارتباط الفحص إلى ارتباط لتطبيق إجراءات متفق عليها فعندئذٍ تكون الإشارة إلى الإجراءات المنفذة جزءاً عادياً من التقرير.

الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ٤٢)

أ٦٣. في ارتباط الفحص، تأخذ اتصالات المحاسب القانوني مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة شكل:

(أ) استفسارات يطرحها المحاسب القانوني أثناء تنفيذ إجراءات الفحص؛

(ب) اتصالات أخرى، في سياق إجراء اتصال متبادل فعّال لفهم الأمور الناشئة وبناء علاقة عمل بنّاءة للارتباط.

أ٦٤. يختلف التوقيت المناسب للاتصالات باختلاف ظروف الارتباط. وتتضمن العوامل ذات الصلة أهمية وطبيعة الأمر وأي تصرف من المتوقع أن تتخذه الإدارة أو المكلفون بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب الإبلاغ بصعوبة كبيرة تعترض سبيل الفحص في أقرب وقت ممكن عملياً إذا كانت الإدارة أو المكلفون بالحوكمة قادرين على مساعدة المحاسب القانوني في التغلب على تلك الصعوبة.

أ٦٥. قد تقيّد الأنظمة أو اللوائح قيام المحاسب القانوني بالإبلاغ عن أمور معينة للمكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، قد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص إجراء اتصال أو اتخاذ أي إجراء آخر قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في تصرف غير نظامي فعلي أو مشتبه فيه. وفي بعض الظروف، قد تكون التعارضات المحتملة بين التزامات المحاسب القانوني بالسرية والتزاماته بالإبلاغ محاطة بالتعقيد. وفي مثل هذه الحالات، قد ينظر المحاسب القانوني في ضرورة الحصول على مشورة قانونية.

الإبلاغ بالأمور المتعلقة بالفحص

أ٦٦. قد تشمل الأمور التي يتعين إبلاغها إلى الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بموجب هذا المعيار ما يلي:

- مسؤوليات المحاسب القانوني في ارتباط الفحص، على النحو الوارد في خطاب الارتباط أو في أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب.
- النتائج المُهمّة للفحص، على سبيل المثال:
  - وجهة نظر المحاسب القانوني بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية في المنشأة، بما في ذلك السياسات والتقديرات المحاسبية وإفصاحات القوائم المالية.
  - النتائج المهمة من تنفيذ الإجراءات، بما في ذلك الحالات التي رأى فيها المحاسب القانوني ضرورة تنفيذ المزيد من الإجراءات بموجب هذا المعيار. وقد يحتاج المحاسب القانوني للتأكد من أن المكلفين بالحوكمة لديهم نفس الفهم للحقائق والظروف ذات الصلة بمعاملات أو أحداث محددة.
  - الأمور الناشئة التي قد تؤدي إلى تعديل في استنتاج المحاسب القانوني.
  - الصعوبات الكبيرة، إن وجدت، التي تعترض سبيل الفحص؛ على سبيل المثال، عدم توفُّر المعلومات المتوقعة؛ أو عدم القدرة غير المتوقّعة على الحصول على الأدلة التي يراها المحاسب القانوني ضرورية للفحص؛ أو القيود المفروضة على المحاسب القانوني من الإدارة. وفي بعض الظروف، قد تُشكِّل هذه الصعوبات قيداً على النطاق قد يؤدي، إذا لم تعالجه الإدارة أو المكلفون بالحوكمة، إلى تعديل استنتاج المحاسب القانوني، أو انسحاب المحاسب القانوني من الارتباط في ظروف معينة.

أ٦٧. في بعض المنشآت، يختلف الأشخاص المسؤولون عن الإدارة عن المسؤولين عن حوكمة المنشأة. وفي هذه الظروف، قد تتحمل الإدارة مسؤولية إبلاغ الأمور المتعلقة بالحوكمة إلى المكلفين بالحوكمة. ولا يترتب على قيام الإدارة بإبلاغ المكلفين بالحوكمة بالأمور التي يتعين على المحاسب القانوني الإبلاغ بها إعفاء المحاسب القانوني من مسؤولية إبلاغهم بها أيضاً. غير أن قيام الإدارة بالإبلاغ عن هذه الأمور قد يؤثر على شكل أو توقيت اتصال المحاسب القانوني بالمكلفين بالحوكمة.

الاتصال بأطراف ثالثة

أ٦٨. قد يكون المحاسب القانوني مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح في بعض الدول بالقيام، على سبيل المثال، بما يلي:

- إبلاغ سلطة تنظيمية أو تنفيذية بأمور معينة تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، يتعين على المحاسب القانوني في بعض الدول تقديم تقرير بالتحريفات إلى السلطات عندما تفشل الإدارة والمكلفون بالحوكمة في اتخاذ إجراء تصحيحي.
- تقديم نُسخ من تقارير مُعيّنة مُعدَّة للمكلفين بالحوكمة إلى السلطة التنظيمية المعنية أو إلى جهات التمويل، أو جعل تلك التقارير، في بعض الحالات، مُتاحة للعموم.

أ٦٩. قد يحتاج المحاسب القانوني للحصول على موافقة مسبقة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة قبل القيام بتزويد طرف ثالث بنسخة من بلاغاته المكتوبة، ما لم يكن ذلك مطلوباً منه بموجب الأنظمة أو اللوائح.

تنفيذ الارتباط

الأهمية النسبية عند فحص القوائم المالية (راجع: الفقرة ٤٣)

أ٧٠. ينظر المحاسب القانوني في الأهمية النسبية في سياق إطار التقرير المالي المنطبق. وتناقش بعض أطر التقرير المالي مفهوم الأهمية النسبية في سياق إعداد وعرض القوائم المالية. ورغم أن أطر التقرير المالي قد تناقش الأهمية النسبية بمصطلحات مختلفة، فإنها بشكل عام توضح ما

يلي:

- أن التحريفات، بما في ذلك الإغفالات، تُعد جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية؛
- أن الأحكام بشأن الأهمية النسبية تتم في ضوء الظروف المحيطة، وتتأثر بحجم أو طبيعة التحريف، أو بكليهما؛
- أن الأحكام الخاصة بالأمور التي تُعد جوهرية لمستخدمي القوائم المالية تتم على أساس النظر في المعلومات المالية المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون كمجموعة. ولا يُنظر إلى التأثير المحتمل للتحريفات على أفراد معينين من المستخدمين الذين قد تتباين احتياجاتهم بشكل كبير.

أ٧١. في حال احتواء إطار التقرير المالي المنطبق على مناقشة لمفهوم الأهمية النسبية، فإن هذه المناقشة توفر إطاراً مرجعياً للمحاسب القانوني عند تحديد الأهمية النسبية للفحص. وفي حال عدم وجودها، فإن الاعتبارات المذكورة أعلاه توفر للمحاسب القانوني إطاراً مرجعياً.

أ٧٢. يُعد تحديد المحاسب القانوني للأهمية النسبية أمراً خاضعاً للحكم المهني، ويتأثر ذلك بتصور المحاسب القانوني لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية المستهدفين. وفي هذا السياق، يكون من المعقول للمحاسب القانوني افتراض أن المستخدمين:

- يتمتعون بمعرفة معقولة للمحاسبة والأنشطة التجارية والاقتصادية، ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات الواردة في القوائم المالية مع بذل قدر معقول من العناية؛
- يفهمون أن القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها وفحصها تبعاً لمستويات من الأهمية النسبية؛
- يدركون حالات عدم التأكد الملازمة لقياس المبالغ على أساس استخدام التقديرات والاجتهاد وأخذ الأحداث المستقبلية في الحسبان؛
- يتخذون قرارات اقتصادية معقولة على أساس المعلومات الواردة في القوائم المالية.

وما لم يكن ارتباط الفحص منفذاً لقوائم مالية تستهدف تلبية احتياجات معينة لمستخدمين محددين، فلا يتم النظر عادةً في الأثر المحتمل للتحريفات على مجموعة محددة من المستخدمين الذين قد تتباين المعلومات التي يحتاجون إليها بشكل كبير.

أ٧٣. يكون حكم المحاسب القانوني بشأن الأمور التي تُعدّ مهمة نسبياً فيما يتعلق بالقوائم المالية ككل هو نفسه بغض النظر عن مستوى التأكيد الذي يصل إليه المحاسب القانوني كأساس لإبداء الاستنتاج بشأن القوائم المالية.

إعادة النظر في الأهمية النسبية (راجع: الفقرة ٤٤)

أ٧٤. قد يحتاج تحديد المحاسب القانوني للأهمية النسبية للقوائم المالية ككل إلى إعادة نظر أثناء الارتباط نتيجةً لما يلي:

- حدوث تغير في الظروف أثناء الفحص (على سبيل المثال، اتخاذ قرار بالتخلص من جزء رئيسي من أعمال المنشأة).
- ظهور معلومات جديدة أو حدوث تغير في فهم المحاسب القانوني للمنشأة وبيئتها نتيجة لتنفيذ إجراءات الفحص وفقاً لهذا المعيار (على سبيل المثال، إذا تبين أثناء الفحص أن النتائج المالية الفعلية من المرجح أن تكون مختلفة إلى حد كبير عن النتائج المالية المتوقعة في نهاية الفترة والتي استخدمت في البداية لتحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل).

فهم المحاسب القانوني (راجع: الفقرتين ٤٥، ٤٦)

أ٧٥. يستخدم المحاسب القانوني الحكم المهني لتحديد مدى الفهم المطلوب للمنشأة وبيئتها لتنفيذ فحص القوائم المالية للمنشأة وفقاً لهذا المعيار. ويتمثل الاعتبار الأساسي للمحاسب القانوني في معرفة ما إذا كان الفهم الذي تم التوصل إليه يُعد كافياً لتحقيق أهداف المحاسب القانوني من تنفيذ الارتباط. ويعد اتساع وعمق الفهم الشامل الذي يتوصل إليه المحاسب القانوني أقل مما لدى الإدارة.

أ٧٦. يُعد التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها عملية مستمرة ومتجددة تنطوي على جمع المعلومات وتحديثها وتحليلها طوال ارتباط الفحص. ويتوصل المحاسب القانوني إلى هذا الفهم ويقوم بتطبيقه بشكل متكرر طوال مدة تنفيذ الارتباط، ويتم تحديث هذا الفهم كلما طرأت تغيرات على الظروف والأوضاع القائمة. وتعتمد الإجراءات المبدئية لقبول الارتباط والاستمرار فيه في وقت بدء ارتباط الفحص على فهم المحاسب القانوني المبدئي للمنشأة وظروف الارتباط. وعند الاستمرار في علاقة مع أحد العملاء، يشمل فهم المحاسب القانوني المعرفة التي حصل عليها المحاسب القانوني من الارتباطات السابقة التي نفذها فيما يتعلق بالقوائم المالية للمنشأة والمعلومات المالية الأخرى.

أ٧٧. يضع الفهم إطاراً مرجعياً يخطط المحاسب القانوني في نطاقه لارتباط الفحص ويقوم بتنفيذه، ويمارس في نطاقه الحكم المهني طوال مدة الارتباط. وعلى وجه الخصوص، يجب أن يكون الفهم كافياً لتمكين المحاسب القانوني من تحديد المجالات التي من المرجح أن تنشأ فيها تحريفات جوهرية في القوائم المالية، وتوفير ما يلزم من معلومات لمنهج المحاسب القانوني في تصميم الإجراءات وتنفيذها للتعامل مع تلك المجالات.

أ٧٨. عند التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، وإطار التقرير المالي المنطبق، قد ينظر المحاسب القانوني أيضاً فيما يلي:

- ما إذا كانت المنشأة تُعد مكوناً في مجموعة منشآت، أو أنها منشأة زميلة لمنشأة أخرى.
- مدى تعقيد إطار التقرير المالي.
- التزامات أو متطلبات التقرير المالي للمنشأة وما إذا كانت تلك الالتزامات أو المتطلبات قائمة بموجب نظام أو لائحة منطبقة أو قائمة في سياق ترتيبات تقرير مالي اختيارية محددة بموجب ترتيبات رسمية للحوكمة والمساءلة، على سبيل المثال، بموجب ترتيبات تعاقدية مع طرف ثالث.
- الأحكام ذات الصلة في الأنظمة واللوائح المتعارف بشكل عام على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات الجوهرية في القوائم المالية، مثل الأنظمة واللوائح الخاصة بالزكاة والضريبة ومعاشات التقاعد.
- مستوى تطور هيكل إدارة المنشأة وحوكمتها فيما يتعلق بإدارة السجلات المحاسبية للمنشأة ونُظُم التقرير المالي فيها التي يعتمد عليها إعداد القوائم المالية، والإشراف على تلك السجلات والنُظم. وتضم المنشآت الأصغر غالباً عدداً أقل من الموظفين، مما قد يؤثر على كيفية ممارسة الإدارة لمهام الإشراف. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون من الممكن عملياً الفصل في الواجبات. ومع ذلك، فإن المدير المالك في المنشأة الصغيرة التي يديرها مالكها قد يكون قادراً على ممارسة إشراف أكثر فاعلية مقارنة بالمنشآت الأكبر. وقد يعوض هذا الإشراف عن الفرص المحدودة عادةً للفصل في الواجبات.
- "نهج الإدارة العليا" وبيئة الرقابة في المنشأة، اللذين يمكن للمنشأة من خلالهما التعامل مع المخاطر المتعلقة بالتقرير المالي والوفاء بالتزامات التقرير المالي الخاصة بها.
- مستوى تطور وتعقيد نُظُم المنشأة الخاصة بالمحاسبة المالية والتقرير المالي وأدوات الرقابة المتعلقة بها التي يتم من خلالها حفظ السجلات المحاسبية للمنشأة والمعلومات المتعلقة بها.
- إجراءات المنشأة لتسجيل وتصنيف وتلخيص المعاملات وجمع المعلومات لإدراجها في القوائم المالية والإفصاحات المتعلقة بها.
- أنواع الأمور التي تطلبت تعديلات محاسبية في القوائم المالية للمنشأة في الفترات السابقة.

تصميم وتنفيذ الإجراءات (راجع: الفقرتين ٤٧، ٥٥)

أ٧٩. يؤثر ما يلي على ما هو مخطط له من طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي يرى المحاسب القانوني أنها ضرورية للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تشكل الأساس اللازم لإبداء استنتاج بشأن القوائم المالية ككل:

(أ) متطلبات هذا المعيار؛

(ب) المتطلبات المحددة بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، بما في ذلك متطلبات التقرير الإضافية التي تحتوي عليها الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

أ٨٠. عندما يتم تكليف المحاسب القانوني بفحص القوائم المالية لمجموعة من المنشآت، يكون التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الفحص موجهاً نحو تحقيق أهداف المحاسب القانوني فيما يتعلق بارتباط الفحص الموضحة في هذا المعيار، ولكن في سياق القوائم المالية للمجموعة.

أ٨١. إن متطلبات هذا المعيار المتعلقة بتصميم وتنفيذ الاستفسارات والإجراءات التحليلية، والإجراءات التي تتعامل مع ظروف خاصة، تهدف إلى تمكين المحاسب القانوني من تحقيق الأهداف المحددة في هذا المعيار. وتتباين ظروف ارتباطات الفحص بشكل كبير، وبالتالي يمكن أن تكون هناك ظروف قد يرى المحاسب القانوني فيها أنه من المؤثر أو الفعّال تصميم وتنفيذ إجراءات أخرى. فعلى سبيل المثال، في سياق التوصل إلى فهم للمنشأة، إذا علم المحاسب القانوني بوجود عقد مهم، فإنه قد يفضل قراءة العقد.

أ٨٢. إذا رأى المحاسب القانوني أنه من الضروري تنفيذ إجراءات أخرى فإن ذلك لا يغير من هدفه المتعلق بالوصول إلى تأكيد محدود فيما يتعلق بالقوائم المالية ككل.

المعاملات المهمة أو غير المعتادة

أ٨٣. قد يهتم المحاسب القانوني بفحص السجلات المحاسبية بغية تحديد المعاملات المهمة أو غير المعتادة التي قد تتطلب اهتماماً خاصاً عند الفحص.

الاستفسار (راجع: الفقرات ٤٦–٤٨)

أ٨٤. عند إجراء فحص، يشمل الاستفسار محاولة الحصول على معلومات من الإدارة والأشخاص الآخرين داخل المنشأة، على النحو الذي يراه المحاسب القانوني مناسباً في ظل ظروف الارتباط. وقد يوسع المحاسب القانوني أيضاً من نطاق الاستفسارات للحصول على البيانات غير المالية إذا كان ذلك مناسباً. ويُعد تقويم الردود المقدمة من الإدارة جزءاً لا يتجزأ من آلية الاستفسار.

أ٨٥. تبعاً لظروف الارتباط، يمكن أن تشمل الاستفسارات أيضاً استفسارات حول:

- التصرفات التي تم اتخاذها في اجتماعات الملاك والمكلفين بالحوكمة واللجان التابعة لهم، والإجراءات في الاجتماعات الأخرى، إن وجدت، التي تؤثر على المعلومات والإفصاحات الواردة في القوائم المالية.
- الاتصالات التي تلقتها المنشأة أو تتوقع تلقيها أو الحصول عليها من السلطات التنظيمية.
- الأمور الناشئة أثناء تطبيق إجراءات أخرى. وعند طرح مزيد من الاستفسارات فيما يتعلق بأوجه عدم الاتساق التي تم اكتشافها، ينظر المحاسب القانوني في مدى معقولية واتساق ردود الإدارة في ضوء النتائج التي تم الحصول عليها من الإجراءات الأخرى، ومعرفة المحاسب القانوني وفهمه للمنشأة والصناعة التي تعمل فيها.

أ٨٦. تمثل غالباً الأدلة التي تم الحصول عليها من خلال الاستفسار المصدر الرئيسي للأدلة المتعلقة بنية الإدارة. ومع ذلك، قد تكون المعلومات المتاحة لدعم نية الإدارة محدودة. وفي تلك الحالة، فإن فهم التاريخ السابق للإدارة في تنفيذ نواياها المصرح بها، والأسباب التي حددتها الإدارة لاختيار تصرف معين، وقدرة الإدارة على تنفيذ تصرف معين، قد يوفر معلومات ملائمة تؤيد الأدلة التي تم الحصول عليها من خلال الاستفسار. ويُعدّ تطبيق نزعة الشك المهني عند تقويم الردود المقدمة من الإدارة مهماً لتمكين المحاسب القانوني من تقويم ما إذا كانت هناك أي أمور من شأنها أن تتسبب في اعتقاد المحاسب القانوني أن القوائم المالية قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري.

أ٨٧. يساعد تنفيذ إجراءات الاستفسار المحاسب القانوني أيضاً في التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها أو في تحديث هذا الفهم، حتى يكون قادراً على تحديد المجالات التي من المرجح أن تنشأ فيها تحريفات جوهرية في القوائم المالية.

أ٨٨. قد يتحمل المحاسب القانوني مسؤوليات إضافية، بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة، فيما يتعلق بعدم التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح، وفيما يتعلق بالغش، وقد تختلف هذه المسؤوليات عن تلك المذكورة في هذا المعيار، أو قد تتجاوزها، ومن أمثلة ذلك:

(أ) الاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بما في ذلك المتطلبات المتعلقة بإجراء اتصالات محددة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لاتخاذ المزيد من التصرفات؛

(ب) إبلاغ أحد المراجعين، على سبيل المثال الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه؛[١٨]

(ج) متطلبات التوثيق فيما يتعلق بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه.

وقد يؤدي الالتزام بأي مسؤوليات إضافية إلى توفير المزيد من المعلومات ذات الصلة بعمل المحاسب القانوني، وفقاً لهذا المعيار (على سبيل

[١٨] انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي٣١/٣٦٠–٣٥/٣٦٠ ت١ من الميثاق الدولي.

المثال، فيما يتعلق بنزاهة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال).

الاستفسار عن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة (راجع: الفقرة ٤٨(و))

أ٨٩. في المنشآت الأصغر غالباً، يُحتمل ألا تكون الإدارة قد أعدت تقييماً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، ولكنها قد تعتمد بدلاً من ذلك على معرفتها بالأعمال وبالآفاق المستقبلية المتوقعة. وفي هذه الظروف، قد يكون من المناسب مناقشة التوقعات متوسطة وطويلة الأجل وتمويل المنشأة مع الإدارة، بما في ذلك النظر فيما إذا كانت مزاعم الإدارة لا تتعارض مع فهم المحاسب القانوني للمنشأة.

الإجراءات التحليلية (راجع: الفقرات ٤٦، ٤٧، ٤٩)

أ٩٠. عند إجراء فحص للقوائم المالية، يساعد تنفيذ الإجراءات التحليلية المحاسب القانوني فيما يلي:

- التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها أو في تحديث هذا الفهم، حتى يكون المحاسب القانوني قادراً على تحديد المجالات التي من المرجح أن تنشأ فيها تحريفات جوهرية في القوائم المالية.
- تحديد أوجه عدم الاتساق أو الانحرافات عن الاتجاهات أو القيم أو القواعد المتوقعة في القوائم المالية، مثل مستوى تطابق القوائم المالية مع البيانات الرئيسية، بما في ذلك مؤشرات الأداء الرئيسية.
- توفير أدلة داعمة فيما يتعلق بالاستفسارات والإجراءات التحليلية الأخرى المنفذة بالفعل.
- اعتبار أنها إجراءات زائدة عندما يعلم المحاسب القانوني بأمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل جوهري. ومن أمثلة مثل هذا الإجراء الزائد تنفيذ تحليل مقارن لأرقام الإيرادات والتكاليف الشهرية عبر مراكز الربح أو الفروع أو مكونات المنشأة الأخرى، لتقديم أدلة حول المعلومات المالية الواردة في البنود المفردة أو الإفصاحات الواردة في القوائم المالية.

أ٩١. قد يتم استخدام طرق متنوعة لتنفيذ الإجراءات التحليلية. وتتراوح هذه الطرق ما بين تنفيذ مقارنات بسيطة إلى القيام بتحليلات معقدة باستخدام أساليب إحصائية. ويمكن للمحاسب القانوني، على سبيل المثال، تطبيق الإجراءات التحليلية لتقويم المعلومات المالية التي تستند إليها القوائم المالية وذلك من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات المالية وغير المالية، وتقييم النتائج للتحقق من اتساقها مع القيم المتوقعة بغية تحديد العلاقات والبنود الفردية التي تبدو غير معتادة أو التي تختلف عن الاتجاهات أو القيم المتوقعة. وقد يقارن المحاسب القانوني المبالغ المسجلة أو النسب المحتسبة من المبالغ المسجلة بالتوقعات التي خلص إليها المحاسب القانوني من المعلومات التي حصل عليها من المصادر الملائمة. وفيما يلي أمثلة على مصادر المعلومات التي يستخدمها المحاسب القانوني في الغالب لبناء التوقعات، تبعاً لظروف الارتباط:

- المعلومات المالية الخاصة بفترة أو فترات سابقة قابلة للمقارنة، مع الأخذ في الحسبان التغيرات المعروفة.
- المعلومات المتعلقة بالنتائج التشغيلية والمالية المتوقعة، مثل الموازنات أو التنبؤات، بما في ذلك التقديرات المُستقرأة من البيانات الأولية أو السنوية.
- العلاقات بين عناصر المعلومات المالية خلال الفترة المعنية.
- المعلومات المتعلقة بالصناعة التي تعمل فيها المنشأة، مثل معلومات هامش الربح الاجمالي أو مقارنة نسبة مبيعات المنشأة إلى المبالغ مستحقة التحصيل مع متوسطات الصناعة أو مع منشآت أخرى ذات حجم مماثل في نفس الصناعة.
- العلاقات بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات الصلة بها، كتكاليف الأجور إلى عدد الموظفين.

أ٩٢. يستند نظر المحاسب القانوني فيما إذا كانت البيانات التي سيتم استخدامها في الإجراءات التحليلية تُعد مرضية للغرض أو الأغراض المقصودة من تلك الإجراءات إلى فهم المحاسب القانوني للمنشأة وبيئتها، ويتأثر هذا النظر بطبيعة ومصدر البيانات وبالظروف التي تم فيها الحصول على البيانات. وقد تكون الاعتبارات الآتية ذات صلة:

- مصدر المعلومات المتاحة. فعلى سبيل المثال، قد تزيد إمكانية الاعتماد على المعلومات إذا تم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة؛
- مدى قابلية المعلومات المتاحة للمقارنة. فعلى سبيل المثال، قد تكون بيانات الصناعة العامة بحاجة لأن يتم استكمالها أو تعديلها

حتى تصبح قابلة للمقارنة بالبيانات الخاصة بمنشأة تقوم بإنتاج وبيع منتجات متخصصة؛

- طبيعة وملاءمة المعلومات المتاحة؛ ومثال ذلك، ما إذا كانت موازنات المنشأة قد تم إعدادها كنتائج يتم توقعها وليس كأهداف يتم السعي لتحقيقها؛
- المعرفة والخبرة في إعداد المعلومات، وأدوات الرقابة ذات الصلة التي تهدف إلى ضمان اكتمال المعلومات وضمان دقتها وصحتها. وقد تشمل تلك الأدوات الرقابية، على سبيل المثال، أدوات الرقابة على إعداد المعلومات المتعلقة بالموازنة ومراجعتها والحفاظ عليها.

إجراءات للتعامل مع ظروف خاصة

الغش وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح (راجع: الفقرة ٥٢(أ) و(د))

الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة

أ٩٣. في بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح قيوداً على قيام المحاسب القانوني بالإبلاغ عن أمور معينة للإدارة أو المكلفين بالحوكمة. وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص القيام بإبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في فعل غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المحاسب القانوني مطالباً بالتقرير عن عدم التزام بالأنظمة واللوائح، محدد حدوثه أو مشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية بموجب أنظمة مكافحة غسل الأموال. وفي هذه الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المحاسب القانوني معقدة، وقد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

التقرير عن عدم التزام بالأنظمة واللوائح، محدد حدوثه أو مشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية خارج المنشأة

أ٩٤. قد يكون من الضروري أو من المناسب في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية خارج المنشأة للأسباب الآتية:

(أ) لأن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة تتطلب من المحاسب القانوني القيام بذلك؛ أو

(ب) لأن المحاسب القانوني حدد أن التقرير عن ذلك يُعد تصرفاً مناسباً للاستجابة لحالة عدم الالتزام المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة (انظر الفقرة أ٩٥)؛ أو

(ج) لأن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة تمنح المحاسب القانوني الحق في القيام بذلك (انظر الفقرة أ٩٦).

أ٩٥. في بعض الحالات، قد يكون المحاسب القانوني مطالباً بموجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة بأن يقرر عن، أو بأن ينظر فيما إذا كان من المناسب في ظل الظروف القائمة أن يقرر عن، حالات الغش أو عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، إلى سلطة معنية خارج المنشأة. وعلى سبيل المثال، يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة أن يتخذ المحاسب القانوني خطوات للاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، والنظر فيما إذا كانت هناك حاجة إلى اتخاذ المزيد من التصرفات، والتي قد يكون من بينها التقرير إلى سلطة معنية خارج المنشأة.[١٩] ويوضح الميثاق الدولي أن مثل ذلك التقرير لن يُعد انتهاكاً لواجب السرية الذي يقتضيه الميثاق.[٢٠]

أ٩٦. حتى إذا كانت الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة لا تتضمن متطلبات تتناول التقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، فإنها قد تمنح المحاسب القانوني الحق في التقرير عن الغش أو عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لسلطة معنية خارج المنشأة.

أ٩٧. في ظروف أخرى، قد يكون محظوراً التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة، نظراً لواجب السرية الذي يتحمله المحاسب القانوني بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة.

---

[١٩] انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي٣٦/٣٦٠–٣٦/٣٦٠ ت٣ من الميثاق الدولي.

[٢٠] انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي١/١١٤ و١/١١٤ ت١ وي٣٧/٣٦٠ من الميثاق الدولي.

أ٩٨. قد ينطوي التحديد الذي تتطلبه الفقرة ٥٢(د) على اعتبارات وأحكام مهنية معقدة. ولذلك، قد ينظر المحاسب القانوني في الحصول على استشارة داخلية (على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب ضمن الشبكة) أو استشارة هيئة تنظيمية أو مهنية بشكل سري (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو ما لم يكن من شأنه أن يخل بواجب السرية). وقد ينظر المحاسب القانوني أيضاً في الحصول على مشورة قانونية لفهم الخيارات المتاحة والآثار المهنية أو النظامية المترتبة على اتخاذ أي تصرف معين.

الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً حول استخدام افتراض الاستمرارية في القوائم المالية (راجع: الفقرة ٥٤)

أ٩٩. تضم قائمة العوامل المذكورة أدناه أمثلة على أحداث أو ظروف قد تثير، كل منها على حدة أو في مجملها، شكوكاً كبيرة حول افتراض الاستمرارية. وهذه ليست قائمة شاملة، ووجود عنصر أو أكثر لا يشير دائماً إلى وجود حالة عدم تأكد مما إذا كانت المنشأة قادرة على البقاء كمنشأة مستمرة.

- الأمور المالية
- وجود مركز صافٍ مُثقَل بالالتزامات أو الالتزامات المتداولة
- اقتراب القروض محددة الأجل من موعد استحقاقها دون وجود فرص واقعية للتجديد أو للسداد؛ أو الاعتماد المفرط على الاقتراض قصير الأجل لتمويل أصول طويلة الأجل
- المؤشرات على سحب الدعم المالي من قبل الدائنين
- وجود تدفقات نقدية تشغيلية سالبة تشير إليها القوائم المالية التاريخية أو المستقبلية
- المعدلات المالية الرئيسية السلبية
- الخسائر التشغيلية الجوهرية أو التدهور الكبير في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية
- التأخر في توزيعات الأرباح أو توقفها
- عدم القدرة على السداد للدائنين في تواريخ الاستحقاق
- عدم القدرة على الالتزام بشروط اتفاقيات القروض
- التحول من نظام الائتمان إلى نظام الدفع عند الاستلام في المعاملات مع الموردين
- عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتج جديد ضروري، أو استثمارات ضرورية أخرى
- الأمور التشغيلية
- عزم الإدارة على تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات
- خلو المناصب الإدارية العليا مع عدم توفر البديل
- خسارة سوق رئيسي، أو عميل رئيسي، أو حق امتياز، أو رخصة، أو مورد رئيسي
- مشكلات العمالة
- نقص الإمدادات المهمة
- ظهور منافس ناجح بشكلٍ كبير
- أمور أخرى
- عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات النظامية الأخرى
- وجود دعاوى قانونية أو تنظيمية منظورة ضد المنشأة، والتي في حال نجاحها، قد تؤدي إلى مطالبات من غير المرجح أن تكون المنشأة قادرة على الوفاء بها

- التغييرات في الأنظمة أو اللوائح أو في سياسة الحكومة، التي من المتوقع أن تؤثر سلباً على المنشأة
- الكوارث غير المؤمّن ضدها أو المؤمن ضدها بأقل مما يجب في حال حدوثها

وثمة عوامل أخرى يمكن أن تخفف في الغالب من أهمية هذه الأحداث أو الظروف. فعلى سبيل المثال، يمكن موازنة تأثير عدم قدرة المنشأة على سداد ديونها العادية عن طريق خطط الإدارة لتوفير تدفقات نقدية كافية من خلال وسائل بديلة، مثل التخلص من أصول، أو إعادة جدولة دفعات سداد القروض، أو الحصول على رأس مال إضافي. وعلى نحو مماثل، يمكن التخفيف من أثر فقدان مورِّد رئيسي عن طريق توفير مصدر توريد بديل ومناسب.

مطابقة القوائم المالية بالسجلات المحاسبية ذات الصلة (راجع: الفقرة ٥٦)

أ١٠٠. يحصل المحاسب القانوني عادةً على الأدلة المتعلقة بتوافق أو تطابق القوائم المالية مع السجلات المحاسبية التي تستند إليها عن طريق تعقب مبالغ وأرصدة القوائم المالية وصولاً إلى السجلات المحاسبية ذات الصلة، مثل دفتر الأستاذ العام، أو وصولاً إلى سجل أو جدول موجز يعكس اتفاق أو تطابق مبالغ القوائم المالية مع السجلات المحاسبية التي تستند إليها (مثل ميزان المراجعة).

تنفيذ المزيد من الإجراءات (راجع: الفقرة ٥٧)

أ١٠١. يتطلب هذا المعيار تنفيذ المزيد من الإجراءات إذا أصبح المحاسب القانوني على علم بأمر يدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل جوهري.

أ١٠٢. تتباين تبعاً للظروف استجابة المحاسب القانوني عند القيام بمزيد من الإجراءات فيما يتعلق ببند لدى المحاسب القانوني أسباب تدعوه إلى الاعتقاد بأنه محرف بشكل جوهري في القوائم المالية، كما تُعد تلك الاستجابة مسألة حكم مهني للمحاسب القانوني.

أ١٠٣. يسترشد المحاسب القانوني بما يلي عند ممارسته للحكم المهني حول طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الزائدة اللازمة للحصول على أدلة إما لاستنتاج أنه من غير المرجح وجود تحريف جوهري أو لتحديد وجود تحريف جوهري:

- المعلومات التي تم الحصول عليها من تقويم المحاسب القانوني لنتائج الإجراءات المُنفَّذة بالفعل؛
- فهم المحاسب القانوني للمنشأة وبيئتها الذي يتم تحديثه طوال مدة الارتباط؛
- رؤية المحاسب القانوني لدرجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها الأدلة لعلاج الأمر الذي دعا المحاسب القانوني إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل جوهري.

أ١٠٤. تركز الإجراءات الزائدة على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتمكين المحاسب القانوني من تكوين استنتاج بشأن الأمور التي يعتقد أنها قد تكون سبباً في تحريف القوائم المالية بشكل جوهري. وقد تتضمن هذه الإجراءات:

- توجيه استفسارات أو تنفيذ إجراءات تحليلية إضافية، على سبيل المثال، بتفصيل أكبر أو للتركيز على البنود المتأثرة (أي، المبالغ أو الإفصاحات الظاهرة في القوائم المالية فيما يتعلق بالحسابات أو المعاملات المتأثرة)؛ أو
- أنواع أخرى من الإجراءات، على سبيل المثال، اختبارات التفاصيل الأساسية أو المصادقات الخارجية.

أ١٠٥. يوضح المثال الآتي تقويم المحاسب القانوني لمدى الحاجة إلى تنفيذ المزيد من الإجراءات، واستجابته عندما يعتقد أن الإجراءات الزائدة تُعد ضرورية.

- أثناء تنفيذ الاستفسارات والإجراءات التحليلية للفحص، يوضح تحليل المحاسب القانوني للمبالغ مستحقة التحصيل مبلغاً مهماً للمبالغ مستحقة التحصيل التي فات موعدها، ولم يكن لها أي مخصص للديون المعدومة أو المشكوك في تحصيلها.
- ويتسبب هذا في اعتقاد المحاسب القانوني بأن رصيد المبالغ مستحقة التحصيل في القوائم المالية قد يكون محرفاً بشكل جوهري. وعندئذٍ يستفسر المحاسب القانوني من الإدارة عمّا إذا كان هناك مبالغ مستحقة التحصيل غير قابلة للتحصيل يلزم إظهارها بهبوط في القيمة.
- بناءً على رد الإدارة، فإن تقويم المحاسب القانوني للرد قد:

(أ) يُمكِّن المحاسب القانوني من استنتاج أن رصيد المبالغ مستحقة التحصيل من غير المرجح أن يكون مُحرَّفاً بشكل جوهري. وفي تلك الحالة، لا يتعين تنفيذ إجراءات إضافية.

(ب) يُمكِّن المحاسب القانوني من تحديد أن الأمر يُعد سبباً في تحريف القوائم المالية بشكل جوهري. وفي تلك الحالة، لا يتعين تنفيذ المزيد من الإجراءات، وقد يخلص المحاسب القانوني إلى استنتاج بأن القوائم المالية ككل مُحرَّفة بشكل جوهري.

(ج) يدعو المحاسب القانوني إلى الاستمرار في اعتقاده بأن رصيد المبالغ مستحقة التحصيل من المرجح أن يكون محرفاً بشكل جوهري، ولكن هذا التقويم لا يوفر ما يكفي من الأدلة المناسبة حتى يحدد المحاسب القانوني أن الرصيد مُحرَّف في واقع الأمر.

وفي تلك الحالة، يتعين على المحاسب القانوني تنفيذ المزيد من الإجراءات، مثل مطالبة الإدارة بإجراء تحليل للمبالغ المستلمة لتلك الحسابات بعد تاريخ قائمة المركز المالي للتعرف على المبالغ مستحقة التحصيل غير القابلة للتحصيل. وقد يتمكن المحاسب القانوني من الوصول إلى النتيجة (أ) أو (ب) أعلاه من خلال تقويم نتائج الإجراءات الزائدة. وإذا لم يتحقق ذلك، فيتعين على المحاسب القانوني:

(١) الاستمرار في تنفيذ المزيد من الإجراءات حتى يصل إمّا إلى النتيجة (أ) أو (ب) أعلاه؛ أو

(٢) إذا لم يتمكن المحاسب القانوني من استنتاج أن الأمر من غير المرجح أن يتسبب في جعل القوائم المالية ككل مُحرَّفة بشكل جوهري، أو لم يتمكن من تحديد أن الأمر يتسبب في جعل القوائم المالية ككل مُحرَّفة بشكل جوهري، فعندئذ يكون النطاق مقيداً ولا يستطيع المحاسب القانوني تكوين استنتاج غير معدل بشأن القوائم المالية.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرات ٦١–٦٣)

أ١٠٦. تُعد الإفادات المكتوبة مصدراً مهماً للأدلة في ارتباطات الفحص. وإذا عدَّلت الإدارة الإفادات المكتوبة التي طُلبت منها، أو لم تقم بتقديمها، فقد ينبّه ذلك المحاسب القانوني إلى احتمال وجود إشكالية مهمة أو أكثر. وإضافة لذلك، فإن تقديم طلب للحصول على إفادات مكتوبة، وليست شفهية، قد يدفع الإدارة في حالات عديدة إلى النظر في تلك الأمور بصورة أكثر جدية، مما يعزز جودة الإفادات.

أ١٠٧. إضافة إلى الإفادات المكتوبة المطلوبة بموجب هذا المعيار، قد يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري طلب إفادات مكتوبة أخرى عن القوائم المالية. وقد تكون هذه الإفادات لازمة، على سبيل المثال، لاستكمال أدلة المحاسب القانوني فيما يتعلق ببنود أو إفصاحات معينة ظاهرة في القوائم المالية، عندما يرى المحاسب القانوني أن مثل هذه الإفادات مهمة لتكوين استنتاج بشأن القوائم المالية إمّا على أساس معدل أو غير معدل.

أ١٠٨. في بعض الحالات، قد تستخدم الإدارة لغة متحفظة في الإفادات المكتوبة تشير إلى أن الإفادات مُعدَّة على حد علم الإدارة واقتناعها. ومن المعقول أن يقبل المحاسب القانوني مثل هذه الصياغة إذا كان مقتنعاً بأن الإفادات قد أُعدت بواسطة مَنْ لديهم مسؤوليات ومعرفة مناسبة بالأمور المُتضمَّنة في الإفادات.

تقويم الأدلة المتحصل عليها من الإجراءات المنفذة (راجع: الفقرات ٦٦–٦٨)

أ١٠٩. في بعض الحالات، قد لا يحصل المحاسب القانوني على الأدلة التي كان يتوقع الحصول عليها من خلال تصميم الاستفسارات والإجراءات التحليلية والإجراءات التي تتعامل مع ظروف خاصة. وفي هذه الظروف، يعتبر المحاسب القانوني أن الأدلة التي حصل عليها من الإجراءات المُنفَّذة غير كافية وغير مناسبة لتمكينه من تكوين استنتاج بشأن القوائم المالية. وعندئذٍ، يمكن للمحاسب القانوني أن يقوم بما يلي:

- توسيع نطاق العمل المنفذ؛ أو
- تنفيذ إجراءات أخرى يرى المحاسب القانوني أنها ضرورية في ظل الظروف القائمة.

وعندما لا يكون أيٌّ من هذين الإجراءين ممكناً عملياً في ظل الظروف القائمة، فلن يتمكن المحاسب القانوني من الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتكوين استنتاج، ويكون مطالباً بموجب هذا المعيار بتحديد تأثير ذلك على تقريره، أو على قدرته على المضي في الارتباط، على سبيل المثال، إذا كان أحد أعضاء الإدارة غير موجود في وقت الفحص للرد على استفسارات المحاسب القانوني حول أمور مهمة. وقد ينشأ هذا

الوضع حتى لو لم ينم إلى علم المحاسب القانوني ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري، كما هو موضح في الفقرة ٥٧.

القيود على النطاق

أ١١٠. لا تشكل عدم القدرة على تنفيذ إجراء معين قيداً على نطاق الفحص إذا كان المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة عن طريق تنفيذ إجراءات أخرى.

أ١١١. قد يكون للقيود المفروضة على الفحص من قبل الإدارة انعكاسات أخرى على الفحص، على سبيل المثال على نظر المحاسب القانوني في المجالات التي من المرجح أن تكون القوائم المالية مُحرَّفة فيها بشكل جوهري، وعلى الاستمرار في الارتباط.

تكوين استنتاج المحاسب القانوني بشأن القوائم المالية

وصف إطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرة ٦٩(أ))

أ١١٢. يُعد وصف إطار التقرير المالي المنطبق في القوائم المالية مهماً لأنه يخبر مستخدمي القوائم المالية بالإطار الذي تستند إليه القوائم المالية. فإذا كانت القوائم المالية مُعدَّة لغرض خاص، فقد يتم إعدادها وفقاً لإطار تقرير مالي ذي غرض خاص متاح فقط للطرف القائم بالتكليف والمحاسب القانوني. ويُعد وصف إطار التقرير المالي المستخدم ذي الغرض الخاص مهماً لأن القوائم المالية ذات الغرض الخاص قد لا تكون مناسبة لأي استخدام آخر بخلاف الاستخدام المقصود المحدد للقوائم المالية ذات الغرض الخاص.

أ١١٣. لا يُعد وصف إطار التقرير المالي المنطبق بلغة غير دقيقة متحفظة أو مقيّدة (على سبيل المثال، "إن القوائم المالية تلتزم بشكل كبير بالمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية") وصفاً كافياً لذلك الإطار لأن ذلك قد يضلل مستخدمي القوائم المالية.

الإفصاح عن تأثيرات المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية (راجع: الفقرتين ٦٩(ب)(٦)، ٧١)

أ١١٤. يتطلب هذا المعيار من المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث المُهمة على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة.

أ١١٥. في حالة القوائم المالية المُعدَّة وفقاً لمتطلبات إطار عرض عادل، قد تحتاج الإدارة إلى تضمين إفصاحات إضافية في القوائم المالية تتعدى تلك المطلوبة على وجه التحديد بموجب إطار التقرير المالي المنطبق أو إلى الخروج، في ظروف نادرة للغاية، عن متطلب وارد في الإطار من أجل تحقيق العرض العادل للقوائم المالية.

أمور تؤخذ في الحسبان عند استخدام إطار التزام

أ١١٦. من النادر جداً أن يرى المحاسب القانوني أن القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار التزام معين تعتبر مضللة إذا قرر المحاسب القانوني وفقاً لهذا المعيار في وقت قبول الارتباط أن الإطار يُعد مقبولاً.

الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة (راجع: الفقرة ٧٠(ب))

أ١١٧. عند النظر في الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، قد يعلم المحاسب القانوني بوجود تحيز محتمل في اجتهادات الإدارة. وقد يخلُص المحاسب القانوني إلى أن التأثير التراكمي لغياب الحيادية، مع تأثير التحريفات الواضحة غير المُصححة، يتسبب في أن تكون القوائم المالية ككل مُحرَّفة بشكلٍ جوهري. ومن بين المؤشرات الدالة على غياب الحيادية مما قد يؤثر على تقويم المحاسب القانوني لما إذا كانت القوائم المالية ككل يمكن أن تكون مُحرَّفة بشكلٍ جوهري ما يلي:

- التصحيح الانتقائي للتحريفات الظاهرة التي تم لفت انتباه الإدارة إليها أثناء الفحص (على سبيل المثال، تصحيح التحريفات التي تؤثر بالزيادة في الأرباح المُعلنة، وعدم تصحيح التحريفات التي تؤثر بالنقصان في الأرباح المُعلنة).
- التحيز المحتمل من جانب الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية.

أ١١٨. إن المؤشرات الدالة على التحيز المحتمل من جانب الإدارة لا تعني بالضرورة وجود تحريفات لأغراض استنباط الاستنتاجات عن مدى معقولية كل تقدير محاسبي على حدة. ومع ذلك، فقد تؤثر هذه المؤشرات على نظر المحاسب القانوني فيما إذا كانت القوائم المالية ككل قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري.

شكل الاستنتاج (راجع: الفقرة ٧٤)

وصف المعلومات التي تقدمها القوائم المالية

أ١١٩. في حالة القوائم المالية المُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل، ينص استنتاج المحاسب القانوني على أنه لم ينم إلى علمه ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، ... (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ ...) وفقاً لـ [إطار العرض العادل المنطبق]. وفي حالة العديد من الأطر ذات الغرض العام، على سبيل المثال، يتطلب الأمر أن تعرض القوائم المالية بشكل عادل (أو أن تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للمنشأة كما في نهاية الفترة، والأداء المالي للمنشأة وتدفقاتها النقدية لتلك الفترة.

"تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية" أو "تعطي صورة حقيقية وعادلة"

أ١٢٠. يُحدَّد استخدام عبارة "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية" أو عبارة "تعطي صورة حقيقية وعادلة" في أية دولة معينة تبعاً للأنظمة أو اللوائح التي تحكم فحص القوائم المالية في تلك الدولة، أو من خلال الممارسة المتعارف عليها في تلك الدولة. وعندما تتطلب الأنظمة أو اللوائح استخدام صيغة مختلفة، فإن ذلك لا يؤثر على المتطلب الوارد في هذا المعيار، الذي يتطلب من المحاسب القانوني تقويم العرض العادل للقوائم المالية المُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل.

عدم القدرة على تكوين استنتاج بسبب قيد فرضته الإدارة على نطاق الفحص بعد قبول الارتباط (راجع: الفقرتين ١٥، ٨٢)

أ١٢١. قد تعتمد الإمكانية العملية للانسحاب من الارتباط على المرحلة التي وصل إليها إنجاز أعمال الارتباط في الوقت الذي تفرض فيه الإدارة قيداً على النطاق. فإذا كان المحاسب القانوني قد قطع شوطاً كبيراً في الفحص، فقد يقرر استكمال الفحص إلى المدى الممكن، والامتناع عن إبداء استنتاج، وإيضاح القيد المفروض على النطاق في الفقرة الواردة في تقريره التي تصف أساس الامتناع عن إبداء استنتاج.

أ١٢٢. في ظروف معينة، قد لا يكون الانسحاب من الارتباط ممكناً إذا كان المحاسب القانوني مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح بالاستمرار في ارتباط الفحص. فعلى سبيل المثال، قد يكون هذا هو الحال مع المحاسب القانوني المعين لفحص القوائم المالية لإحدى منشآت القطاع العام. وقد يكون هذا هو الحال أيضاً في الدول التي يُعيَّن فيها المحاسب القانوني لفحص القوائم المالية التي تغطي فترة محددة، أو التي يُعيَّن فيها لفترة محددة، ويُمنع من الانسحاب قبل اكتمال فحص تلك القوائم المالية، أو قبل نهاية تلك الفترة، على الترتيب. وقد يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري تضمين فقرة "أمر آخر" في تقرير المحاسب القانوني لتوضيح سبب عدم إمكانية انسحابه من الارتباط.

الاتصال بالسلطات التنظيمية أو مالكي المنشأة

أ١٢٣. عندما يَخْلُص المحاسب القانوني إلى أن الانسحاب من الارتباط ضروري بسبب قيد مفروض على النطاق، فقد يكون هناك متطلب مهني أو نظامي أو تنظيمي يفرض على المحاسب القانوني إبلاغ السلطات التنظيمية أو ملاك المنشأة بالأمور المتعلقة بالانسحاب من الارتباط.

تقرير المحاسب القانوني (راجع: الفقرات ٨٦–٩٢)

أ١٢٤. يشمل التقرير المكتوب التقارير الصادرة في شكل نسخة ورقية وتلك التي تصدر باستخدام وسيط إلكتروني.

عناصر تقرير المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٨٦)

أ١٢٥. يؤدي وضع عنوان يشير إلى أن التقرير هو تقرير محاسب قانوني مستقل، على سبيل المثال "تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل"، إلى تأكيد أن المحاسب القانوني قد استوفى جميع المتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، مما يميز تقرير المحاسب القانوني المستقل عن التقارير الصادرة عن غيره.

أ١٢٦. قد تحدد الأنظمة أو اللوائح الأشخاص الذين سيوجه إليهم تقرير المحاسب القانوني. ويكون تقرير المحاسب القانوني موجهاً عادةً إلى أولئك الذين تم إعداد التقرير لهم، وغالباً ما يكون موجهاً إمّا إلى المساهمين أو المكلفين بالحوكمة في المنشأة التي يتم فحص قوائمها المالية.

أ١٢٧. عندما يعلم المحاسب القانوني أن القوائم المالية التي تم فحصها ستُضمَّن في مستند يحتوي على معلومات أخرى، مثل التقرير المالي، فقد يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان تحديد أرقام الصفحات المعروضة فيها القوائم المالية التي تم فحصها، إذا سمح شكل العرض بذلك. ويساعد ذلك المستخدمين في تحديد القوائم المالية التي يتعلق بها تقرير المحاسب القانوني.

مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية (راجع: الفقرة ٨٦(د))

أ١٢٨. من المتطلبات الأساسية لإجراء الفحص والتقرير عن الارتباط المتطلب الذي ينص عليه هذا المعيار بوجوب أن يحصل المحاسب القانوني على موافقة الإدارة بأنها تقر بمسؤولياتها وتفهمها، فيما يتعلق بكل من إعداد القوائم المالية وارتباط الفحص. ويقدم وصف مسؤوليات الإدارة في تقرير المحاسب القانوني سياقاً لقراء تقرير المحاسب القانوني بشأن مسؤوليات الإدارة، من حيث تعلقها بارتباط الفحص المُنفَّذ.

أ١٢٩. لا يلزم أن يشير تقرير المحاسب القانوني إلى "الإدارة" على وجه الخصوص، ولكن بدلاً من ذلك قد يستخدم المصطلح المناسب في سياق الإطار القانوني في الدولة المعنية. وفي بعض الدول، قد تكون الإشارة المناسبة إلى المكلفين بالحوكمة في المنشأة.

أ١٣٠. قد توجد ظروف يكون من المناسب فيها للمحاسب القانوني أن يضيف إلى وصف مسؤوليات الإدارة الموضحة في هذا المعيار ليعكس المسؤوليات الإضافية ذات الصلة بإعداد القوائم المالية في سياق الدولة المعنية أو بسبب طبيعة المنشأة.

أ١٣١. في بعض الدول، قد تشير الأنظمة أو اللوائح، التي تحدد مسؤوليات الإدارة، بشكل خاص إلى المسؤولية عن مدى كفاية الدفاتر والسجلات المحاسبية أو النظام المحاسبي. ونظراً لأن الدفاتر والسجلات والنُظُم تُعد جزءاً لا يتجزأ من الرقابة الداخلية، فإن هذا المعيار لا يستخدم هذه الأوصاف ولا يذكر أية إشارة محددة لها.

مسؤولية المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٨٦(و))

أ١٣٢. ينص تقرير المحاسب القانوني على أن مسؤولية المحاسب القانوني تتمثل في إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية على أساس الفحص المُنفَّذ، وذلك للتمييز بين مسؤولية المحاسب القانوني ومسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية.

الإشارة إلى المعايير (راجع: الفقرة ٨٦(و))

أ١٣٣. إن الإشارة إلى المعايير المستخدمة من جانب المحاسب القانوني لإجراء الفحص تخبر مستخدمي تقرير المحاسب القانوني بأن الفحص قد تم وفقاً لمعايير مستقرة.

الابلاغ عن طبيعة فحص القوائم المالية (راجع: الفقرة ٨٦(ز))

أ١٣٤. يوضح وصف طبيعة ارتباط الفحص في تقرير المحاسب القانوني نطاق الارتباط المُنفَّذ وحدوده وذلك لمصلحة قراء التقرير. وتجنباً للشك، يوضح هذا الشرح أن الفحص ليس مراجعة، وبناءً عليه فإن المحاسب القانوني لا يُبدي رأي مراجعة في القوائم المالية.

وصف إطار التقرير المالي المنطبق وكيف يمكن أن يؤثر على استنتاج المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٨٦(ح)(٢))

أ١٣٥. المقصود من تحديد إطار التقرير المالي المنطبق في استنتاج المحاسب القانوني هو إعلام مستخدمي تقرير المحاسب القانوني بالسياق الذي تم فيه إبداء ذلك الاستنتاج. وليس المقصود الحد من التقويم الذي تتطلبه الفقرة ٣٠(أ). ويتم تحديد إطار التقرير المالي المنطبق بمصطلحات مثل:

> "... وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية(*) والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين"(**) أو
>
> "... وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في الدولة (ص) ..."

أ١٣٦. عندما يشمل إطار التقرير المالي المنطبق معايير تقرير مالي ومتطلبات نظامية أو تنظيمية، يتم تحديد الإطار بمصطلحات مثل "... وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين ومتطلبات نظام الشركات في الدولة (ص)".

---

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

فقرة أساس التعديل عندما يكون الاستنتاج معدلاً (راجع: الفقرة ٨٥(ح)(٢))

أ١٣٧. لا يُعد إبداء استنتاج معارض أو الامتناع عن إبداء استنتاج فيما يتعلق بأمرٍ محددٍ موضح في فقرة أساس التعديل مبرراً لعدم ذكر وصف للأمور الأخرى التي تم التعرف عليها والتي كانت ستتطلب تعديلاً في استنتاج المحاسب القانوني. ففي هذه الحالات، قد يكون الإفصاح عن مثل هذه الأمور الأخرى التي يكون المحاسب القانوني على علم بها مهماً لمستخدمي القوائم المالية.

توقيع المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٨٦(ل))

أ١٣٨. يكون توقيع المحاسب القانوني إما باستخدام اسم مكتب المحاسب القانوني، أو الاسم الشخصي للمحاسب القانوني أو بكليهما، حسب مقتضى الحال في الدولة المعنية. وبالإضافة إلى توقيع المحاسب القانوني، قد يُطلَب من المحاسب القانوني في دول معينة أن يفصح في تقريره عن المُسمّيات المهنية أو الاعتماد من قبل سلطة الترخيص المعنية في تلك الدولة.

تنبيه القراء إلى أن القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص (راجع: الفقرة ٨٨)

أ١٣٩. قد تُستخدم القوائم المالية ذات الغرض الخاص لأغراض أخرى غير تلك التي كانت مقصودة منها. فعلى سبيل المثال، قد تطلب سلطة تنظيمية من منشآت معينة أن تضع القوائم المالية ذات الغرض الخاص في سجل عام. وتجنباً لسوء الفهم، فمن المهم أن ينبّه المحاسب القانوني مستخدمي تقريره إلى أن القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص وبالتالي فإنها قد لا تكون مناسبةً لأغراض أخرى.

تقييد التوزيع أو الاستخدام

أ١٤٠. إضافة إلى ما يقتضيه هذا المعيار من تنبيه قارئ تقرير المحاسب القانوني عندما تكون القوائم المالية مُعدَّة باستخدام إطار ذي غرض خاص، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقريره مخصص فقط للمستخدمين المحددين. وبناءً على الأنظمة أو اللوائح في الدولة المعنية، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير المحاسب القانوني أو تقييد استخدامه. وفي هذه الظروف، قد يتم توسيع الفقرة التي تحتوي على التنبيه المتعلق باستخدام إطار ذي غرض خاص لتشمل هذه الأمور الأخرى، ويتم تعديل العنوان تبعاً لذلك.

مسؤوليات التقرير الأخرى (راجع: الفقرة ٩١)

أ١٤١. في بعض الدول، قد يتحمل المحاسب القانوني مسؤوليات إضافية للتقرير عن أمور أخرى تُضاف إلى مسؤولياته بموجب هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، قد يُطلب من المحاسب القانوني التقرير عن أمور معينة إذا استرعت انتباهه أثناء فحص القوائم المالية. وفي حالات أخرى، قد يُطلب من المحاسب القانوني تنفيذ إجراءات إضافية محددة وإعداد تقرير بشأنها، أو إبداء استنتاج بشأن أمور محددة، مثل مدى كفاية الدفاتر والسجلات المحاسبية. وقد توفر معايير ارتباطات فحص القوائم المالية في الدولة المعنية إرشادات بشأن مسؤوليات المحاسب القانوني فيما يتعلق بمسؤوليات التقرير الإضافية المحددة في تلك الدولة.

أ١٤٢. في بعض الحالات، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة أو قد تسمح للمحاسب القانوني بالتقرير عن هذه المسؤوليات الأخرى ضمن تقريره عن القوائم المالية. وفي حالات أخرى، قد يُطلب من المحاسب القانوني أو قد يُسمح له بالتقرير عنها في تقرير منفصل.

أ١٤٣. يتم تناول مسؤوليات التقرير الأخرى في قسم منفصل من تقرير المحاسب القانوني لتمييزها بوضوح عن مسؤولية المحاسب القانوني بموجب هذا المعيار عن إعداد تقرير بشأن القوائم المالية. وعندما يكون ذلك ملائماً، قد يحتوي هذا القسم على عناوين فرعية توضح محتوى الفقرات الخاصة بمسؤوليات التقرير الأخرى. وفي بعض الدول، يمكن تناول مسؤوليات التقرير الإضافية في تقرير منفصل عن تقرير المحاسب القانوني المقدم عن فحص القوائم المالية.

تاريخ تقرير المحاسب القانوني (راجع: الفقرتين ٨٦(ك)، ٩٢)

أ١٤٤. يعلم مستخدم تقرير المحاسب القانوني من خلال تاريخ هذا التقرير أن المحاسب القانوني قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث والمعاملات التي علم بها المحاسب القانوني والتي حدثت حتى ذلك التاريخ.

أ١٤٥. يكون استنتاج المحاسب القانوني مقدماً بشأن القوائم المالية، التي هي من مسؤوليات الإدارة. ولا يُعد المحاسب القانوني في وضع يتيح له استنتاج أنه قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة إلا إذا اقتنع بأن جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، قد تم إعدادها وأن الإدارة قد قبلت بتحمل المسؤولية عنها.

أ١٤٦. في بعض الدول، تحدد الأنظمة أو اللوائح الأفراد أو الجهات (على سبيل المثال، أعضاء مجلس الإدارة) المسؤولين عن استنتاج أن جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، قد تم إعدادها، وتحدد الآلية اللازمة للاعتماد. وفي تلك الحالات، يتم الحصول على الأدلة المتعلقة بهذا الاعتماد قبل تاريخ التقرير عن القوائم المالية. ومع ذلك، ففي دول أخرى، لا تكون آلية الاعتماد مُحدَّدة في الأنظمة أو اللوائح. وفي مثل هذه الحالات، يتم النظر في الإجراءات التي تتبعها المنشأة عند إعداد قوائمها المالية والانتهاء منها في ضوء هياكل إدارتها وحوكمتها، من أجل التعرف على الأفراد أو الجهة التي لديها سلطة استنتاج أن جميع القوائم التي تشملها القوائم المالية بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، قد تم إعدادها. وفي بعض الحالات، قد يحدد نظام أو لائحة المرحلة في آلية التقرير عن القوائم المالية، التي من المتوقع أن يكتمل عندها الفحص.

أ١٤٧. في بعض الدول، يتطلب الأمر اعتماد القوائم المالية بشكل نهائي من قبل المساهمين قبل إصدار القوائم المالية للعموم. وفي هذه الدول، لا يُعد الاعتماد النهائي من قبل المساهمين ضرورياً لكي يبدي المحاسب القانوني استنتاجه بشأن القوائم المالية. ويكون تاريخ اعتماد القوائم المالية لأغراض هذا المعيار هو أقرب تاريخ يحدد فيه الأشخاص الذين يتمتعون بالسلطة المعترف بها أن جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، قد تم إعدادها وأنهم يقرون بتحمل المسؤولية عنها.

تقرير المحاسب القانوني المفروض بموجب نظام أو لائحة (راجع: الفقرات ٣٤، ٣٥، ٨٦)

أ١٤٨. يعزز الاتساق في تقرير المحاسب القانوني، عندما تكون عملية الفحص قد تمت وفقاً لهذا المعيار، المصداقية في السوق العالمية عن طريق تسهيل التعرف على عمليات فحص القوائم المالية التي تمت وفقاً للمعايير المعترف بها عالمياً. ويمكن أن يشير تقرير المحاسب القانوني إلى هذا المعيار عندما تكون الاختلافات بين المتطلبات النظامية أو التنظيمية وهذا المعيار متعلقة فقط بتنسيق أو صيغة تقرير المحاسب القانوني، ويكون التقرير مستوفياً، كحد أدنى، متطلبات الفقرة ٨٦ من هذا المعيار. وبناءً عليه، يُعد المحاسب القانوني في مثل هذه الظروف أنه قد التزم بمتطلبات هذا المعيار، حتى عندما يكون التنسيق والصيغة المستخدمان في تقرير المحاسب القانوني محددين بموجب متطلبات تقرير نظامية أو تنظيمية. وفي حالة عدم تعارض المتطلبات المحددة في دولة معينة مع هذا المعيار، فإن اتباع التنسيق والصيغة الواردة في هذا المعيار يساعد مستخدمي تقرير المحاسب القانوني في التعرف بصورة أسهل على تقرير المحاسب القانوني الذي يكون معداً لعملية فحص للقوائم المالية تمت وفقاً لهذا المعيار. وفيما يتعلق بالحالات التي تفرض فيها الأنظمة أو اللوائح تنسيق وصيغة تقرير المحاسب القانوني بمصطلحات تختلف إلى حد كبير عن متطلبات هذا المعيار، فإنه يتم التعامل معها وفقاً لمتطلبات هذا المعيار المتعلقة بقبول ارتباطات الفحص واستمرار العلاقات مع العملاء.

تقرير المحاسب القانوني عن عمليات الفحص التي تمت وفقاً لكلٍ من المعايير ذات الصلة لدولة معينة وهذا المعيار (راجع: الفقرة ٨٦(و))

أ١٤٩. عندما يلتزم المحاسب القانوني بالمعايير الوطنية ذات الصلة بالإضافة إلى التزامه بمتطلبات هذا المعيار، فإن التقرير يمكن أن يشير إلى أن الفحص قد تم إجراؤه وفقاً لكل من هذا المعيار ووفقاً للمعايير الوطنية ذات الصلة للارتباطات الخاصة بفحص القوائم المالية. ولكن الإشارة إلى كلٍ من هذا المعيار والمعايير الوطنية ذات الصلة لا تُعدّ مناسبة في حال وجود تعارض بين متطلبات هذا المعيار ومتطلبات المعايير الوطنية ذات الصلة، وكان من شأن هذا التعارض أن يقود المحاسب القانوني إلى تكوين استنتاج مختلف أو إلى عدم تضمين فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر يتطلبها هذا المعيار في الظروف ذات الصلة. وفي مثل هذه الحالة، يشير تقرير المحاسب القانوني فقط إلى المعايير ذات الصلة (سواء هذا المعيار أو المعايير الوطنية ذات الصلة) التي تم إعداد تقريره وفقاً لها.

أمثلة توضيحية لتقارير الفحص (راجع: الفقرة ٨٦)

أ١٥٠. يحتوي الملحق الثاني من هذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير المحاسبين القانونيين عن فحص القوائم المالية وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في هذا المعيار.

التوثيق

توقيت توثيق أعمال الارتباط (راجع: الفقرة ٩٣)

أ١٥١. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) من المكتب تحديد هدف للجودة يقضي بأن يتم جمع الوثائق الخاصة بتوثيق أعمال الارتباط في الوقت المحدد بعد تاريخ تقرير الارتباط.

الملحق الأول

(راجع: الفقرة أ٥٦)

مثال توضيحي لخطاب ارتباط لفحص القوائم المالية التاريخية

فيما يلي مثال على خطاب ارتباط لفحص قوائم مالية ذات غرض عام (معدّة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى التي اعتمدتها الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين)، يوضح عملياً المتطلبات والإرشادات ذات الصلة الواردة في هذا المعيار. وهذا الخطاب ليس ملزماً، وإنما المقصود أن يكون نموذجاً إرشادياً قد يتم استخدامه جنباً إلى جنب مع الاعتبارات الواردة في هذا المعيار. وسيكون من اللازم تعديل هذا الخطاب وفقاً للمتطلبات والظروف الفردية. وقد تمت صياغته للإشارة إلى فحص قوائم مالية عن فترة تقرير واحدة، وقد يحتاج إلى تكييفه إذا كان من المقصود أو من المتوقع تطبيقه على عمليات فحص متكررة. وقد يكون من المناسب الحصول على مشورة قانونية لتحديد مناسبة أي خطاب مقترح.

***

يُوجَّه الخطاب إلى ممثل الإدارة المعني أو المكلفين بالحوكمة في الشركة (س):[١]

[*هدف ونطاق الفحص*]

لقد طلبتم[٢] أن نقوم بفحص القوائم المالية ذات الغرض العام للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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. ويسعدنا أن نؤكد لكم بموجب خطابنا هذا قبولنا وفهمنا لارتباط الفحص المطلوب منا.

وسنقوم بالفحص بهدف إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية. وسيكون استنتاجنا، إذا كان غير معدل، بالشكل التالي "استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن هذه القوائم المالية لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية (*أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ*) المركز المالي للشركة كما في [تاريخ] وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى التي اعتمدتها الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين."(*)

[*مسؤوليات المحاسب القانوني*]

سنقوم بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤٠٠) *"الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية"* المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) استنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية ككل ليست معدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) أيضاً الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

ويُعدّ فحص القوائم المالية وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) ارتباط تأكيد محدود. وسنقوم بتنفيذ الإجراءات، التي تتكون أساساً من طرح استفسارات على الإدارة وغيرها داخل المنشأة، بحسب مقتضى الحال، وتطبيق إجراءات تحليلية، وتقويم الأدلة التي تم الحصول عليها. وسنقوم أيضاً بتنفيذ المزيد من الإجراءات إذا علمنا بأمور تدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية ككل قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري. ويتم تنفيذ هذه الإجراءات

---

[١] يكون تحديد المخاطبين والإشارات في الخطاب وفقاً لما هو مناسب في ظل ظروف الارتباط، بما في ذلك الدولة ذات الصلة. ومن المهم الإشارة إلى الأشخاص المعنيين - انظر الفقرة ٣٦ من هذا المعيار.

[٢] في هذا الخطاب سيتم استخدام الإشارة إلى الضمائر "أنتم" و"نحن" و"لنا" وألفاظ "الإدارة" و"المكلفين بالحوكمة" و"المحاسب القانوني" أو سيتم تعديلها حسب مقتضى الحال تبعاً للظروف.

* تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإن العبارة التي سيتم استخدامها في نماذج تقارير المحاسب القانوني هي: "استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن هذه القوائم المالية لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية...."

لتمكيننا من إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠). وستعتمد الإجراءات المختارة على ما نعتبره ضرورياً من خلال تطبيقنا لحكمنا المهني، وبناءً على فهمنا للشركة (س) وبيئتها، وفهمنا للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتطبيقها في سياق الصناعة.

ولا يُعد الفحص مراجعة للقوائم المالية، وبناءً عليه:

(أ) فإن هناك خطر أكبر مقارنةً بالذي سيكون في المراجعة، يتمثل في احتمال عدم كشف الفحص عن التحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية التي يتم فحصها، حتى ولو تم تنفيذ الفحص بشكل سليم وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠).

(ب) فعند إبداء استنتاجنا المتوصل إليه من فحص القوائم المالية، سيمتنع تقريرنا عن القوائم المالية صراحةً عن إبداء أي رأي مراجعة في القوائم المالية.

[*مسؤوليات الإدارة وتحديد إطار التقرير المالي المنطبق (لأغراض هذا المثال، يُفترض أن المحاسب القانوني لم يقرر أن الأنظمة أو اللوائح تفرض تلك المسؤوليات بالشكل الواجب. ولذلك تم استخدام التوصيفات الواردة في الفقرة ٣٠(ب) من هذا المعيار).*]

سيتم إجراء الفحص على أساس أن [الادارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال][٣] يقرون ويفهمون أنهم يتحملون المسؤولية عمّا يلي:

(أ) الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية؛[٤]

(ب) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ؛

(ج) تمكيننا مما يلي:

(١) إمكانية الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون الإدارة على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد القوائم المالية وعرضها العادل مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

(٢) المعلومات الإضافية التي قد نطلبها من الإدارة لغرض الفحص؛

(٣) الوصول غير المقيد إلى الأشخاص داخل الشركة الذين نرى أنه من الضروري الحصول منهم على الأدلة.

وكجزء من الفحص، سنطلب من [الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال] تقديم مصادقة مكتوبة فيما يتعلق بالإفادات المقدمة لنا فيما يتعلق بالفحص.

ونتطلع إلى التعاون التام من جانب موظفي شركتكم أثناء الفحص.

[*معلومات أخرى ذات صلة*]

[*يتم إضافة أي معلومات أخرى، مثل الترتيبات المتعلقة بالأتعاب والفواتير وأي شروط أخرى خاصة، حسب مقتضى الحال.*]

[*التقرير*]

[*يتم إضافة إشارة مناسبة للشكل والمحتوى المتوقعين لتقرير المحاسب القانوني.*]

وقد يلزم تعديل شكل ومحتوى تقريرنا في ضوء النتائج المتوصل إليها من الفحص.

نرجو التفضل بتوقيع النسخة المرفقة من هذا الخطاب وإعادة إرسالها إلينا، بما يفيد علمكم بترتيبات فحصنا للقوائم المالية بما في ذلك مسؤوليات كل منا، وموافقتكم عليها.

---

[٣] يتم استخدام المصطلح المناسب تبعاً للظروف.

[٤] وفقاً للعرف السائد في المملكة فإن عبارة "إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة ..." لا تستخدم في المملكة.

[اسم المكتب]

أقر بالعلم والقبول بالنيابة عن الشركة (س)

(التوقيع)

.....

الاسم والوظيفة

التاريخ

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة أ١٥٠)

مثال توضيحي لتقارير فحص المحاسب القانوني

تقارير فحص عن القوائم المالية ذات الغرض العام

أمثلة توضيحية لتقارير فحص تحتوي على استنتاجات غير معدلة

- المثال التوضيحي (١): تقرير المحاسب القانوني عن القوائم المالية المُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل يهدف إلى تلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين (على سبيل المثال، المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة).

أمثلة توضيحية لتقارير فحص تحتوي على استنتاجات معدلة

- المثال التوضيحي (٢): تقرير محاسب قانوني يحتوي على استنتاج متحفظ بسبب تحريف جوهري واضح في القوائم المالية. والقوائم المالية معدّة وفقاً لإطار التزام مصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات لقطاع عريض من المستخدمين. (القوائم المالية معدة باستخدام إطار التزام)
- المثال التوضيحي (٣): تقرير محاسب قانوني يحتوي على استنتاج متحفظ بسبب عدم قدرة المحاسب القانوني على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة. (القوائم المالية معدة باستخدام إطار عرض عادل - خلاف المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية)
- المثال التوضيحي (٤): تقرير محاسب قانوني يحتوي على استنتاج معارض بسبب تحريف جوهري في القوائم المالية. (القوائم المالية معدة باستخدام إطار عرض عادل - المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية)
- المثال التوضيحي (٥): تقرير محاسب قانوني يحتوي على امتناع عن إبداء استنتاج بسبب عدم قدرة المحاسب القانوني على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة عن عناصر متعددة في القوائم المالية - مما ترتب عليه عدم قدرة المحاسب القانوني على استكمال الفحص. (القوائم المالية معدة باستخدام إطار عرض عادل - المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية)

تقارير فحص عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص

- المثال التوضيحي (٦): تقرير المحاسب القانوني عن القوائم المالية المُعدَّة وفقاً لأحكام تقرير مالي لعقد ما (إطار التزام، لأغراض هذا المثال التوضيحي).
- المثال التوضيحي (٧): تقرير محاسب قانوني عن قائمة مالية واحدة مُعدَّة وفقاً للأساس المحاسبي الخاص بالمقبوضات والمدفوعات النقدية (إطار عرض عادل، لأغراض هذا المثال التوضيحي).

المثال التوضيحي (١)

تتضمن الظروف ما يلي:

- **فحص مجموعة كاملة من القوائم المالية.**
- **تم إعداد القوائم المالية لغرض عام من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.**
- **تعكس شروط ارتباط الفحص وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في الفقرة (٣٠) من هذا المعيار.**
- **بالإضافة إلى فحص القوائم المالية، يتحمل المحاسب القانوني مسؤوليات تقرير أخرى بموجب نظام محلي.**

تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل

[المخاطبون المعنيون]

التقرير عن القوائم المالية[١]

لقد قمنا بفحص القوائم المالية المرفقة للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى.

مسؤولية الإدارة[٢] *عن القوائم المالية*

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه القوائم المالية وعرضها بشكل عادل وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة،[٣] وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

مسؤولية المحاسب القانوني

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية المرفقة. وقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤٠٠) *"الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية"* المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) استنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية ككل ليست معدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويتطلب منا هذا المعيار أيضاً الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

ويُعدّ فحص القوائم المالية وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) ارتباط تأكيد محدود. وينفذ المحاسب القانوني الإجراءات، التي تتكون أساساً من طرح استفسارات على الإدارة وغيرها داخل المنشأة، بحسب مقتضى الحال، وتطبيق إجراءات تحليلية، وتقويم الأدلة التي تم الحصول عليها.

وتُعد الإجراءات المنفذة في الفحص أقل بكثير من تلك المنفذة في المراجعة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.(*) وبناءً عليه، فإننا لا نبدي رأي مراجعة في هذه القوائم المالية.

---

١ العنوان الفرعي "التقرير عن القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

٢ أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

٣ عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، وهي المسؤولة عن ...". ووفقاً للعرف السائد في المملكة فإن هذه العبارة لا تستخدم في تقارير المحاسبين القانونيين.

* معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي معايير المراجعة الدولية كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أيا من متطلبات تلك المعايير.

الاستنتاج

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن هذه القوائم المالية لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية (أو *لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ*) المركز المالي للشركة (س) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير المحاسب القانوني تبعاً لطبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى التي يتحملها المحاسب القانوني.]

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٢)

تتضمن الظروف ما يلي:

- **فحص مجموعة كاملة من القوائم المالية بموجب نظام أو لائحة.**
- **قامت إدارة المنشأة بإعداد القوائم المالية لغرض عام وفقاً لإطار التقرير المالي (النظام س ص ع) للدولة (ص) (بعبارة أخرى، إطار تقرير مالي يشمل نظاماً أو لائحة، ومصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع واسع من المستخدمين، ولكنه ليس إطار عرض عادل).**
- **تعكس شروط ارتباط الفحص وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في الفقرة (٣٠) من هذا المعيار.**
- **استناداً إلى الفحص، فإن المخزون محرف. ويُعد التحريف جوهرياً ولكنه غير منتشر في القوائم المالية.**
- **بالإضافة إلى فحص القوائم المالية، يتحمل المحاسب القانوني مسؤوليات تقرير أخرى بموجب نظام محلي.**

تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل

[المخاطبون المعنيون]

التقرير عن القوائم المالية[٤]

لقد قمنا بفحص القوائم المالية المرفقة للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى.

مسؤولية الإدارة[٥] *عن القوائم المالية*

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه القوائم المالية وفقاً لنظام (س ص ع) لدولة (ص)، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

مسؤولية المحاسب القانوني

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية المرفقة. وقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤٠٠) *"الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية"* المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) استنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية ككل ليست معدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويتطلب منا هذا المعيار أيضاً الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

ويُعدّ فحص القوائم المالية وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) ارتباط تأكيد محدود. وينفذ المحاسب القانوني الإجراءات، التي تتكون أساساً من طرح استفسارات على الإدارة وغيرها داخل المنشأة، بحسب مقتضى الحال، وتطبيق إجراءات تحليلية، وتقويم الأدلة التي تم الحصول عليها.

وتُعد الإجراءات المنفذة في الفحص أقل بكثير من تلك المنفذة في المراجعة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي رأي مراجعة في هذه القوائم المالية.

أساس الاستنتاج المتحفظ

مخزون الشركة مُسجل في قائمة المركز المالي بمبلغ ×××. ولم تظهر الإدارة المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل، ولكنها أظهرته

---

[٤] العنوان الفرعي "التقرير عن القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

[٥] أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

بالتكلفة فقط، مما يشكل خروجاً عن متطلبات إطار التقرير المالي (النظام س ص ع) للدولة (ص). 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.

الاستنتاج المتحفظ

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وباستثناء تأثيرات الأمر الموضح في فقرة أساس الاستنتاج المتحفظ، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية للشركة (س) غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي (النظام س ص ع) للدولة (ص).

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير المحاسب القانوني تبعاً لطبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى التي يتحملها المحاسب القانوني.]

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٣)

تتضمن الظروف ما يلي:

- **فحص مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام المُعدَّة من قبل إدارة المنشأة وفقاً لـ [إطار تقرير مالي يهدف إلى تحقيق العرض العادل خلافاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى التي اعتمدتها الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين].**
- **تعكس شروط ارتباط الفحص وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في الفقرة (٣٠) من هذا المعيار.**
- **لم يكن المحاسب القانوني قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة فيما يتعلق بأحد الاستثمارات في منشأة أجنبية تابعة. وتُعدّ التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة جوهرية ولكنها غير منتشرة في القوائم المالية.**
- **لا يتحمل المحاسب القانوني مسؤوليات تقرير أخرى بموجب نظام محلي إضافة إلى فحص القوائم المالية الموحدة.**

تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل

[المخاطبون المعنيون]

لقد قمنا بفحص القوائم المالية المرفقة للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى.

مسؤولية الإدارة[٦] عن القوائم المالية

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه القوائم المالية وعرضها بشكل عادل وفقاً لـ [اسم إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية]،[٧] وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

مسؤولية المحاسب القانوني

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية المرفقة. وقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤٠٠) *"الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية"* المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) استنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية ككل ليست معدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويتطلب منا هذا المعيار أيضاً الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

ويُعدّ فحص القوائم المالية وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) ارتباط تأكيد محدود. وينفذ المحاسب القانوني الإجراءات، التي تتكون أساساً من طرح استفسارات على الإدارة وغيرها داخل المنشأة، بحسب مقتضى الحال، وتطبيق إجراءات تحليلية، وتقويم الأدلة التي تم الحصول عليها.

وتُعد الإجراءات المنفذة في الفحص أقل بكثير من تلك المنفذة في المراجعة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي رأي مراجعة في هذه القوائم المالية.

---

[٦] أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

[٧] عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "الإدارة هي المسؤولة عن إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً لـ [اسم إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية]، وهي المسؤولة عن ..."

أساس الاستنتاج المتحفظ

تم تسجيل استثمار الشركة (س) في الشركة (ص)، وهي منشأة أجنبية زميلة تم الاستحواذ عليها خلال العام، وتتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية، بمبلغ ××× في قائمة المركز المالي 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 نكن قادرين على الوصول إلى المعلومات المالية ذات الصلة للشركة (ص) المتعلقة بالمبلغ الدفتري لاستثمار الشركة (س) في الشركة (ص) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وحصة الشركة (س) في صافي دخل الشركة (ص) لنفس السنة. وبناءً عليه، فلم نكن قادرين على تنفيذ الإجراءات التي نراها ضرورية.

الاستنتاج المتحفظ

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر الموضح في فقرة أساس الاستنتاج المتحفظ، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية المرفقة لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو *لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ*) المركز المالي للشركة (س) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لـ [اسم إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٤)

تتضمن الظروف ما يلي:

- **فحص القوائم المالية الموحدة ذات الغرض العام المُعدَّة من قبل إدارة الشركة الأم وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى التي اعتمدتها الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.**
- **تعكس شروط ارتباط الفحص وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في الفقرة (٣٠) من هذا المعيار.**
- **القوائم المالية محرّفة بشكلٍ جوهري بسبب عدم توحيد منشأة تابعة. ويعد التحريف الجوهري منتشراً في القوائم المالية. ولم يتم تحديد تأثيرات التحريف على القوائم المالية، لأنه لم يكن من الممكن عملياً القيام بذلك.**
- **لا يتحمل المحاسب القانوني مسؤوليات تقرير أخرى بموجب نظام محلي إضافة إلى فحص القوائم المالية الموحدة.**

تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل

[المخاطبون المعنيون]

التقرير عن القوائم المالية الموحدة[٨]

لقد قمنا بفحص القوائم المالية الموحدة المرفقة للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل الموحدة، 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.

مسؤولية الإدارة[٩] عن القوائم المالية

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه القوائم المالية الموحدة وعرضها بشكل عادل، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية،[١٠] والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية موحدة خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

مسؤولية المحاسب القانوني

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية الموحدة المرفقة. وقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤٠٠) *"الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية"* المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) استنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية ككل ليست معدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويتطلب منا هذا المعيار أيضاً الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

ويُعدّ فحص القوائم المالية الموحدة وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) ارتباط تأكيد محدود. وينفذ المحاسب القانوني الإجراءات، التي تتكون أساساً من طرح استفسارات على الإدارة وغيرها داخل المنشأة، بحسب مقتضى الحال، وتطبيق إجراءات تحليلية، وتقويم الأدلة التي تم الحصول عليها.

---

[٨] العنوان الفرعي "التقرير عن القوائم المالية الموحدة" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

[٩] أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

[١٠] عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة ...". ووفقاً للعرف السائد في المملكة فإن هذه العبارة لا تستخدم في تقارير المحاسبين القانونيين.

وتُعد الإجراءات المنفذة في الفحص أقل بكثير من تلك المنفذة في المراجعة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي رأي مراجعة في هذه القوائم المالية الموحدة.

أساس الاستنتاج المعارض

كما هو مبين في الإيضاح ×، لم توحد الشركة القوائم المالية للمنشأة التابعة (ص) التي استحوذت عليها الشركة خلال عام ٢٠×١، لأنها لم تكن قادرة على تحديد القيم العادلة لبعض الأصول والالتزامات المهمة للمنشأة التابعة في تاريخ الاستحواذ. ولذلك تمت المحاسبة عن هذا الاستثمار على أساس التكلفة. وبموجب المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، كان ينبغي توحيد المنشأة التابعة لأنها مسيطر عليها من جانب الشركة. ولو كانت المنشأة التابعة (ص) قد تم توحيدها، لكان العديد من العناصر في القوائم المالية المرفقة قد تأثر بشكلٍ جوهري.

الاستنتاج المعارض

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وبسبب أهمية الأمر الذي تمت مناقشته في فقرة "أساس الاستنتاج المعارض"، فإن القوائم المالية الموحدة لا تعرض بشكل عادل (أو *لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ*) المركز المالي للشركة (س) ومنشآتها التابعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى التي اعتمدتها الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير المحاسب القانوني تبعاً لطبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى التي يتحملها المحاسب القانوني.]

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٥)

تتضمن الظروف ما يلي:

- **فحص مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام المُعدَّة من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى التي اعتمدتها الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.**
- **تعكس شروط ارتباط الفحص وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في الفقرة (٣٠) من هذا المعيار.**
- **لم يكن المحاسب القانوني قادراً على تكوين استنتاج بشأن القوائم المالية نظراً لعدم قدرته على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة حول العديد من العناصر في القوائم المالية، ويعتقد المحاسب القانوني أن التأثير جوهري ومنتشر في القوائم المالية. وبشكل أكثر تحديداً، لم يكن المحاسب القانوني قادراً على الحصول على أدلة حول المخزون الفعلي والمبالغ مستحقة التحصيل للمنشأة.**

تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل

[المخاطبون المعنيون]

لقد تم تكليفنا بفحص القوائم المالية المرفقة للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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.

مسؤولية الإدارة[١١] عن القوائم المالية

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه القوائم المالية وعرضها بشكل عادل، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية،[١٢] والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

مسؤولية المحاسب القانوني

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية المرفقة. وبسبب الأمر الموضح في فقرة أساس الامتناع عن إبداء استنتاج، فإننا لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتوفير أساس لإبداء استنتاج بشأن القوائم المالية.

أساس الامتناع عن إبداء استنتاج

لم تقم الإدارة بإجراء جرد للمخزون الفعلي المتاح في نهاية العام. ولم نكن قادرين على تنفيذ الإجراءات التي نراها ضرورية فيما يتعلق بكميات المخزون التي كانت موجودة في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، والظاهرة بـ××× في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠×١.

وإضافة لذلك، فإن إدخال نظام إلكتروني جديد للمبالغ مستحقة التحصيل في شهر سبتمبر عام ٢٠×١ أدى إلى أخطاء عديدة في تلك المبالغ وفي المخزون. وحتى تاريخ تقريرنا، كانت الإدارة لا تزال بصدد تدارك أوجه القصور في النظام وتصحيح الأخطاء. 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.

---

[١١] أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

[١٢] عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة ...". ووفقاً للعرف السائد في المملكة فإن هذه العبارة لا تستخدم في تقارير المحاسبين القانونيين.

الامتناع عن إبداء استنتاج

بسبب أهمية الأمور الموضحة في فقرة أساس الامتناع عن إبداء استنتاج، فلم نكن قادرين على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتكوين استنتاج بشأن القوائم المالية المرفقة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي استنتاج بشأن هذه القوائم المالية.

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٦)

تتضمن الظروف ما يلي:

- **تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً لأحكام تقرير مالي لعقد ما (بعبارة أخرى، إطار ذو غرض خاص)، للالتزام بأحكام العقد. ولا تملك الإدارة إمكانية اختيار إطار التقرير المالي.**
- **إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار التزام.**
- **تعكس شروط ارتباط الفحص وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في الفقرة (٣٠) من هذا المعيار.**
- **ثمة قيد مفروض على توزيع تقرير المحاسب القانوني أو استخدامه.**

تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل

[المخاطبون المعنيون]

لقد قمنا بفحص القوائم المالية المرفقة للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى. وقد قامت إدارة الشركة (س) بإعداد القوائم المالية على أساس أحكام التقرير المالي في البند (ي) من العقد المؤرخ في ١ يناير ٢٠×١ بين الشركة (س) والشركة (ص) ("العقد").

مسؤولية الإدارة[١٣] عن القوائم المالية

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه القوائم المالية وفقاً لأحكام التقرير المالي للبند (ي) من العقد، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

مسؤولية المحاسب القانوني

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية المرفقة. وقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤٠٠) *"لارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية"* المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) استنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية ككل ليست معدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويتطلب منا هذا المعيار أيضاً الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

ويُعدّ فحص القوائم المالية وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) ارتباط تأكيد محدود. وينفذ المحاسب القانوني الإجراءات، التي تتكون أساساً من طرح استفسارات على الإدارة وغيرها داخل المنشأة، بحسب مقتضى الحال، وتطبيق إجراءات تحليلية، وتقويم الأدلة التي تم الحصول عليها.

وتُعد الإجراءات المنفذة في الفحص أقل بكثير من تلك المنفذة في المراجعة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي رأي مراجعة في هذه القوائم المالية.

الاستنتاج

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن هذه القوائم المالية غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لأحكام التقرير المالي الواردة في البند (ي) من العقد.

الأساس المحاسبي وتقييد التوزيع والاستخدام

بدون تعديل استنتاجنا، نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالقوائم المالية، الذي يوضح الأساس المحاسبي. وقد تم إعداد القوائم المالية

[١٣] أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

لمساعدة الشركة (س) في الالتزام بأحكام التقرير المالي للعقد المُشار إليه أعلاه. ونتيجة لذلك، فإن القوائم المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. وتقريرنا مُعدّ فقط للشركة (س) والشركة (ص)، ولا ينبغي توزيعه على، أو استخدامه من قبل، أي أطراف أخرى بخلاف الشركة (س) أو الشركة (ص).

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٧)

تتضمن الظروف ما يلي:

- **فحص قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية.**
- **أعدت إدارة المنشأة القائمة المالية وفقاً للأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية استجابة لطلب مستلَم من دائن بالحصول على معلومات التدفقات النقدية. وقد تم الاتفاق بين المنشأة والدائن على الأساس المحاسبي المطبق في إعداد القائمة المالية.**
- **إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار عرض عادل يهدف إلى تلبية احتياجات مستخدمين محددين إلى المعلومات المالية.**
- **حدد المحاسب القانوني أنه من المناسب أن يستخدم في استنتاجه عبارة "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية".**
- **تعكس شروط ارتباط الفحص وصف مسؤولية الإدارة عن القائمة المالية المنصوص عليه في الفقرة (٣٠) من هذا المعيار.**
- **لا يوجد قيد مفروض على توزيع تقرير المحاسب القانوني أو استخدامه.**

تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل

[المخاطبون المعنيون]

لقد قمنا بفحص قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية المرفقة للشركة (س) عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وملخص للسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى (يشار إليها معاً بلفظ "القائمة المالية"). وقد قامت إدارة الشركة (س) بإعداد القائمة المالية باستخدام الأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية الموضح في الإيضاح X.

مسؤولية الإدارة[١٤] عن القائمة المالية

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه القائمة المالية وعرضها بشكل عادل وفقاً للأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية الموضح في الإيضاح X، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية لتمكينها من إعداد قائمة مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

مسؤولية المحاسب القانوني

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن القائمة المالية المرفقة. وقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤٠٠) *"الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية"* المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) استنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القائمة المالية ليست معدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويتطلب منا هذا المعيار أيضاً الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

ويُعدّ فحص القوائم المالية وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) ارتباط تأكيد محدود. وينفذ المحاسب القانوني الإجراءات، التي تتكون أساساً من طرح استفسارات على الإدارة وغيرها داخل المنشأة، بحسب مقتضى الحال، وتطبيق إجراءات تحليلية، وتقويم الأدلة التي تم الحصول عليها.

وتُعد الإجراءات المنفذة في الفحص أقل بكثير من تلك المنفذة في المراجعة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي رأي مراجعة في هذه القائمة المالية.

الاستنتاج

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن هذه القائمة المالية لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو *لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ*) المقبوضات والمدفوعات النقدية للشركة (س) في السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وفقاً للأساس

[١٤] أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية الموضح في الإيضاح X.

الأساس المحاسبي

بدون تعديل استنتاجنا، نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالقائمة المالية، الذي يوضح الأساس المحاسبي. وقد تم إعداد القائمة المالية لتوفير معلومات للدائن (ص). ونتيجة لذلك، فإن القائمة المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى.

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

معيار ارتباطات الفحص (٢٤١٠): فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار الفحص (٢٤١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠)

فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة

(يسري هذا المعيار على أعمال فحص المعلومات المالية الأولية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	١-٣
المبادئ العامة لفحص المعلومات المالية الأولية	٤–٦
هدف ارتباط فحص المعلومات المالية الأولية	٧–٩
الاتفاق على شروط الارتباط	١٠–١١
إجراءات فحص المعلومات المالية الأولية	١٢-٢٩
تقويم التحريفات	٣٠–٣٣
إفادات الإدارة	٣٤-٣٥
مسؤولية المراجع عن المعلومات المرفقة	٣٦–٣٧
الاتصال	٣٨–٤٢
إعداد تقرير عن طبيعة ومدى ونتائج فحص المعلومات المالية الأولية	٤٣–٦٣
التوثيق	٦٤
تاريخ السريان	٦٥

الملحق الأول: مثال لخطاب ارتباط لفحص المعلومات المالية الأولية

الملحق الثاني: الإجراءات التحليلية التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند تنفيذ فحص لمعلومات مالية أولية

الملحق الثالث: مثال لخطاب إفادات الإدارة

الملحق الرابع: أمثلة لتقارير فحص المعلومات المالية الأولية

الملحق الخامس: أمثلة لتقارير فحص تحتوي على استنتاج متحفظ بسبب الخروج عن إطار التقرير المالي المنطبق

الملحق السادس: أمثلة لتقارير فحص تحتوي على استنتاج متحفظ بسبب قيد على النطاق لم تفرضه الإدارة

الملحق السابع: أمثلة لتقارير فحص تحتوي على استنتاج معارض بسبب الخروج عن إطار التقرير المالي المنطبق

ينبغي قراءة المعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) *"فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"* جنباً إلى جنب مع *التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.*

مقدمة

١. الغرض من هذا المعيار الدولي لارتباطات الفحص هو وضع معايير وتقديم إرشادات عن المسؤوليات المهنية للمراجع عندما يتولى ارتباطاً لفحص المعلومات المالية الأولية لأحد عملاء المراجعة، وكذلك عن شكل التقرير ومحتواه. ويُستخدم مصطلح "المراجع" خلال هذا المعيار، ليس بسبب أن المراجع يُنفذ إحدى مهام المراجعة، وإنما لأن نطاق هذا المعيار يقتصر على فحص المعلومات المالية الأولية الذي ينفِّذه المراجع المستقل للقوائم المالية للمنشأة.

٢. لأغراض هذا المعيار، فإن المعلومات المالية الأولية هي المعلومات المالية المُعدَّة والمعروضة وفقاً لإطار تقرير مالي منطبق[١] وهي تشمل إما مجموعة كاملة أو مختصرة من القوائم المالية لفترة أقل من السنة المالية للمنشأة.

٣. **ينبغي على المراجع الذي يتم تكليفه بتنفيذ فحص للمعلومات المالية الأولية أن يُنفذ الفحص وفقاً لهذا المعيار.** ويتوصل المراجع خلال تنفيذه لمراجعة القوائم المالية السنوية إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية. وعندما يتم تكليف المراجع بفحص المعلومات المالية الأولية، فإن هذا الفهم يتم تحديثه من خلال الاستفسارات التي تتم أثناء الفحص، ويستعين به المراجع في تركيز استفساراته التي سيتم طرحها، والإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى التي سيتم تطبيقها. أما المحاسب القانوني الذي يتم تكليفه بتنفيذ فحص للمعلومات المالية الأولية، والذي لا يكون هو مراجع المنشأة، فإنه يُنفذ الفحص وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية". وحيث إن المحاسب القانوني لا يملك عادةً نفس فهم المراجع للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، فإنه يحتاج لطرح استفسارات وتنفيذ إجراءات مختلفة لتحقيق هدف الفحص.

٣أ. يستهدف هذا المعيار فحص المعلومات المالية الأولية الذي ينفذه مراجع المنشأة. ومع ذلك، فإنه يُطبَّق بعد تكييفه حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة عندما يتولى مراجع المنشأة ارتباطاً لفحص معلومات مالية تاريخية أخرى بخلاف المعلومات المالية الأولية لأحد عملاء المراجعة[#].

المبادئ العامة لفحص المعلومات المالية الأولية

٤. **ينبغي أن يلتزم المراجع بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة الخاصة بمراجعة القوائم المالية السنوية للمنشأة.** وتحكم هذه المتطلبات المسلكية المسؤوليات المهنية للمراجع في المجالات الآتية: الاستقلال والنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني والمعايير الفنية.

٥. **ينبغي على المراجع تطبيق إجراءات رقابة الجودة المنطبقة على كل ارتباط.** وتتضمن عناصر رقابة الجودة ذات الصلة بكل ارتباط مسؤوليات القيادة عن جودة الارتباط، والمتطلبات المسلكية، وقبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، وتعيين فرق الارتباط، وتنفيذ الارتباط، والمتابعة.

٦. **ينبغي على المراجع التخطيط للفحص وتنفيذه مع الالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني، مع إدراك أنه قد توجد ظروف تكون سبباً في حاجة المعلومات المالية الأولية إلى إدخال تعديل جوهري عليها حتى تكون مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.** والمقصود بالموقف السلوكي القائم على نزعة الشك المهني أن يقوم المراجع بعمل تقييم نقدي، بعقلية متسائلة، لصحة الأدلة التي تم الحصول عليها، وأن يكون منتبهاً للأدلة التي تتناقض مع المستندات أو الإفادات المقدمة من إدارة المنشأة، أو تثير الشك في إمكانية الاعتماد عليها.

هدف ارتباط فحص المعلومات المالية الأولية

٧. يتمثل الهدف من إجراء ارتباط لفحص المعلومات المالية الأولية في تمكين المراجع من إبداء استنتاج، على أساس الفحص، عمّا إذا كان قد نما إلى علمه ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويطرح المراجع استفسارات، وينفذ إجراءات تحليلية وإجراءات فحص أخرى من أجل أن يخفِّض إلى مستوى معتدل خطر إبداء استنتاج غير مناسب عندما تكون المعلومات المالية الأولية مُحرَّفة بشكلٍ جوهري.

---

[١] على سبيل المثال، المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة والمعتمدة في المملكة العربية السعودية

[#] تم إدراج الفقرة ٣أ، والحاشية السفلية رقم ٤ في هذا المعيار في ديسمبر ٢٠٠٧ لتوضيح تطبيق المعيار.

٨. يختلف الهدف من فحص المعلومات المالية الأولية بشكلٍ كبير عن هدف المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.(*) ولا يوفر فحص المعلومات المالية الأولية أساساً لإبداء رأي عمّا إذا كانت المعلومات المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، أو أنها معروضة بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

٩. على عكس المراجعة، لا يهدف الفحص للوصول إلى تأكيد معقول بأن المعلومات المالية الأولية تخلو من التحريف الجوهري. ويتألف الفحص من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. وقد يلفت الفحص انتباه المراجع لأمورٍ مهمة تؤثر على المعلومات المالية الأولية، ولكنه لا يوفر جميع الأدلة التي تُطلب في المراجعة.

الاتفاق على شروط الارتباط

١٠. **ينبغي أن يتفق المراجع والعميل على شروط الارتباط.**

١١. تُسجل عادةً شروط الارتباط المتفق عليها في خطاب ارتباط. ويساعد هذا الشكل من أشكال الاتصال في تجنب سوء الفهم فيما يتعلق بطبيعة الارتباط، وتحديداً فيما يتعلق بهدف الفحص ونطاقه، ومسؤوليات الإدارة، ومدى مسؤوليات المراجع، والتأكيد الذي سيتم الوصول إليه، وطبيعة وشكل التقرير. ويغطي هذا الخطاب عادةً الأمور الآتية:

- الهدف من فحص المعلومات المالية الأولية.
- نطاق الفحص.
- مسؤولية الإدارة عن المعلومات المالية الأولية.
- مسؤولية الإدارة عن وضع نظام فعال للرقابة الداخلية ذات الصلة بإعداد المعلومات المالية الأولية، والحفاظ عليه.
- مسؤولية الإدارة عن إتاحة جميع السجلات المالية وما يتعلق بها من معلومات للمراجع.
- موافقة الإدارة على تقديم إفادات مكتوبة للمراجع لتأكيد الإفادات المقدمة شفهياً أثناء الفحص، بالإضافة إلى الإفادات الضمنية في سجلات المنشأة.
- الشكل والمحتوى المتوقعين للتقرير الذي سيصدر، بما في ذلك تحديد هوية المخاطب بالتقرير.
- موافقة الإدارة على أنه في حال إشارة أي مستند يحتوي على المعلومات المالية الأولية إلى أن تلك المعلومات المالية الأولية قد تم فحصها من قبل مراجع المنشأة، فإن تقرير الفحص سيتم تضمينه أيضاً في هذا المستند.

ويحتوي الملحق الأول لهذا المعيار على مثال توضيحي لخطاب ارتباط. ويمكن أيضاً دمج شروط ارتباط لفحص المعلومات المالية الأولية مع شروط ارتباط لمراجعة القوائم المالية السنوية.

إجراءات فحص المعلومات المالية الأولية

فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية بها

١٢. **ينبغي أن يكون لدى المراجع فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، المتعلقة بإعداد كلٍ من المعلومات المالية السنوية والأولية، بشكل يكفي للتخطيط للارتباط وتنفيذه، وحتى يكون قادراً على:**

(أ) **تحديد أنواع التحريفات الجوهرية المحتملة والنظر في احتمال حدوثه؛**

(ب) **اختيار الاستفسارات والإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى التي ستوفر للمراجع أساساً لإعداد تقرير عمّا إذا كان قد نما إلى علمه ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.**

---

* معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي معايير المراجعة الدولية، كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أيا من متطلبات تلك المعايير.

١٣. وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"، فإن المراجع الذي راجع القوائم المالية للمنشأة لفترة سنوية واحدة أو أكثر، يكون قد توصل إلى فهمٍ للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، المتعلقة بإعداد المعلومات المالية السنوية، وكان هذا الفهم كافياً للقيام بالمراجعة. وعند التخطيط لفحص المعلومات المالية الأولية، يُحدّث المراجع هذا الفهم. ويتوصل المراجع أيضاً إلى فهمٍ كافٍ للرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد المعلومات المالية الأولية، حيث إنها قد تختلف عن الرقابة الداخلية المتعلقة بالمعلومات المالية السنوية.

١٤. يستخدم المراجع فهمه للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، لتحديد الاستفسارات التي سيتم طرحها والإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى التي سيتم تطبيقها، وتحديد الأحداث أو المعاملات أو الإقرارات المعينة التي يمكن طرح الاستفسارات بشأنها أو التي يمكن تطبيق الإجراءات التحليلية أو إجراءات الفحص الأخرى عليها.

١٥. تتضمن عادةً الإجراءات التي ينفذها المراجع لتحديث فهمه للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، ما يلي:

- قراءة الوثائق الخاصة بمراجعة السنة السابقة وعمليات فحص الفترة (الفترات) الأولية السابقة في السنة الحالية والفترة (الفترات) الأولية المقابلة لها في السنة السابقة، وذلك بالقدر اللازم لتمكين المراجع من تحديد الأمور التي قد تؤثر على المعلومات المالية الأولية للفترة الحالية.
- النظر في أي مخاطر مهمة تم التعرف عليها عند مراجعة القوائم المالية للسنة السابقة، بما في ذلك مخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.
- قراءة أحدث المعلومات المالية السنوية والمعلومات المالية الأولية للفترات السابقة القابلة للمقارنة.
- النظر في الأهمية النسبية مع الرجوع إلى إطار التقرير المالي المنطبق المتعلق بالمعلومات المالية الأولية للمساعدة في تحديد طبيعة ومدى الإجراءات التي سيتم تنفيذها وتقويم تأثير التحريفات.
- النظر في طبيعة أي تحريفات جوهرية مُصحَّحة، وأي تحريفات غير جوهرية غير مُصحَّحة تم اكتشافها في القوائم المالية للسنة السابقة.
- النظر في الأمور المُهمة المتعلقة بالمحاسبة المالية والتقرير المالي، والتي قد تكون لها أهمية دائمة مثل أوجه القصور المُهمة في الرقابة الداخلية.
- النظر في نتائج أي إجراءات مراجعة تم تنفيذها فيما يتعلق بالقوائم المالية للسنة الحالية.
- النظر في نتائج أية مراجعة داخلية تم تنفيذها والإجراءات اللاحقة التي اتخذتها الإدارة.
- الاستفسار من الإدارة عن نتائج تقييمها لخطر احتمال تحريف المعلومات المالية الأولية بشكلٍ جوهري نتيجة لغش.
- الاستفسار من الإدارة عن تأثير التغييرات في أنشطة أعمال المنشأة.
- الاستفسار من الإدارة عن أي تغييرات مهمة في الرقابة الداخلية والتأثير المحتمل لأي من تلك التغييرات على إعداد المعلومات المالية الأولية.
- الاستفسار من الإدارة عن الآلية التي أُعدت بها المعلومات المالية الأولية، ومدى إمكانية الاعتماد على السجلات المحاسبية الأساسية التي تتفق أو تتطابق معها المعلومات المالية الأولية.

١٦. يحدد المراجع طبيعة إجراءات الفحص، إن وجدت، التي سيتم تنفيذها على مكونات المجموعة ويقوم، عند الاقتضاء، بإبلاغ هذه الأمور للمراجعين الآخرين المشاركين في الفحص. وتتضمن العوامل التي سيتم أخذها في الحسبان الأهمية النسبية للمعلومات المالية الأولية لمكونات المجموعة وخطر التحريف فيها، وفهم المراجع لمدى المركزية أو عدم المركزية في الرقابة الداخلية المطبقة على إعداد هذه المعلومات.

١٧. من أجل التخطيط لفحص المعلومات المالية الأولية، وإجراء هذا الفحص، ينبغي على المراجع المكلف حديثاً، والذي لم ينفذ بعد مراجعة للقوائم المالية السنوية وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، أن يتوصل إلى فهمٍ للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، المتعلقة بإعداد كلٍ من المعلومات المالية السنوية والأولية.

١٨. يمكّن هذا الفهم المراجع من تركيز الاستفسارات المطروحة، والإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى المطبقة عند تنفيذ فحص للمعلومات المالية الأولية وفقاً لهذا المعيار. وفي إطار التوصل إلى هذا الفهم، يطرح المراجع عادةً استفسارات على المراجع السابق ويقوم، متى كان ذلك ممكناً عملياً، بفحص وثائق المراجع السابق عن المراجعة السنوية السابقة، وعن أي فترات أولية سابقة في السنة الحالية تم فحصها من قبل المراجع السابق. وعند القيام بذلك، يأخذ المراجع في الحسبان طبيعة أي تحريفات مُصحَّحة، وأي تحريفات غير مُصحَّحة قام بتجميعها المراجع السابق، وأي مخاطر مهمة، بما في ذلك مخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، والأمور المحاسبية المهمة وأي أمور تتعلق بعملية التقرير قد تكون لها أهمية دائمة، مثل أوجه القصور المُهمة في الرقابة الداخلية.

الاستفسارات والإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى

١٩. **ينبغي على المراجع طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتنفيذ إجراءات تحليلية وإجراءات فحص أخرى لتمكينه من أن يستنتج، على أساس الإجراءات المُنفذة، ما إذا كان قد نما إلى علمه ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.**

٢٠. لا يتطلب ارتباط الفحص عادةً إجراء اختبارات للسجلات المحاسبية من خلال الفحص المادي أو الملاحظة أو المصادقة. وتقتصر عادةً الإجراءات اللازمة لتنفيذ فحص للمعلومات المالية الأولية على طرح استفسارات بشكل أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق الإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى، بدلاً من تأييد المعلومات التي تم الحصول عليها بشأن الأمور المحاسبية المهمة المتعلقة بالمعلومات المالية الأولية. وتتأثر طبيعة ومدى الاستفسارات المطروحة والإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى المُنفذَّة بفهم المراجع للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، ونتائج تقييمات المخاطر فيما يتعلق بالمراجعة السابقة، ونظر المراجع في الأهمية النسبية المتعلقة بالمعلومات المالية الأولية.

٢١. ينفذ المراجع عادةً الإجراءات الآتية:

- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين والمكلفين بالحوكمة واللجان المعنية الأخرى للتعرف على الأمور التي قد تؤثر على المعلومات المالية الأولية، والاستفسار عن الأمور التي تم تناولها في الاجتماعات التي لا توجد لها محاضر متاحة، والتي قد تؤثر على المعلومات المالية الأولية.
- النظر في تأثير الأمور التي نشأ عنها تعديل في تقرير المراجعة أو الفحص، إن وجد هذا التأثير، وفي التعديلات المحاسبية أو التحريفات غير المُعدَّلة، في وقت المراجعة أو عمليات الفحص السابقة.
- الاتصال، متى كان ذلك مناسباً، بالمراجعين الآخرين الذين ينفذون فحصاً للمعلومات المالية الأولية الخاصة بالمكونات المُهمة في المنشأة المعدة للتقرير محل الفحص.
- الاستفسار عمّا يلي من أعضاء الإدارة المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وغيرهم من الأشخاص حسب مقتضى الحال:
  - ما إذا كان قد تم إعداد وعرض المعلومات المالية الأولية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
  - ما إذا كانت هناك أي تغييرات في المبادئ المحاسبية أو في طرق تطبيقها.
  - ما إذا كانت هناك أي معاملات جديدة استلزمت تطبيق مبدأ محاسبي جديد.
  - ما إذا كانت المعلومات المالية الأولية تحتوي على أي تحريفات معروفة غير مُصحَّحة.
  - المواقف غير المعتادة أو المُعقدة التي يمكن أن تكون قد أثرت على المعلومات المالية الأولية، مثل تجميع الأعمال أو استبعاد قطاع أعمال.
  - الافتراضات المُهمة ذات الصلة بقياس القيمة العادلة أو الإفصاحات المتعلقة بها، ونية الإدارة وقدرتها على تنفيذ تصرفات معينة نيابة عن المنشأة.
  - ما إذا كانت المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تمت المحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب في المعلومات المالية الأولية.
  - التغييرات المُهمة في التعهدات والالتزامات التعاقدية.

- التغييرات المُهمة في الالتزامات المحتملة بما في ذلك الدعاوى القضائية أو المطالبات.
- الالتزام بشروط الديون.
- الأمور التي تثير تساؤلات أثناء تطبيق إجراءات الفحص.
- المعاملات المُهمة التي تتم في الأيام القليلة الأخيرة من الفترة الأولية أو الأيام القليلة الأولى من الفترة الأولية التالية.
- المعرفة بأي غش أو غش مشتبه فيه يؤثر على المنشأة ويكون من بين المتورطين فيه:
  - الإدارة؛ أو
  - الموظفون الذي لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية؛ أو
  - أشخاص آخرون، عندما يُحتمل أن يكون للغش تأثير جوهري على المعلومات المالية الأولية.
- المعرفة بأي مزاعم أبلغ عنها موظفون أو موظفون سابقون أو محللون أو سلطات تنظيمية أو آخرون، تدل على وجود غش، أو غش مشتبه فيه، يؤثر على المعلومات المالية الأولية.
- المعرفة بأية حالة فعلية أو محتملة من حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، التي قد يكون لها تأثير جوهري على المعلومات المالية الأولية.

- تطبيق الإجراءات التحليلية على المعلومات المالية الأولية بهدف تحديد العلاقات والبنود الفردية التي تبدو غير معتادة، والتي قد تعكس تحريفاً جوهرياً في المعلومات المالية الأولية. وقد تتضمن الإجراءات التحليلية تحليل النسب والأساليب الإحصائية مثل تحليل الاتجاهات أو تحليل الانحدار، وقد يتم تنفيذ هذه الإجراءات يدوياً أو باستخدام أساليب بمساعدة الحاسب. ويحتوي الملحق الثاني من هذا المعيار على أمثلة للإجراءات التحليلية التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند تنفيذ فحص للمعلومات المالية الأولية.
- قراءة المعلومات المالية الأولية، والنظر فيما إذا كان قد نما إلى علم المراجع ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية ليست مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

٢٢. قد ينفذ المراجع العديد من إجراءات الفحص قبل إعداد المنشأة للمعلومات المالية الأولية أو بالتزامن مع إعدادها. فعلى سبيل المثال، قد يكون من الممكن عملياً تحديث فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية، والبدء في قراءة المحاضر المنطبقة قبل نهاية الفترة الأولية. ويسمح أيضاً تنفيذ بعضٍ إجراءات الفحص في وقت مبكر من الفترة الأولية بالتحديد المبكر للأمور المحاسبية المُهمة التي تؤثر على المعلومات المالية الأولية، وبالنظر في مثل هذه الأمور.

٢٣. إن المراجع الذي ينفذ الفحص للمعلومات المالية الأولية يتم تكليفه أيضاً بتنفيذ مراجعة للقوائم المالية السنوية للمنشأة. ولأغراض المواءمة والكفاءة، قد يقرر المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة معينة بالتزامن مع فحص المعلومات المالية الأولية. فعلى سبيل المثال، المعلومات المكتسبة من قراءة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة فيما يتصل بفحص المعلومات المالية الأولية، قد تُستخدم أيضاً في المراجعة السنوية. وقد يقرر المراجع أيضاً أن ينفذ، في وقت الفحص الأولي، إجراءات مراجعة سيكون من اللازم تنفيذها لغرض مراجعة القوائم المالية السنوية، على سبيل المثال، تنفيذ إجراءات مراجعة على المعاملات المُهمة أو غير المعتادة التي وقعت خلال الفترة، مثل عمليات تجميع الأعمال، أو عمليات إعادة الهيكلة، أو معاملات الإيرادات المُهمة.

٢٤. لا يتطلب فحص المعلومات المالية الأولية عادةً تأييد الاستفسارات المتعلقة بالدعاوى القضائية أو المطالبات. ولذلك، لا يكون من الضروري عادةً إرسال خطاب استفسار إلى محامي المنشأة. لكن الاتصال المباشر بمحامي المنشأة فيما يتعلق بالدعاوى القضائية أو المطالبات قد يكون مناسباً إذا نما إلى علم المراجع ما يدعوه إلى التساؤل عمّا إذا كانت المعلومات المالية الأولية غير مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، واعتقد المراجع أن محامي الشركة قد تكون لديه معلومات وثيقة الصلة.

٢٥. ينبغي أن يحصل المراجع على أدلة بأن المعلومات المالية الأولية تتفق أو تتطابق مع السجلات المحاسبية الأساسية. ويمكن أن يحصل المراجع على أدلة بأن المعلومات المالية الأولية تتفق أو تتطابق مع السجلات المحاسبية الأساسية عن طريق تتبع المعلومات المالية الأولية إلى:

(أ) السجلات المحاسبية، مثل دفتر الأستاذ العام، أو جدول التوحيد الذي يتفق أو يتطابق مع السجلات المحاسبية؛

(ب) البيانات الأخرى الداعمة في سجلات المنشأة كلما كان ذلك ضرورياً.

٢٦. **ينبغي على المراجع أن يستفسر عمّا إذا كانت الإدارة قد حددت جميع الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير الفحص، والتي قد تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في المعلومات المالية الأولية.** ومن غير الضروري أن يُنفذ المراجع إجراءات أخرى لتحديد الأحداث الواقعة بعد تاريخ تقرير الفحص.

٢٧. **ينبغي على المراجع أن يستفسر عمّا إذا كانت الإدارة قد غيّرت تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وعندما يصبح المراجع على علم، نتيجةً لهذا الاستفسار أو لإجراءات فحص أخرى، بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فينبغي على المراجع:**

(أ) **الاستفسار من الإدارة عن خططها المتعلقة بالتصرفات المستقبلية استناداً إلى تقييمها للاستمرارية، وجدوى هذه الخطط، وما إذا كانت الإدارة تعتقد أن نتيجة هذه الخطط ستؤدي إلى تحسين الوضع؛**

(ب) **النظر في مدى كفاية الإفصاح عن تلك الأمور في المعلومات المالية الأولية.**

٢٨. ربما كانت الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة موجودة في تاريخ القوائم المالية السنوية، أو قد يتم التعرف عليها نتيجةً للاستفسارات المطروحة على الإدارة أو أثناء تنفيذ إجراءات الفحص الأخرى. وعندما تثير تلك الأحداث أو الظروف انتباه المراجع، فعلى المراجع أن يستفسر من الإدارة عن خططها بشأن التصرف المستقبلي، مثل خططها لتسييل الأصول، أو اقتراض الأموال أو إعادة هيكلة الديون، أو تخفيض النفقات أو تأجيلها، أو زيادة رأس المال. وعلى المراجع أن يستفسر أيضاً عن جدوى خطط الإدارة، وما إذا كانت الإدارة تعتقد بأن نتيجة تلك الخطط ستؤدي إلى تحسين الوضع. ولكن ليس من الضروري عادةً بالنسبة للمراجع أن يتأكد من جدوى خطط الإدارة وما إذا كانت نتيجة هذه الخطط ستؤدي إلى تحسين الوضع.

٢٩. **عندما يلفت أمر ما انتباه المراجع ويقوده إلى التساؤل عمّا إذا كان ينبغي إجراء تعديلٍ جوهريٍ على المعلومات المالية الأولية، حتى تكون مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، فينبغي على المراجع طرح استفسارات إضافية أو تنفيذ إجراءات أخرى لتمكينه من إبداء استنتاج في تقرير الفحص.** فعلى سبيل المثال، إذا أدت إجراءات الفحص التي قام بها المراجع إلى تساؤله عمّا إذا كانت معاملة بيع مُهمة مُسجَّلة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، فعلى المراجع تنفيذ المزيد من الإجراءات بما يكفي للإجابة على تساؤلاته، مثل مناقشة شروط المعاملة مع كبار موظفي التسويق والمحاسبة أو قراءة عقد البيع.

تقويم التحريفات

٣٠. **ينبغي على المراجع أن يُقوّم ما إذا كانت التحريفات غير المُصحَّحة التي لفتت انتباهه تُعد، كل منها على حدة أو في مجملها، جوهرية بالنسبة للمعلومات المالية الأولية.**

٣١. على عكس ارتباط المراجعة، لا يهدف فحص المعلومات المالية الأولية للوصول إلى تأكيد معقول بأن المعلومات المالية الأولية تخلو من التحريف الجوهري. ومع ذلك، فإن التحريفات التي تلفت انتباه المراجع، بما في ذلك الإفصاحات غير الكافية، يتم تقويمها كل منها على حدة وفي مجملها لتحديد ما إذا كان يلزم إجراء تعديل جوهري على المعلومات المالية الأولية حتى تكون مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

٣٢. يمارس المراجع الاجتهاد المهني عند تقويم الأهمية النسبية لأي تحريفات لم تصححها المنشأة. ويأخذ المراجع في الحسبان أموراً مثل طبيعة التحريفات وسببها ومبلغها، وما إذا كانت التحريفات قد نشأت في السنة السابقة أو في فترة أولية من السنة الحالية، والتأثير المحتمل للتحريفات على الفترات السنوية أو الأولية المستقبلية.

٣٣. قد يحدد المراجع مبلغاً، لا يلزم تجميع التحريفات التي تقل عنه، لأنه يتوقع أن تجميع تلك المبالغ من الواضح أنه لن يكون له تأثير جوهري على المعلومات المالية الأولية. وعند القيام بذلك، يأخذ المراجع في الحسبان حقيقة أن تحديد الأهمية النسبية ينطوي على اعتبارات كمّية وأيضاً نوعية، وأن التحريفات التي تكون بمبالغ صغيرة نسبياً قد يكون لها مع ذلك تأثير جوهري على المعلومات المالية الأولية.

إفادات الإدارة

٣٤. **ينبغي على المراجع أن يحصل من الإدارة على إفادة مكتوبة:**

(أ) **بأنها تقر بمسؤوليتها عن تصميم وتطبيق الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الغش والخطأ؛**

(ب) **بأن المعلومات المالية الأولية مُعدَّة ومعروضة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛**

(ج) **بأنها تعتقد أن تأثيرات التحريفات غير المُصحَّحة التي جمعها المراجع أثناء الفحص تُعد، سواءً كل منها على حدة أو في مجملها، غير جوهرية بالنسبة للمعلومات المالية الأولية ككل. ويتم تضمين ملخص بهذه البنود في الإفادة المكتوبة، أو يُرفق بها.**

(د) **بأنها قد أفصحت للمراجع عن جميع الحقائق المهمة التي تتعلق بأي حالات غش أو حالات غش مشتبه فيها تعلم بها الإدارة وربما تكون قد أثرت على المنشأة؛**

(هـ) **بأنها قد أفصحت للمراجع عن نتائج تقييمها لمخاطر أن تكون المعلومات المالية الأولية مُحرفّة بشكل جوهري نتيجة لغش؛**[٢]

(و) **بأنها قد أفصحت للمراجع عن جميع حالات عدم الالتزام الفعلية أو المحتملة بالأنظمة واللوائح، والتي من المقرر أن يؤخذ في الحسبان تأثيراتها عند إعداد المعلومات المالية الأولية؛**

(ز) **بأنها قد أفصحت للمراجع عن جميع الأحداث المُهمة التي وقعت بعد تاريخ قائمة المركز المالي وحتى تاريخ تقرير الفحص والتي قد تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في المعلومات المالية الأولية.**

٣٥. يحصل المراجع على إفادات إضافية، حسب الاقتضاء، فيما يتعلق بالأمور الخاصة بعمل المنشأة أو صناعتها. ويحتوي الملحق الثالث من هذا المعيار على مثال توضيحي لخطاب إفادات الإدارة.

مسؤولية المراجع عن المعلومات المرفقة

٣٦. **ينبغي على المراجع قراءة المعلومات الأخرى المرفقة بالمعلومات المالية الأولية للنظر فيما إذا كانت أي من تلك المعلومات غير متسقة بشكلٍ جوهري مع المعلومات المالية الأولية.** وإذا حدد المراجع وجود عدم اتساق جوهري، فإنه ينظر فيما إذا كانت المعلومات المالية الأولية أو المعلومات الأخرى بحاجة إلى تعديل. وإذا كان هناك تعديل من الضروري إجرائه في المعلومات المالية الأولية ورفضت الإدارة إجراءه، فإن المراجع ينظر في انعكاسات ذلك على تقرير الفحص. وإذا كان هناك تعديل من الضروري إجرائه في المعلومات الأخرى ورفضت الإدارة إجراءه، فإن المراجع ينظر في تضمين فقرة إضافية في تقرير الفحص تصف عدم الاتساق الجوهري، أو ينظر في اتخاذ إجراءات أخرى، مثل الامتناع عن إصدار تقرير الفحص أو الانسحاب من الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد تعرض الإدارة مقاييس بديلة للأرباح تصور الأداء المالي بشكل أكثر إيجابية من المعلومات المالية الأولية، وتُعطى تلك المقاييس أهمية زائدة، أو لا تكون محددة بشكلٍ واضح، أو لا يتم مطابقتها بوضوح مع المعلومات المالية الأولية بحيث تكون مُربكة وربما مضلِّلة.

٣٧. **إذا لفت انتباه المراجع ما يدعوه للاعتقاد بأن المعلومات الأخرى تتضمن تحريفاً جوهرياً لإحدى الحقائق، فينبغي عليه مناقشة الأمر مع إدارة المنشأة.** وعند قراءة المعلومات الأخرى لغرض تحديد أوجه عدم الاتساق الجوهرية، فقد يلفت انتباه المراجع تحريف جوهري واضح لإحدى الحقائق (بعبارة أخرى، معلومات لا تتعلق بالأمورٍ الظاهرة في المعلومات المالية الأولية، ومنصوص عليها أو معروضة بشكلٍ غير صحيح). وعند مناقشة الأمر مع إدارة المنشأة، ينظر المراجع في صحة المعلومات الأخرى، وردود الإدارة على استفساراته، وما إذا كانت هناك اختلافات صحيحة في الحكم أو الرأي، وما إذا كان سيطلب من الإدارة استشارة طرف ثالث مُؤهل لحل التحريف الواضح في الحقائق. وإذا كان من الضروري إجراء تعديل لتصحيح التحريف الجوهري في إحدى الحقائق ورفضت الإدارة إجراء هذا التعديل، فعلى المراجع أن ينظر في اتخاذ الإجراء الإضافي المناسب، مثل إخطار المكلفين بالحوكمة والحصول على مشورة قانونية.

الاتصال

٣٨. **عندما يلفت انتباه المراجع، نتيجة لتنفيذ فحص المعلومات المالية الأولية، أمر يدعوه إلى الاعتقاد بأنه من الضروري إجراء تعديل جوهري في المعلومات المالية الأولية حتى تكون مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، فينبغي على المراجع إبلاغ هذا الأمر في أقرب وقت ممكن عملياً للمستوى الإداري المناسب.**

---

[٢] توضح الفقرة ٣٦ من معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية" أن طبيعة مثل هذا التقييم ونطاقه ومدى وتكراره يختلف من منشأة لأخرى، وأن الإدارة قد تقوم بإجراء تقييم تفصيلي على أساس سنوي أو كجزء من المتابعة المستمرة. وعليه، فإن هذه الإفادة، طالما كانت متعلقة بالمعلومات المالية الأولية، يتم تكييفها لتتماشى مع الظروف الخاصة بالمنشأة.

٣٩. **وفقاً لحكم المراجع، فعندما لا تستجيب الإدارة بالشكل المناسب خلال فترة زمنية معقولة، فينبغي على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة.** ويتم الإبلاغ في أقرب وقت ممكن عملياً، إما شفهياً أو كتابياً. ويتأثر قرار المراجع بشأن الإبلاغ شفهياً أو كتابياً بعوامل مثل طبيعة الأمر الذي سيتم الإبلاغ به وحساسيته وأهميته وتوقيت ذلك الإبلاغ. وإذا تم الإبلاغ بالمعلومات شفهياً، فعلى المراجع توثيق الإبلاغ.

٤٠. **وفقاً لحكم المراجع، فعندما لا يستجيب المكلفون بالحوكمة بالشكل المناسب خلال فترة زمنية معقولة، فينبغي على المراجع أن ينظر فيما يلي:**

(أ) **إمّا تعديل التقرير؛ أو**

(ب) **إمكانية الانسحاب من الارتباط؛ و**

(ج) **إمكانية الاستقالة من التعيين لمراجعة القوائم المالية السنوية.**

٤١. **عندما يلفت انتباه المراجع، نتيجة لتنفيذ فحص المعلومات المالية الأولية، أمر يدعوه إلى الاعتقاد بوجود غش أو عدم التزام من جانب المنشأة بالأنظمة واللوائح، فينبغي عليه إبلاغ الأمر في أقرب وقت ممكن عملياً للمستوى الإداري المناسب.** ويتأثر تحديد المستوى الإداري المناسب باحتمال تواطؤ أو تورط أحد أعضاء الإدارة. وينظر المراجع أيضاً في الحاجة إلى التقرير عن تلك الأمور للمكلفين بالحوكمة، وينظر في الأثر المنعكس على الفحص.

٤٢. **ينبغي على المراجع أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بالأمور ذات الصلة التي لها أهمية من حيث الحوكمة والتي نشأت عن فحص المعلومات المالية الأولية.** ونتيجةً لفحص المعلومات المالية الأولية، قد يصبح المراجع على علم بأمور تُعد في رأيه مهمة وتخص أيضاً المكلفين بالحوكمة عند إشرافهم على آلية التقرير المالي والإفصاحات. ويقوم المراجع بإبلاغ تلك الأمور للمكلفين بالحوكمة.

إعداد تقرير عن طبيعة ومدى ونتائج فحص المعلومات المالية الأولية

٤٣. **ينبغي على المراجع إصدار تقرير مكتوب يحتوي على ما يلي:**

(أ) **عنوان مناسب.**

(ب) **المخاطب بالتقرير، وفقاً لما تتطلبه ظروف الارتباط.**

(ج) **تحديد المعلومات المالية الأولية التي تم فحصها، بما في ذلك عنوان كل قائمة في المجموعة الكاملة أو الموجزة من القوائم المالية والتاريخ والفترة التي تغطيها المعلومات المالية الأولية؛**

(د) **عبارة بأن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد المعلومات المالية الأولية وعرضها العادل وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، وذلك إذا كانت المعلومات المالية الأولية تشتمل على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام المُعدَّة وفقاً لإطار تقرير مالي يهدف إلى تحقيق العرض العادل.**

(هـ) **في الظروف الأخرى، عبارة بأن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد وعرض المعلومات المالية الأولية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.**

(و) **عبارة بأن المراجع مسؤول عن إبداء استنتاج بشأن المعلومات المالية الأولية استناداً إلى الفحص.**

(ز) **عبارة بأن فحص المعلومات المالية الأولية تم القيام به وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة" المعتمد في المملكة العربية السعودية، وعبارة بأن مثل هذا الفحص يتألف من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص.**

(ح) **عبارة بأن الفحص يُعدّ أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكِّن المراجع من الوصول إلى تأكيد بأنه سيعلم بجميع الأمور المُهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة، وبالتالي، فإن المراجع لا يبدي أي رأي مراجعة.**

(ط) **إذا كانت المعلومات المالية الأولية تشتمل على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام، المُعدَّة وفقاً لإطار تقرير مالي يهدف إلى تحقيق العرض العادل، فإن التقرير يحتوي على استنتاج بشأن ما إذا كان قد نما إلى علم المراجع ما يدعوه إلى**

الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية لا تعطي صورة حقيقية وعادلة، أو لا تعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق (بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المُنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون الإطار المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية(*)).

(ي) **في الظروف الأخرى، يحتوي التقرير على استنتاج بشأن ما إذا كان قد نما إلى علم المراجع ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية غير مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق (بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المُنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون الإطار المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية(**)).**

(ك) **تاريخ التقرير.**

(ل) **المكان الذي يُمارِس فيه المراجع عمله في الدولة.**

(م) **توقيع المراجع.**

ويحتوي الملحق الرابع لهذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير الفحص.

٤٤. في بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح التي تحكم فحص المعلومات المالية الأولية صيغة لاستنتاج المراجع تختلف عن الصيغة الموضحة في الفقرة ٤٣(ط) أو (ي). وعلى الرغم من أن المراجع قد يكون ملزماً باستخدام الصيغة المفروضة بموجب الأنظمة أو اللوائح، فإن مسؤولياته الموضحة في هذا المعيار للوصول إلى الاستنتاج تظل كما هي.

الخروج عن إطار التقرير المالي المنطبق

٤٥. **ينبغي على المراجع أن يبدي استنتاجاً متحفظاً أو معارضاً عندما يلفت انتباهه أمر يدعوه إلى الاعتقاد بأنه ينبغي إجراء تعديل جوهري على المعلومات المالية الأولية حتى تكون مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.**

٤٦. إذا لفت انتباه المراجع أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية تتأثر أو يمكن أن تتأثر بشكلٍ جوهري بسبب خروج عن إطار التقرير المالي المنطبق، ولم تصحح الإدارة المعلومات المالية الأولية، فإنه يعدِّل تقرير الفحص. ويصف التعديل طبيعة الخروج وينص، إن أمكن، على تأثيرات ذلك على المعلومات المالية الأولية. وفي حالة عدم تضمين المعلومات التي يعتقد المراجع أنها ضرورية لغرض الإفصاح الكافي في المعلومات المالية الأولية، فإن المراجع يعدل تقرير الفحص ويذكر فيه، إن أمكن، المعلومات الضرورية. ويتم التعديل على تقرير الفحص عادةً عن طريق إضافة فقرة توضيحية، والتحفظ في الاستنتاج. ويحتوي الملحق الخامس لهذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير الفحص التي تحتوي على استنتاج متحفظ.

٤٧. عندما يكون تأثير الخروج عن إطار التقرير المالي المنطبق جوهرياً ومنتشراً جداً في المعلومات المالية الأولية إلى درجة يخلص معها المراجع إلى أن الاستنتاج المتحفظ لا يُعد كافياً للإفصاح عن الطبيعة المضللة أو غير المكتملة للمعلومات المالية الأولية، فإن المراجع يبدي استنتاجاً معارضاً. ويحتوي الملحق السابع لهذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير الفحص التي تحتوي على استنتاج معارض.

القيد على النطاق

٤٨. تمنع عادةً القيود المفروضة على النطاق المراجع من إكمال الفحص.

٤٩. **عندما يكون المراجع غير قادر على إكمال الفحص، فينبغي عليه أن يبلغ كتابياً المستوى الإداري المناسب والمكلفين بالحوكمة بسبب عدم استطاعته إكمال الفحص، وأن ينظر فيما إذا كان من المناسب إصدار تقرير.**

---

* تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإن العبارة التي سيتم استخدامها في نماذج تقارير المراجع المستقل هي: ... تعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]. (انظر معيار ٧٠٠)، الفقرة ٢٥.

** 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.

القيد المفروض من الإدارة على النطاق

٥٠. لا يقبل المراجع أي ارتباط لفحص المعلومات المالية الأولية إذا كانت معرفته المبدئية بظروف الارتباط تشير إلى أنه لن يكون قادراً على إكمال الفحص نظراً لوجود قيد مفروض من إدارة المنشأة على نطاق الفحص الذي يقوم به المراجع.

٥١. إذا فرضت الإدارة قيداً على نطاق الفحص بعد قبول الارتباط، فعلى المراجع أن يطلب إزالة ذلك القيد. وإذا رفضت الإدارة القيام بذلك، يكون المراجع غير قادرٍ على إكمال الفحص وإبداء استنتاج. وفي تلك الحالات، يبلغ المراجع كتابياً المستوى الإداري المناسب والمكلفين بالحوكمة بسبب عدم استطاعته إكمال الفحص. وبالرغم من ذلك، فعندما يلفت انتباه المراجع أمرٍ يدعوه إلى الاعتقاد بأنه من الضروري إجراء تعديل جوهري على المعلومات المالية الأولية حتى تكون مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، فإن المراجع يقوم بالإبلاغ عن هذا الأمر وفقاً للإرشادات الموضحة في الفقرات ٣٨-٤٠.

٥٢. يأخذ المراجع أيضاً في الحسبان المسؤوليات النظامية والتنظيمية، بما في ذلك ما إذا كان هناك متطلب بأن يصدر المراجع تقريراً. وفي حال وجود مثل هذا المتطلب، فإن المراجع يمتنع عن إبداء استنتاج، ويذكر في تقرير الفحص سبب عدم استطاعته إكمال الفحص. ومع ذلك، فعندما يلفت انتباه المراجع أمرٍ يدعوه إلى الاعتقاد بأنه من الضروري إجراء تعديل جوهري على المعلومات المالية الأولية حتى تكون مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، فإن المراجع يبلغ أيضاً عن مثل هذا الأمر في التقرير.

القيود الأخرى على النطاق

٥٣. قد يوجد قيد على النطاق بسبب ظروف أخرى بخلاف ما تفرضه الإدارة من قيود. وفي تلك الظروف، يكون المراجع عادةً غير قادرٍ على إكمال الفحص وإبداء استنتاج، وعليه أن يسترشد في ذلك بالفقرتين ٥١ و٥٢. ولكن قد توجد بعض الظروف النادرة التي يقتصر فيها القيد على نطاق عمل المراجع بشكلٍ واضح على أمرٍ واحد محدد أو أكثر، ومع أنه جوهري، إلا أنه بحسب حكم المراجع غير منتشر في المعلومات المالية الأولية. وفي تلك الظروف، يعدل المراجع تقرير الفحص عن طريق الإشارة إلى أنه باستثناء الأمر الموضح في فقرة توضيحية واردة في تقرير الفحص، فإن الفحص قد تم القيام به وفقاً لهذا المعيار، وأيضاً عن طريق التحفظ في الاستنتاج. ويحتوي الملحق السادس لهذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير الفحص التي تحتوي على استنتاج متحفظ.

٥٤. قد يكون المراجع قد أبدى رأياً متحفظاً في مراجعة آخر قوائم مالية سنوية بسبب قيد مفروض على نطاق المراجعة. وعلى المراجع أن يأخذ في الحسبان ما إذا كان ذلك القيد المفروض على النطاق لا يزال موجوداً، وفي هذه الحالة فإنه ينظر في انعكاسات ذلك على تقرير الفحص.

الاستمرارية وحالات عدم التأكد المُهمة

٥٥. في ظروفٍ معينة، قد تُضاف فقرة لفت انتباه إلى تقرير الفحص، دون أن يؤثر ذلك على استنتاج المراجع، لتسليط الضوء على أمرٍ تم تضمينه في إيضاح مرفق بالمعلومات المالية الأولية، يناقش الأمر على نطاق أكثر اتساعاً. ويُفضل تضمين تلك الفقرة بعد فقرة الاستنتاج، وعادةً ما تشير إلى حقيقة أن الاستنتاج غير متحفظ في هذا الصدد.

٥٦. إذا تم الإفصاح بشكل كافٍ في المعلومات المالية الأولية عن عدم تأكد جوهري متعلق بحدثٍ أو ظرف قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فينبغي على المراجع أن يضيف فقرة لفت انتباه إلى تقرير الفحص لتسليط الضوء على هذه الحالة.

٥٧. قد يكون المراجع قد عدَّل تقريراً سابقاً لعملية مراجعة أو فحص عن طريق إضافة فقرة لفت انتباه لتسليط الضوء على عدم تأكد جوهري متعلق بحدثٍ أو ظرف قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وإذا كان عدم التأكد الجوهري لايزال موجوداً وتم الإفصاح عنه بشكل كافٍ في المعلومات المالية الأولية، فإن المراجع يعدل تقرير الفحص المتعلق بالمعلومات المالية الأولية الحالية عن طريق إضافة فقرة لتسليط الضوء على استمرار حالة عدم التأكد الجوهري.

٥٨. إذا لفت انتباه المراجع، نتيجةً للاستفسارات أو إجراءات الفحص الأخرى، عدم تأكد جوهري متعلق بحدثٍ أو ظرف قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وتم الإفصاح بشكل كافٍ عن ذلك في المعلومات المالية الأولية، فإن المراجع يعدّل تقرير الفحص عن طريق إضافة فقرة لفت انتباه.

٥٩. إذا لم يتم الإفصاح بشكل كافٍ في المعلومات المالية الأولية عن حالة عدم تأكد جوهري تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فينبغي على المراجع إبداء استنتاج متحفظ أو معارض، حسب مقتضى الحال. وينبغي أن يتضمن التقرير إشارة محددة إلى حقيقة وجود حالة عدم تأكد جوهري.

٦٠. **ينبغي على المراجع أن يأخذ في الحسبان تعديل تقرير الفحص عن طريق إضافة فقرة لتسليط الضوء على عدم التأكد الجوهري (بخلاف مشكلة استمرارية المنشأة) الذي لفت انتباه المراجع، والذي يعتمد حله على أحداث مستقبلية والذي قد يؤثر على المعلومات المالية الأولية.**

اعتبارات أخرى

٦١. تتضمن شروط الارتباط موافقة الإدارة على أنه في حال إشارة أي مستند يحتوي على المعلومات المالية الأولية إلى أن تلك المعلومات المالية الأولية قد تم فحصها من قبل مراجع المنشأة، فإن تقرير الفحص سيتم تضمينه أيضاً في هذا المستند. وإذا لم تقم الإدارة بتضمين تقرير الفحص في المستند، فإن المراجع ينظر في ضرورة الحصول على مشورة قانونية لمساعدته في تحديد التصرف المناسب في ظل الظروف القائمة.

٦٢. إذا كان المراجع قد أصدر تقرير فحص معدل، وأصدرت الإدارة المعلومات المالية الأولية دون تضمين تقرير الفحص المعدل في المستند الذي يحتوي على المعلومات المالية الأولية، فإن المراجع ينظر في ضرورة الحصول على مشورة قانونية لمساعدته في تحديد التصرف المناسب في ظل الظروف القائمة، وإمكانية الاستقالة من تكليفه بمراجعة القوائم المالية السنوية.

٦٣. ليس من الضروري أن تحتوي المعلومات المالية الأولية، التي تتألف من مجموعة مختصرة من القوائم المالية، على جميع المعلومات التي ستكون مُضمَّنة في مجموعة كاملة من القوائم المالية، ولكنها بدلاً من ذلك تعرض تفسيراً للأحداث والتغيرات التي تُعد مهمة لفهم التغيرات في المركز المالي والأداء المالي للمنشأة منذ تاريخ التقرير السنوي. وهذا بسبب أنه من المفترض أن يكون لمستخدمي المعلومات المالية الأولية إمكانية الوصول إلى أحدث قوائم مالية مُراجعة، كما هو الحال بالنسبة للمنشآت المدرجة. وفي ظروفٍ أخرى، يناقش المراجع مع الإدارة مدى الحاجة لأن تتضمن المعلومات المالية الأولية بياناً بأنه يجب قراءتها جنباً إلى جنب مع أحدث القوائم المالية المراجعة. وفي حال غياب ذلك البيان، ينظر المراجع فيما إذا كانت المعلومات المالية الأولية، بدون ذكر إشارة إلى أحدث قوائم مالية مُراجعة، تُعد مضللة في ظل الظروف القائمة، وينظر أيضاً في انعكاسات ذلك على تقرير الفحص.

التوثيق

٦٤. **ينبغي على المراجع إعداد توثيق لأعمال الفحص يُعد كافياً ومناسباً لتوفير أساس لاستنتاج المراجع وتوفير أدلة على أن الفحص قد نُفِّذ وفقاً لهذا المعيار ووفقاً للمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.** ويمكِّن التوثيق أي مراجع خبير لم تكن له صلة في السابق بالارتباط من فهم طبيعة وتوقيت ومدى الاستفسارات المطروحة والإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى المطبقة، والمعلومات التي تم الحصول عليها، وأي أمور مهمة تم أخذها في الحسبان أثناء تنفيذ الفحص، بما في ذلك التصرف المتخذ في تلك الأمور.

تاريخ السريان

٦٥. يسري هذا المعيار على أعمال فحص المعلومات المالية الأولية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

المعيار من منظور القطاع العام

١. *تتطلب الفقرة ١٠ أن يتفق المراجع والعميل على شروط الارتباط. وتوضح الفقرة ١١ أن خطاب الارتباط يساعد في تجنب سوء الفهم فيما يتعلق بطبيعة الارتباط، وتحديداً فيما يتعلق بهدف الفحص ونطاقه، ومسؤوليات الإدارة، ومدى مسؤوليات المراجع، والتأكيد الذي سيتم الوصول إليه، وطبيعة وشكل التقرير. وتلزم الأنظمة أو اللوائح التي تحكم ارتباطات الفحص في القطاع العام عادةً بتعيين المراجع. وبالتالي، فإن خطابات الارتباط قد لا تكون ممارسة شائعة في القطاع العام. وبالرغم من ذلك، فإن خطاب الارتباط الذي يوضح الأمور المُشار إليها في الفقرة ١١ قد يكون مفيداً لكلٍ من المراجع في القطاع العام والعميل. ولذلك، ينظر مراجعو القطاع العام في إمكانية الاتفاق مع العميل على شروط ارتباط الفحص عن طريق تحرير خطاب ارتباط.*

٢. *في القطاع العام، قد يمتد الالتزام القانوني للمراجع فيما يتعلق بالمراجعة لأعمال أخرى، مثل فحص المعلومات المالية الأولية. وفي هذه الحالة، لا يستطيع المراجع في القطاع العام تجنب مثل هذا الالتزام، وبالتالي قد يكون في وضع لا يمكِّنه من عدم القبول (انظر الفقرة ٥٠) أو من الانسحاب من ارتباط الفحص (انظر الفقرتين ٣٦ و٤٠(ب)). وأيضاً، قد لا يكون المراجع في القطاع العام في وضع يمكِّنه من الاستقالة من التعيين لمراجعة القوائم المالية السنوية (انظر الفقرتين ٤٠(ج)) و٦٢).*

٣. *تناقش الفقرة ٤١ مسؤولية المراجع عندما يلفت انتباهه أمر يدعوه إلى الاعتقاد بوجود غش أو عدم التزام من جانب المنشأة بالأنظمة واللوائح. وقد يخضع المراجع في القطاع العام لمتطلبات نظامية أو متطلبات تنظيمية أخرى للتقرير عن أمر للسلطات التنظيمية أو السلطات العامة الأخرى.*

الملحق الأول

مثال لخطاب ارتباط لفحص المعلومات المالية الأولية

يُستخدم الخطاب التالي للاسترشاد به، إلى جانب الاعتبارات المبيّنة في الفقرة ١٠ من هذا المعيار، وسيكون من اللازم تكييفه وفقاً لمتطلبات وظروف كل ارتباط.

إلى مجلس الإدارة (أو ممثل الإدارة العليا المعني)

نقدم هذا الخطاب لتأكيد فهمنا لشروط وأهداف ارتباطنا لفحص قائمة المركز المالي الأولية للمنشأة كما في ٣٠ يونيو ٢٠×١ وما يتعلق بها من قوائم للدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن الستة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.

وسنقوم بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة" المعتمد في المملكة العربية السعودية، وذلك بهدف تزويدنا بأساس للتقرير عمّا إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا للاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية غير مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة للإقليم أو الدولة المُنشئة للتقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية]. ويتألف مثل هذا الفحص من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص، ولكنه لا يتطلب عادةً تأييد المعلومات التي تم الحصول عليها. ويُعد نطاق فحص المعلومات المالية الأولية أقل بكثير من نطاق المراجعة التي تُنفَّذ وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والتي يتمثل الهدف منها في إبداء رأي يتعلق بالقوائم المالية، وبالتالي، فإننا لن نُبدي أي رأي من ذلك القبيل.

ونحن نتوقع أن يكون تقريرنا عن المعلومات المالية الأولية كما يلي:

[يتم إدراج نص نموذج التقرير]

وتُعد المعلومات المالية الأولية، بما في ذلك الإفصاحات الكافية فيها، من مسؤوليات إدارة المنشأة. ويشمل ذلك تصميم الرقابة الداخلية ذات الصلة بإعداد وعرض المعلومات المالية الأولية التي تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتطبيق تلك الرقابة الداخلية والحفاظ عليها؛ واختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة؛ وإجراء التقديرات المحاسبية المعقولة في ظل الظروف القائمة. وكجزء من الفحص، سنطلب إفادات مكتوبة من الإدارة تتعلق بالإقرارات المقدمة بخصوص الفحص. وسنطلب أيضاً أنه في حال إشارة أي مستند يحتوي على المعلومات المالية الأولية إلى أن تلك المعلومات المالية الأولية قد تم فحصها، فإن تقريرنا سيتم تضمينه أيضاً في هذا المستند.

ولا يوفر فحص المعلومات المالية الأولية تأكيداً بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبالإضافة إلى ذلك، فإن ارتباطنا لا يمكن الاعتماد عليه للإفصاح عن وجود أي غش أو خطأ أو تصرفات غير قانونية. ومع ذلك، سنبلغكم بأي أمورٍ جوهرية تلفت انتباهنا.

ونتطلع إلى التعاون التام من جانب موظفي شركتكم، ونثق بأنهم سيوفرون لنا أي سجلات أو وثائق أو معلومات أخرى نطلبها فيما يتعلق بالفحص.

[تُضاف هنا المعلومات الإضافية المتعلقة بترتيبات الأتعاب والفواتير، حسب مقتضى الحال.]

سيكون هذا الخطاب سارياً للسنوات القادمة ما لم يتم إنهاؤه أو تعديله أو إحلاله بآخر (عند الاقتضاء).

نرجو التفضل بتوقيع النسخة المرفقة من هذا الخطاب، للإشارة إلى أنها تتفق مع فهمكم لترتيبات فحصنا للقوائم المالية، وإعادة إرسالها إلينا.

أقر بالعلم والقبول بالنيابة عن المنشأة (س)

(التوقيع)

الاسم والوظيفة

التاريخ

الملحق الثاني

الإجراءات التحليلية التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند تنفيذ فحص لمعلومات مالية أولية

فيما يلي أمثلة للإجراءات التحليلية التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند تنفيذ فحص للمعلومات المالية الأولية:

- مقارنة المعلومات المالية الأولية بالمعلومات المالية الأولية للفترة الأولية السابقة مباشرةً، وبالمعلومات المالية الأولية للفترة الأولية المقابلة في السنة المالية السابقة، وبالمعلومات المالية الأولية التي توقعتها الإدارة للفترة الحالية، وبأحدث القوائم المالية السنوية المُراجعة.
- مقارنة المعلومات المالية الأولية الحالية بالنتائج المتوقعة، مثل الموازنات أو التنبؤات (على سبيل المثال، مقارنة أرصدة الزكاة والضريبة والعلاقة بين مخصص زكاة وضرائب الدخل إلى الدخل قبل الزكاة والضريبة في المعلومات المالية الأولية الحالية بالمعلومات المقابلة لها في (أ) الموازنات، باستخدام المعدلات المتوقعة، و(ب) المعلومات المالية للفترات السابقة).
- مقارنة المعلومات المالية الأولية الحالية بالمعلومات غير المالية ذات الصلة.
- مقارنة المبالغ المسجلة، أو النسب التي تم التوصل إليها من المبالغ المسجلة، بالتوقعات الموضوعة من جانب المراجع. ويضع المراجع تلك التوقعات عن طريق تحديد وتطبيق العلاقات المتوقع بدرجة معقولة وجودها استناداً إلى فهم المراجع للمنشأة والصناعة التي تعمل بها المنشأة.
- مقارنة النسب والمؤشرات للفترة الأولية الحالية بتلك الخاصة بمنشآت أخرى في نفس الصناعة.
- مقارنة العلاقات بين العناصر في المعلومات المالية الأولية الحالية بالعلاقات المقابلة لها في المعلومات المالية الأولية للفترات السابقة، على سبيل المثال، المصروف حسب نوعه كنسبة مئوية من المبيعات، والأصول حسب نوعها كنسبة مئوية من مجموع الأصول، والنسبة المئوية للتغير في المبيعات إلى النسبة المئوية للتغير في المبالغ مستحقة التحصيل.
- مقارنة البيانات غير المجمعة. وفيما يلي أمثلة لطرق تفصيل البيانات:
  - حسب الفترة، على سبيل المثال، بنود الإيرادات أو المصروفات مُفصَّلة إلى مبالغ ربع سنوية، أو شهرية، أو أسبوعية.
  - حسب الخط الإنتاجي أو مصدر الإيراد.
  - حسب الموقع، على سبيل المثال، حسب مكونات المجموعة.
  - حسب صفات المعاملة، على سبيل المثال، الإيراد المتولد من المصممين، أو المعماريين، أو الحرفيين.
  - حسب الصفات المتعددة للمعاملة، على سبيل المثال، المبيعات حسب المنتج والشهر.

الملحق الثالث

مثال لخطاب إفادات الإدارة

ليس المقصود أن يكون الخطاب التالي خطاباً قياسياً. بل إن إفادات الإدارة ستختلف من منشأة لأخرى، ومن فترة أولية للفترة التي تليها.

(الترويسة الخاصة بالمنشأة)

(إلى المراجع) (التاريخ)

فقرات افتتاحية إذا كانت المعلومات المالية الأولية تشتمل على قوائم مالية مختصرة:

نقدم خطاب الإفادات الماثل بخصوص فحصكم لقائمة المركز المالي المختصرة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١ وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية المختصرة لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ لأغراض إبداء استنتاج بشأن ما إذا كان قد نما إلى علمكم ما يدعوكم إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية غير مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المُنشئة لإطار التقرير المالي، عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

ونقر بمسؤوليتنا عن إعداد وعرض المعلومات المالية الأولية وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق].

فقرات افتتاحية إذا كانت المعلومات المالية الأولية تشتمل على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام المُعدَّة وفقاً لإطار تقرير مالي يهدف إلى تحقيق العرض العادل:

نقدم خطاب الإفادات الماثل بخصوص فحصكم لقائمة المركز المالي للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١ وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ وملخص بالسياسات المحاسبية المهمة والإيضاحات التفسيرية الأخرى لأغراض إبداء استنتاج بشأن ما إذا كان قد نما إلى علمكم ما يدعوكم إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية لا تعطي صورة حقيقية وعادلة (أو لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية)(*) المركز المالي للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١ وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المُنشئة لإطار التقرير المالي، عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

ونقر بمسؤوليتنا عن العرض العادل للمعلومات المالية الأولية وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق].

ونؤكد، على حد علمنا واعتقادنا، على الإفادات الآتية:

- لقد تم إعداد وعرض المعلومات المالية الأولية المُشار إليها أعلاه وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق].
- لقد وفرنا لكم جميع الدفاتر المحاسبية والوثائق الداعمة، وجميع محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة (وتحديداً تلك التي عُقدت في [يتم إدراج التواريخ المنطبقة]).
- لا توجد أية معاملات مهمة لم يتم تسجيلها بشكلٍ سليم في السجلات المحاسبية التي تستند إليها المعلومات المالية الأولية.
- لم توجد أية حالة عدم التزام فعلية أو محتملة معروفة من حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي قد يكون لها تأثير جوهري على المعلومات المالية الأولية في حال عدم الالتزام.
- نقر بمسؤوليتنا عن تصميم وتطبيق الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الغش والخطأ.
- لقد أفصحنا لكم عن جميع الحقائق المهمة التي تتعلق بأي حالات غش معروفة أو مشتبه فيها ربما تكون قد أثرت على المنشأة.
- لقد أفصحنا لكم عن نتائج تقييمنا لخطر احتمال تحريف المعلومات المالية الأولية بشكلٍ جوهري نتيجة للغش.

---

* تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإن العبارة التي سيتم استخدامها في نماذج تقارير المراجع هي: استناداً إلى فحصنا، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية المرفقة لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية .....

- أننا نعتقد أن تأثيرات التحريفات غير المُصحَّحة الملخصة في الجدول المرفق تُعد، سواءً كل منها على حدة أو في مجملها، غير جوهرية بالنسبة للمعلومات المالية الأولية ككل.
- إننا نؤكد اكتمال المعلومات المقدمة لكم فيما يتعلق بهوية الأطراف ذات العلاقة.
- لقد تم تسجيل ما يلي بشكلٍ سليم، وعند الاقتضاء، تم الإفصاح عنه بشكلٍ كافٍ في المعلومات المالية الأولية:
  - المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، بما في ذلك المبيعات، والمشتريات، والقروض، والتحويلات، وترتيبات التأجير وضماناته، والمبالغ مستحقة التحصيل من الأطراف ذات العلاقة أو واجبة السداد لها؛
  - الضمانات، سواءً كانت مكتوبة أو شفهية، والتي قد ترتب التزامات مُحتملة على المنشأة؛
  - اتفاقيات وخيارات إعادة شراء الأصول التي تم بيعها سابقاً.
- إن العرض والإفصاح عن قياسات القيمة العادلة للأصول والالتزامات تم وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. إن الافتراضات المستخدمة تعكس نيتنا وقدرتنا على تنفيذ إجراءات محددة بالنيابة عن المنشأة، عندما يكون لذلك صلة بقياسات القيمة العادلة أو الإفصاح عنها.
- ليست لدينا خطط أو نوايا قد تؤثر بشكلٍ جوهري على القيمة الدفترية للأصول والالتزامات المنعكسة في المعلومات المالية الأولية أو على تصنيفها.
- ليست لدينا خطط للتخلي عن خطوط إنتاج أو خطط أو نوايا أخرى ستؤدي إلى أية زيادة في المخزون أو تقادمه، ولا يوجد مخزون تم تحديده بمبلغ يزيد على القيمة القابلة للتحقق.
- لدى المنشأة صكوك ملكية مقبولة لجميع الأصول ولا توجد أي رهونات أو أعباء على أصول المنشأة.
- لقد سجلنا أو أفصحنا، حسب مقتضى الحال، عن كل من الالتزامات الفعلية والمحتملة.
- [يتم إضافة أية إفادات إضافية تتعلق بمعايير المحاسبة الجديدة التي يتم تطبيقها لأول مرة، ويؤخذ في الحسبان تضمين أية إفادات إضافية يتطلبها أي معيار دولي جديد للمراجعة وتكون ذات صلة بالمعلومات المالية الأولية.]

وعلى حد علمنا واعتقادنا، لم تقع أي أحداث بعد تاريخ قائمة المركز المالي وحتى تاريخ هذا الخطاب يمكن أن تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في المعلومات المالية الأولية المذكورة آنفاً.

_____

(المسؤول التنفيذي الأول)

_____

(المسؤول المالي الأول)

الملحق الرابع

أمثلة لتقارير فحص المعلومات المالية الأولية

مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام المُعدَّة وفقاً لإطار تقرير مالي يهدف إلى تحقيق العرض العادل (انظر الفقرة ٤٣(ط))

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي المرفقة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص بالسياسات المحاسبية المُهمة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.[٣] وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها بشكل عادل وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

لقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.[٤] ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. ويُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكِّننا من الوصول إلى تأكيد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المُهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي رأي مراجعة.

الاستنتاج

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية المرفقة لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ (أو "لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية،") المركز المالي للمنشأة كما في ٣١ مارس ٢٠×١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

المراجع

التاريخ

العنوان

[٣] قد يرغب المراجع في تحديد السلطة التنظيمية أو ما يعادلها من السلطات التي تُقدم لها المعلومات المالية الأولية.

[٤] في حالة فحص المعلومات المالية التاريخية بدلاً من المعلومات المالية الأولية، ينبغي قراءة هذه الجملة على النحو الآتي: لقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠)، الذي يُطبق على فحص المعلومات المالية التاريخية المُنفذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة. ويجب تعديل بقية التقرير حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة.

المعلومات المالية الأولية الأخرى (انظر الفقرة ٤٣(ي))

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي [المختصرة] المرفقة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية [المختصرة] لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.[٥] وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

لقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.[٦] ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. ويُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكِّننا من الوصول إلى تأكيد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المُهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي رأي مراجعة.

الاستنتاج

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية المرفقة غير مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المُنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون الإطار المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

المراجع

التاريخ

العنوان

[٥] انظر الحاشية رقم ١.

[٦] انظر الحاشية رقم ٢.

الملحق الخامس

أمثلة لتقارير فحص تحتوي على استنتاج متحفظ بسبب الخروج عن إطار التقرير المالي المنطبق

مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام المُعدَّة وفقاً لإطار تقرير مالي يهدف إلى تحقيق العرض العادل (انظر الفقرة ٤٣(ط))

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي المرفقة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص بالسياسات المحاسبية المُهمة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.[٧] وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها بشكل عادل وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

لقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.[٨] ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. ويُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكِّننا من الوصول إلى تأكيد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المُهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي رأي مراجعة.

أساس الاستنتاج المتحفظ

استناداً إلى المعلومات التي وفرتها لنا الإدارة، فقد استبعدت المنشأة (س) من العقارات والديون طويلة الأجل التزامات عقود إيجار معينة، نعتقد أنه ينبغي رسملتها لكي تتفق مع [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتشير هذه المعلومات إلى أنه إذا تمت رسملة التزامات عقود الإيجار تلك في ٣١ مارس ٢٠×١، فإن العقارات ستزيد بمبلغ ____ ريال، والديون طويلة الأجل بمبلغ ____ ريال، وكذلك فإن صافي الدخل وربحية السهم ستزيد (ستنقص) بمبلغ ____ ريال، و____ ريال، و____ ريال، و____ ريال، على الترتيب، لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.

الاستنتاج المتحفظ

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وباستثناء الأمر الموضح في الفقرة السابقة، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية المرفقة لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ*[أو "لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية،"]* المركز المالي للمنشأة كما في ٣١ مارس ٢٠×١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

المراجع

التاريخ
العنوان

---

[٧] انظر الحاشية رقم ١ في الملحق الرابع.

[٨] انظر الحاشية رقم ٢ في الملحق الرابع.

المعلومات المالية الأولية الأخرى (انظر الفقرة ٤٣(ي))

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي [المختصرة] المرفقة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية [المختصرة] لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.[٩] وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

لقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.[١٠] ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. ويُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكِّننا من الوصول إلى تأكيد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المُهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي رأي مراجعة.

أساس الاستنتاج المتحفظ

استناداً إلى المعلومات التي وفرتها لنا الإدارة، فقد استبعدت المنشأة (س) من العقارات والديون طويلة الأجل التزامات عقود إيجار معينة، نعتقد أنه ينبغي رسملتها لكي تتفق مع [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتشير هذه المعلومات إلى أنه إذا تمت رسملة التزامات عقود الإيجار تلك في ٣١ مارس ٢٠×١، فإن العقارات ستزيد بمبلغ _____ ريال، والديون طويلة الأجل بمبلغ ____ ريال، وكذلك فإن صافي الدخل وربحية السهم ستزيد (ستنقص) بمبلغ ____ ريال، و_____ ريال، و_____ ريال، و____ ريال، على الترتيب، لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.

الاستنتاج المتحفظ

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وباستثناء الأمر الموضح في الفقرة السابقة، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية المرفقة غير مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المُنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون الإطار المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

المراجع

التاريخ

العنوان

[٩] انظر الحاشية رقم ١ في الملحق الرابع.

[١٠] انظر الحاشية رقم ٢ في الملحق الرابع.

الملحق السادس

أمثلة لتقارير فحص تحتوي على استنتاج متحفظ بسبب قيد على النطاق لم تفرضه الإدارة

مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام المُعدَّة وفقاً لإطار تقرير مالي يهدف إلى تحقيق العرض العادل (انظر الفقرة ٤٣(ط))

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي المرفقة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص بالسياسات المحاسبية المُهمة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.[١١] وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها بشكل عادل وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

باستثناء ما هو موضح في الفقرة التالية، فقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.[١٢] ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. ويُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكِّننا من الوصول إلى تأكيد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المُهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي رأي مراجعة.

أساس الاستنتاج المتحفظ

نتيجة حدوث حريق في مكتب أحد الفروع في (التاريخ) أدى إلى تلف سجلات المبالغ مستحقة التحصيل الخاصة بذلك الفرع، فإننا لم نتمكن من إكمال فحصنا لمبالغ مستحقة التحصيل بلغ مجموعها _____ ريال والواردة في المعلومات المالية الأولية. والمنشأة بصدد إعادة إنشاء هذه السجلات، وغير متأكدة مما إذا كانت هذه السجلات ستدعم المبلغ الموضح أعلاه وما يتعلق به من مخصص للمبالغ غير القابلة للتحصيل. ولو كنا قد استطعنا إكمال فحصنا للمبالغ مستحقة التحصيل، ربما كانت ستنمو إلى علمنا أمور تشير إلى أن ثمة تعديلات كان من الضروري إجراؤها في المعلومات المالية الأولية.

الاستنتاج المتحفظ

باستثناء التعديلات على المعلومات المالية الأولية التي ربما كانت ستنمو إلى علمنا لولا الوضع الموضح أعلاه، واستناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية المرفقة لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ (أو "لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية،") المركز المالي للمنشأة كما في ٣١ مارس ٢٠×١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

المراجع

التاريخ
العنوان

---

[١١] انظر الحاشية رقم ١ في الملحق الرابع.

[١٢] انظر الحاشية رقم ٢ في الملحق الرابع.

المعلومات المالية الأولية الأخرى (انظر الفقرة ٤٣(ي))

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي [المختصرة] المرفقة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية [المختصرة] لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.[١٣] وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

باستثناء ما هو موضح في الفقرة التالية، فقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.[١٤] ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. ويُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكِّننا من الوصول إلى تأكيد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المُهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي رأي مراجعة.

أساس الاستنتاج المتحفظ

نتيجة حدوث حريق في مكتب أحد الفروع في (التاريخ) أدى إلى تلف سجلات المبالغ مستحقة التحصيل الخاصة بذلك الفرع، فإننا لم نتمكن من إكمال فحصنا لمبالغ مستحقة التحصيل بلغ مجموعها _____ ريال والواردة في المعلومات المالية الأولية. والمنشأة بصدد إعادة إنشاء هذه السجلات، وغير متأكدة مما إذا كانت هذه السجلات ستدعم المبلغ الموضح أعلاه وما يتعلق به من مخصص للمبالغ غير القابلة للتحصيل. ولو استطعنا إكمال فحصنا للمبالغ مستحقة التحصيل، ربما كانت ستنمو إلى علمنا أمور تشير إلى أن ثمة تعديلات كان من الضروري إجراؤها في المعلومات المالية الأولية.

الاستنتاج المتحفظ

باستثناء التعديلات على المعلومات المالية الأولية التي ربما كانت ستنمو إلى علمنا لولا الوضع الموضح أعلاه، واستناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية المرفقة غير مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المُنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون الإطار المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

المراجع

التاريخ

العنوان

---

[١٣] انظر الحاشية رقم ١ في الملحق الرابع.

[١٤] انظر الحاشية رقم ٢ في الملحق الرابع.

الملحق السابع

أمثلة لتقارير فحص تحتوي على استنتاج معارض بسبب الخروج عن إطار التقرير المالي المنطبق

مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام المُعدَّة وفقاً لإطار تقرير مالي يهدف إلى تحقيق العرض العادل (انظر الفقرة ٤٣(ط))

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي المرفقة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص بالسياسات المحاسبية المُهمة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.[١٥] وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها بشكل عادل وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

لقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.[١٦] ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. ويُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكِّننا من الوصول إلى تأكيد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المُهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي رأي مراجعة.

أساس الاستنتاج المعارض

بدايةً من هذه الفترة، توقفت إدارة المنشأة عن توحيد القوائم المالية لشركاتها التابعة، حيث ترى الإدارة أن التوحيد سيكون غير مناسب بسبب وجود حصص كبيرة جديدة غير مسيطرة. ولا يتفق هذا مع [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية]. ولو كانت القوائم المالية الموحدة قد تم إعدادها، فإن جميع القوائم الواردة في المعلومات المالية الأولية تقريباً كانت ستختلف بشكل جوهري.

الاستنتاج المعارض

يشير فحصنا إلى أنه بسبب عدم المحاسبة عن استثمارات المنشأة في الشركات التابعة على أساس التوحيد، كما هو موضح في الفقرة السابقة، فإن هذه المعلومات المالية الأولية لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ (أو "لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية،") المركز المالي للمنشأة كما في ٣١ مارس ٢٠×١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

المراجع

التاريخ
العنوان

---

[١٥] انظر الحاشية رقم ١ في الملحق الرابع.

[١٦] انظر الحاشية رقم ٢ في الملحق الرابع.

المعلومات المالية الأولية الأخرى (انظر الفقرة ٤٣(ي))

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي [المختصرة] المرفقة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية [المختصرة] لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.[١٧] وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

لقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.[١٨] ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. ويُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكِّننا من الوصول إلى تأكيد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المُهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي رأي مراجعة.

أساس الاستنتاج المعارض

بدايةً من هذه الفترة، توقفت إدارة المنشأة عن توحيد القوائم المالية لشركاتها التابعة، حيث ترى الإدارة أن التوحيد سيكون غير مناسب بسبب وجود حصص كبيرة جديدة غير مسيطرة. ولا يتفق هذا مع [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية]. ولو كانت القوائم المالية الموحدة قد تم إعدادها، فإن جميع القوائم الواردة في المعلومات المالية الأولية تقريباً كانت ستختلف بشكل جوهري.

الاستنتاج المعارض

يشير فحصنا إلى أنه بسبب عدم المحاسبة عن استثمارات المنشأة في الشركات التابعة على أساس التوحيد، كما هو موضح في الفقرة السابقة، فإن هذه المعلومات المالية الأولية غير مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المُنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون الإطار المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

المراجع

التاريخ

العنوان

[١٧] انظر الحاشية رقم ١ في الملحق الرابع.

[١٨] انظر الحاشية رقم ٢ في الملحق الرابع.

معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)

ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار التأكيد (٣٠٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)

ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية

(يسري هذا المعيار على أعمال تقارير التأكيد المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	١–٤
النطاق	٥–٨
تاريخ السريان	٩
الأهداف	١٠–١١
التعريفات	١٢–١٣
المتطلبات	
القيام بارتباط التأكيد وفقاً لمعايير ارتباطات التأكيد	١٤–١٩
المتطلبات المسلكية	٢٠
القبول والاستمرار	٢١–٣٠
إدارة الجودة	٣١–٣٦
نزعة الشك المهني والحكم المهني ومهارات وأساليب التأكيد	٣٧–٣٩
التخطيط للارتباط وتنفيذه	٤٠–٤٧
الحصول على الأدلة	٤٨–٦٠
الأحداث اللاحقة	٦١
المعلومات الأخرى	٦٢
وصف الضوابط المنطبقة	٦٣
تكوين الاستنتاج التأكيدي	٦٤–٦٦
إعداد تقرير التأكيد	٦٧–٧١
الاستنتاجات غير المعدلة والمعدلة	٧٢–٧٧
مسؤوليات الاتصال الأخرى	٧٨
التوثيق	٧٩–٨٣
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
مقدمة	أ١
الأهداف	أ٢
التعريفات	أ٣–أ٢٠

القيام بارتباط التأكيد وفقاً لمعايير ارتباطات التأكيد أ٢١–أ٢٩
المتطلبات المسلكية أ٣٠–أ٣٤
القبول والاستمرار أ٣٥–أ٥٩
إدارة الجودة أ٦٠–أ٧٥
نزعة الشك المهني والحكم المهني أ٧٦–أ٨٥
التخطيط للارتباط وتنفيذه أ٨٦–أ١٠٨
الحصول على الأدلة أ١٠٩–أ١٤٠
الأحداث اللاحقة أ١٤١–أ١٤٢
المعلومات الأخرى أ١٤٣
وصف الضوابط المنطبقة أ١٤٤–أ١٤٦
تكوين الاستنتاج التأكيدي أ١٤٧–أ١٥٨
إعداد تقرير التأكيد أ١٥٩–أ١٨٨
الاستنتاجات غير المعدلة والمعدلة أ١٨٩–أ١٩٢
مسؤوليات الاتصال الأخرى أ١٩٣–أ١٩٩
التوثيق أ٢٠٠–أ٢٠٧
الملحق: الأدوار والمسؤوليات

ينبغي قراءة المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) *"ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية"* جنباً إلى جنب مع *التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.*

مقدمة

١. يتناول هذا المعيار ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية، التي تم تناولها في معايير المراجعة ومعايير ارتباطات الفحص على الترتيب.(*) (راجع: الفقرتين أ٢١، أ٢٢)

٢. تشمل ارتباطات التأكيد كلاً من ارتباطات التصديق، التي يقوم فيها طرف آخر خلاف المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط؛ والارتباطات المباشرة، التي يقوم فيها المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. ويحتوي هذا المعيار على متطلبات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية خاصة بارتباطات التصديق للتأكيد المعقول والمحدود. ويمكن تطبيق هذا المعيار أيضاً على الارتباطات المباشرة للتأكيد المعقول والمحدود، بعد تكييفه والإضافة إليه حسب الحاجة في ظل ظروف الارتباط.

٣. ينبني هذا المعيار على افتراض أساس بأن:

(أ) أعضاء فريق الارتباط وفاحص جودة الارتباط (للارتباطات التي عُيِّن فيها أحد الفاحصين) يخضعون للنصوص الواردة في *الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)* الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) فيما يتعلق بارتباطات التأكيد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق؛(**) (راجع: الفقرات أ٣٠–أ٣٤)

(ب) المحاسب القانوني الذي ينفذ الارتباط هو عضو في مكتب يخضع للمعيار الدولي لإدارة الجودة (١)،[١] أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، بشأن مسؤولية المكتب عن نظامه الخاص بإدارة الجودة، التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لإدارة الجودة (١). (راجع: الفقرات أ٦١–أ٦٦)

٤. مما هو متعارف عليه أن إدارة الجودة داخل المكاتب التي تنفذ ارتباطات التأكيد، والالتزام بالمبادئ المسلكية، بما فيها متطلبات الاستقلال، يحققان المصلحة العامة ويُعدان جزءاً أساسياً من ارتباطات التأكيد عالية الجودة. والمحاسبون المهنيون في الممارسة العامة سيكونون على علم بتلك المتطلبات. وإذا اختار ممارس مؤهل بخلاف المحاسب المهني في الممارسة العامة الإفادة بأنه ملتزم بهذا المعيار أو معيار آخر من معايير ارتباطات التأكيد، فمن المهم إدراك أن هذا المعيار يشتمل على متطلبات تعكس الافتراض الأساس الوارد في الفقرة السابقة.(***)

النطاق

٥. يغطي هذا المعيار ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية، كما هو موضح في *الإطار الدولي لارتباطات التأكيد* (إطار التأكيد). وعندما يكون أحد معايير ارتباطات التأكيد المتعلقة بموضوعات محددة ذا صلة بموضوع ارتباط معين، فإنه يتم تطبيق ذلك المعيار إضافة إلى المعيار الماثل. (راجع: الفقرتين أ٢١، أ٢٢)

٦. ليست جميع الارتباطات التي يقوم بها المحاسبون القانونيون ارتباطات تأكيد. فمن بين الارتباطات الأخرى التي يكثر القيام بها وليست ارتباطات تأكيد، حسب التعريف الوارد في الفقرة ١٢(أ) (وبالتالي لا يغطيها هذا المعيار) ما يلي:

(أ) الارتباطات التي تغطيها المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة، مثل ارتباطات الإجراءات المتفق عليها وارتباطات التجميع؛[٢]

(ب) إعداد الإقرارات الضريبية عندما لا يتم إبداء أي استنتاج تأكيدي؛

(ج) ارتباطات الاستشارات (أو الارتباطات الاستشارية)، مثل الاستشارات الإدارية والضريبية. (راجع: الفقرة أ١)

---

* يقصد بمعايير المراجعة ومعايير ارتباطات الفحص أينما وردت معايير المراجعة والفحص المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وهي المعايير الدولية للمراجعة والفحص كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أيا من متطلبات تلك المعايير.

** يخضع فريق الارتباط وفاحص رقابة جودة الارتباط للميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

[١] المعيار الدولي لإدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

*** يجب مراعاة أن جميع مقدمي خدمات التأكيد في المملكة يجب أن يكونوا مرخصين باعتبارهم محاسبين قانونيين.

[٢] معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) *"الارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية"* ، ومعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) *"ارتباطات التجميع"*

٧. يمكن أن يكون ارتباط التأكيد المنفذ بموجب معايير ارتباطات التأكيد جزءاً من ارتباط أكبر. وفي مثل هذه الظروف، تكون معايير ارتباطات التأكيد ذات صلة فقط بالجزء المرتبط بالتأكيد في الارتباط.

٨. لا تُعد الارتباطات الآتية، التي قد تكون متسقة مع الوصف الوارد في الفقرة ١٢(أ)، ارتباطات تأكيد بالمعنى المقصود في معايير ارتباطات التأكيد:

(أ) الارتباطات للشهادة في إجراءات قضائية تتعلق بالمحاسبة أو المراجعة أو الضريبة أو غيرها من الأمور؛

(ب) الارتباطات التي تشتمل على آراء مهنية أو وجهات نظر أو أقوال قد يستنبط منها المستخدم نوعاً من التأكيد، في حالة انطباق جميع ما يلي:

(١) أن تكون تلك الآراء أو جهات النظر أو الأقوال مجرد أمر عارض في سياق الارتباط عموماً؛

(٢) أن يكون أي تقرير مكتوب يتم إصداره مُقيَّداً صراحةً باستخدام المستخدمين المستهدفين المحددين في التقرير؛

(٣) أن يكون هناك تفاهم مكتوب مع المستخدمين المستهدفين المحددين على أن الارتباط لا يُقصد منه أن يكون ارتباط تأكيد؛

(٤) ألا يُصوّر الارتباط على أنه ارتباط تأكيد في تقرير المحاسب القانوني.

تاريخ السريان

٩. يسري هذا المعيار على ارتباطات التأكيد التي يكون تقرير التأكيد فيها مؤرخاً في ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

١٠. عند القيام بارتباط تأكيد، تتمثل أهداف المحاسب القانوني فيما يلي:

(أ) الوصول إمّا إلى تأكيد معقول أو تأكيد محدود، حسب مقتضى الحال، عمّا إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الجوهري؛

(ب) إبداء استنتاج بشأن مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط من خلال تقرير مكتوب يتضمن إمّا استنتاج تأكيد معقول أو تأكيد محدود، وبصف أساس الاستنتاج؛ (راجع: الفقرة أ٢)

(ج) القيام بالاتصالات الأخرى المطلوبة بموجب هذا المعيار وأي معيار آخر من معايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة.

١١. في جميع الحالات التي لا يمكن الوصول فيها إلى تأكيد معقول أو تأكيد محدود، حسب مقتضى الحال، والتي يكون فيها إبداء استنتاج متحفظ في تقرير تأكيد المحاسب القانوني غير كافٍ في ظل الظروف القائمة لأغراض تقديم التقرير إلى المستخدمين المستهدفين، فإن هذا المعيار يتطلب أن يمتنع المحاسب القانوني عن إبداء استنتاج، أو أن ينسحب من الارتباط (أو يستقيل منه)، عندما يكون الانسحاب ممكناً وفقاً للأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

التعريفات

١٢. لأغراض هذا المعيار ومعايير ارتباطات التأكيد الأخرى، وما لم تتم الإشارة إلى عكس ذلك، يكون للمصطلحات الآتية المعاني المُبيَّنة قرين كل منها فيما يلي. (راجع: الفقرة أ٢٧)

(أ) ارتباط التأكيد: ارتباط يهدف فيه المحاسب القانوني إلى الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لإبداء استنتاج يهدف إلى رفع درجة الثقة لدى المستخدمين المستهدفين، بخلاف الطرف المسؤول، حيال معلومات الموضوع (أي مخرجات تقويم أو قياس موضوع ما محل ارتباط مقارنة بالضوابط). ويُصنّف كل ارتباط تأكيد تبعاً لبُعدين اثنين: (راجع: الفقرة أ٣)

(١) إما أنه ارتباط تأكيد معقول أو ارتباط تأكيد محدود:

أ. ارتباط التأكيد المعقول: هو ارتباط تأكيد يقوم فيه المحاسب القانوني بتخفيض خطر الارتباط إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها في ظل ظروف الارتباط، كأساس لاستنتاج المحاسب القانوني. ويُعبَّر عن الاستنتاج الذي خلص

إليه المحاسب القانوني بصيغة تنبئ برأي المحاسب القانوني في مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط.

ب. ارتباط التأكيد المحدود: هو ارتباط تأكيد يقوم فيه المحاسب القانوني بتخفيض خطر الارتباط إلى مستوى يمكن قبوله في ظل ظروف الارتباط، ولكن ذلك الخطر يظل أكبر مما يكون عليه في ارتباط التأكيد المعقول، كأساس لإبداء استنتاج بصيغة تنبئ بما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني، بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات موضوع الارتباط مُحرّفة بشكل جوهري. وتكون الإجراءات المنفذة في إطار ارتباط التأكيد المحدود محدودة في طبيعتها وتوقيتها ومداها مقارنة بما هو مطلوب في ارتباط التأكيد المعقول ولكن يتم التخطيط لهذه الأمور للحصول على مستوى من التأكيد يكون بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني مجدياً. وحتى يكون مستوى التأكيد الذي يصل إليه المحاسب القانوني مجدياً، فإنه من المرجح أن يعزز مدى ثقة المستخدمين المستهدفين في معلومات الموضوع بدرجة من الواضح أنها ليست بلا طائل. (راجع: الفقرات أ٣–أ٧)

(٢) إما أنه ارتباط تصديق أو ارتباط مباشر: (راجع: الفقرة أ٨)

أ. ارتباط التصديق: هو ارتباط تأكيد يقوم فيه طرف آخر خلاف المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. ويعرض غالباً أيضاً طرف آخر خلاف المحاسب القانوني معلومات الموضوع الناتجة في صورة تقرير أو بيان. لكن في بعض الحالات قد يقوم المحاسب القانوني بعرض معلومات الموضوع في تقرير التأكيد. وفي ارتباط التصديق، يتناول استنتاج المحاسب القانوني ما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الجوهري. وقد يكون استنتاج المحاسب القانوني مُصاغاً للتعبير عن: (راجع: الفقرتين أ١٧٩، أ١٨١)

١. الموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو
٢. معلومات الموضوع والضوابط المنطبقة؛ أو
٣. بيان مقدم من الأطراف المعنية.

ب. الارتباط المباشر: هو ارتباط تأكيد يقوم فيه المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط المنطبقة ويعرض المحاسب القانوني معلومات الموضوع الناتجة كجزء من تقرير التأكيد أو في ملحق مرفق به. وفي الارتباط المباشر، يتناول استنتاج المحاسب القانوني المخرجات المُعلن عنها لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط.

(ب) مهارات وأساليب التأكيد: مهارات وأساليب التخطيط وجمع الأدلة وتقويمها والاتصال وإعداد التقارير التي يتمتع بها المحاسب القانوني المنفذ لارتباط التأكيد والتي تكون مختلفة عن الخبرة في الموضوع الأساس لأي ارتباط تأكيد بعينه أو قياسه أو تقويمه. (راجع: الفقرة أ٩)

(ج) الضوابط: الأسس المرجعية المستخدمة لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط. و"الضوابط المنطبقة" هي الضوابط المستخدمة فيما يتعلق بارتباط معين. (راجع: الفقرة أ١٠)

(د) ظروف الارتباط: السياق العام المحدد لارتباط معين، والذي يتضمن: شروط الارتباط، وما إذا كان ارتباط تأكيد معقول أو ارتباط تأكيد محدود، وخصائص الموضوع محل الارتباط، وضوابط القياس أو التقويم، واحتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات، والخصائص ذات الصلة للطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو التقويم، والطرف القائم بالتكليف وبيئته، وأمور أخرى مثل الأحداث والمعاملات والأحكام والممارسات التي قد يكون لها تأثير كبير على الارتباط.

(هـ) الشريك المسؤول عن الارتباط: الشريك أو فرد آخر يعينه المكتب ليكون مسؤولاً عن الارتباط وتنفيذه، وعن تقرير التأكيد الذي يصدر من خلال المكتب، وتكون له -إذا تطلب الأمر- الصلاحية المناسبة من جهة مهنية أو نظامية أو تنظيمية. ويُقرأ مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" على أنه يشير إلى ما يعادله في القطاع العام، عند الاقتضاء.(*)

(و) خطر الارتباط: خطر إبداء المحاسب القانوني استنتاجاً غير مناسب عندما تكون معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري. (راجع:

* لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات المحاسبة والمراجعة بشكل عام.

الفقرات أ١١–أ١٤)

(ز) الطرف القائم بالتكليف: الطرف الذي يكلف المحاسب القانوني بأداء ارتباط التأكيد. (راجع: الفقرة أ١٥)

(ح) فريق الارتباط: جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون الارتباط، وأي أفراد آخرين ينفذون الإجراءات على الارتباط باستثناء الخبراء الخارجيين الذين يستعين بهم المحاسب القانوني.

(ط) الأدلة: معلومات يستخدمها المحاسب القانوني في التوصل إلى استنتاجه. وتتضمن الأدلة كلاً من المعلومات الواردة في نظم المعلومات ذات الصلة، إن وجدت، وغيرها من المعلومات. ولأغراض معايير ارتباطات التأكيد، فإن: (راجع: الفقرات أ١٤٧–أ١٥٣)

(١) كفاية الأدلة هي مقياس لكميتها.

(٢) مناسبة الأدلة هي مقياس لجودتها.

(ي) المكتب: محاسب قانوني فرد أو شركة لمحاسبين مهنيين. ويُقرأ مصطلح "المكتب" على أنه يشير إلى ما يعادله في القطاع العام، عند الاقتضاء.

(ك) المعلومات المالية التاريخية: معلوماتٌ تخص منشأة معينة، معبرٌ عنها بمصطلحات مالية، ومستمدة أساساً من النظام المحاسبي لتلك المنشأة، بشأن الأحداث الاقتصادية التي حدثت في فترات زمنية سابقة، أو بشأن الأوضاع أو الظروف الاقتصادية في نقاط زمنية في الماضي.

(ل) وظيفة المراجعة الداخلية: وظيفة في المنشأة تقوم بتنفيذ أنشطة تأكيدية واستشارية مصممة لتقويم وتحسين فاعلية حوكمة المنشأة وإدارتها للمخاطر وآلياتها الخاصة بالرقابة الداخلية.

(م) المستخدمون المستهدفون: الأفراد أو الكيانات أو مجموعات الأفراد أو الكيانات الذين يتوقع المحاسب القانوني أنهم سيستخدمون تقرير التأكيد. وفي بعض الحالات، قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون بخلاف الموجه لهم تقرير التأكيد. (راجع: الفقرات أ١٦–أ١٨، أ٣٧)

(ن) القائم بالقياس أو التقويم: الطرف الذي يقيس أو يُقوّم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. ويمتلك القائم بالقياس أو التقويم الخبرة في الموضوع محل الارتباط. (راجع: الفقرتين أ٣٧، أ٣٩)

(س) التحريف: اختلاف بين معلومات الموضوع والقياس أو التقويم المناسب للموضوع محل الارتباط وفقاً للضوابط. ويمكن أن يكون التحريف متعمداً أو غير متعمد، نوعياً أو كمياً، ويمكن أن يتضمن إغفالات.

(ع) تحريف الحقائق (فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى): معلومات أخرى غير متعلقة بالأمور الظاهرة في معلومات الموضوع أو تقرير التأكيد، تم وضعها أو عرضها بشكل غير صحيح. وقد يقوض التحريف الجوهري لإحدى الحقائق مصداقية المستند الذي يحتوي على معلومات الموضوع.

(ف) المعلومات الأخرى: المعلومات (بخلاف معلومات الموضوع وتقرير التأكيد بشأنها) التي يتم تضمينها، إما بموجب نظام أو لائحة أو عرف، في مستند يحتوي على معلومات الموضوع وتقرير التأكيد بشأنها.

(ص) المحاسب القانوني: الشخص أو الأشخاص الذين يؤدون الارتباط (وهو عادةً الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرون أو المكتب، حسب مقتضى الحال). وفي المواطن التي يهدف فيها هذا المعيار صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، يُستخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المحاسب القانوني". (راجع: الفقرة أ٣٧)

(ق) الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير التأكيد، يستخدم المحاسب القانوني عمله في ذلك المجال لمساعدته في الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة. وذلك الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني قد يكون خبيراً داخلياً (أي شريكاً أو موظفاً، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في مكتب المحاسب القانوني أو مكتب ضمن شبكة المحاسب القانوني) أو خبيراً خارجياً.

(ر) الحكم المهني: تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي توفره معايير التأكيد ومعايير سلوك وآداب المهنة، عند

اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بالارتباط.

(ش) نزعة الشك المهني: موقف يتضمن التحلي بعقلية متسائلة، والتيقّظ للحالات التي قد تشير إلى إمكانية وجود تحريف وإجراء تقييم نقدي للأدلة.

(ت) الطرف المسؤول: الطرف المسؤول عن الموضوع محل الارتباط. (راجع: الفقرة أ٣٧)

(ث) خطر التحريف الجوهري: خطر أن تكون معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري قبل الارتباط.

(خ) معلومات الموضوع: مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط، وبعبارة أخرى، المعلومات التي تنتج من تطبيق الضوابط على الموضوع محل الارتباط. (راجع: الفقرة أ١٩)

(ذ) الموضوع محل الارتباط: الحدث الذي يتم قياسه أو تقويمه عن طريق تطبيق الضوابط.

١٣. لأغراض هذا المعيار ومعايير ارتباطات التأكيد الأخرى، يجب أن تتم قراءة الإشارات إلى "الطرف المعني (الأطراف المعنية)" على أنها "الطرف المسؤول، أو القائم بالقياس أو التقويم، أو الطرف القائم بالتكليف، حسب مقتضى الحال". (راجع: الفقرتين أ٢٠، أ٣٧)

المتطلبات

القيام بارتباط التأكيد وفقاً لمعايير ارتباطات التأكيد

الالتزام بالمعايير ذات الصلة بالارتباط

١٤. يجب أن يلتزم المحاسب القانوني بهذا المعيار وبأي معيار متعلق بموضوع محدد من معايير ارتباطات التأكيد، يكون ذا صلة بالارتباط.

١٥. لا يجوز للمحاسب القانوني الإفادة بأنه ملتزم بهذا المعيار أو بأي من معايير ارتباطات التأكيد الأخرى ما لم يكن قد التزم بمتطلبات هذا المعيار ومتطلبات أي معايير أخرى ذات صلة بالارتباط. (راجع: الفقرات أ٢١، أ٢٢، أ١٧١)

نص معيار ارتباط التأكيد

١٦. يجب أن يتوفر لدى المحاسب القانوني فهم لنص هذا المعيار بكامله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح. (راجع: الفقرات أ٢٣–أ٢٨)

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة

١٧. مع مراعاة الفقرة الآتية، يجب على المحاسب القانوني الالتزام بكل متطلب من متطلبات هذا المعيار وأي معيار آخر من معايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة المتعلقة بموضوع محدد إلا إذا كان المتطلب، في ظل ظروف الارتباط، غير ذي صلة لأنه مشروط والشرط غير متحقق. وقد تم عرض المتطلبات التي تنطبق فقط على ارتباطات التأكيد المحدود أو ارتباطات التأكيد المعقول في شكل جدول مع إضافة حرف "د" (للتأكيد المحدود) أو "م" (للتأكيد المعقول) بعد رقم الفقرة. (راجع: الفقرة أ٢٩)

١٨. قد يتوصل المحاسب القانوني، في ظروف استثنائية، إلى الحكم بضرورة الخروج عن متطلب ذي صلة في أحد معايير ارتباطات التأكيد. وفي مثل هذه الظروف، يجب على المحاسب القانوني تنفيذ إجراءات بديلة لتحقيق هدف ذلك المتطلب. ولا يتوقع أن تنشأ حاجة المحاسب القانوني إلى الخروج عن متطلب ذي صلة إلا عندما يكون المتطلب خاصاً بتنفيذ إجراء معين، ويعتقد المحاسب القانوني أن ذلك الإجراء لن يكون فعالاً في تحقيق هدف المتطلب في ظل الظروف الخاصة بالارتباط.

الفشل في تحقيق الهدف

١٩. في حالة عدم إمكانية تحقيق أحد الأهداف الواردة في هذا المعيار أو معيار آخر من معايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة المتعلقة بموضوع محدد، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كان ذلك يتطلب منه تعديل استنتاجه أو الانسحاب من الارتباط (عندما يكون الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة). ويُمثل الفشل في تحقيق أحد الأهداف الواردة في معايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة أمراً مهماً يتطلب التوثيق وفقاً للفقرة ٧٩ من هذا المعيار.

المتطلبات المسلكية

٢٠. يجب على المحاسب القانوني الالتزام بالنصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة فيما يتعلق بارتباطات التأكيد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق.[*] (راجع: الفقرات أ٣٠–أ٣٤، أ٦٠)

القبول والاستمرار

٢١. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يكون مطمئناً إلى أن المكتب قد اتبع سياساته أو إجراءاته الخاصة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات التأكيد والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، ويجب عليه أن يتحقق من مناسبة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الشأن.

٢٢. ولا يجوز للمحاسب القانوني قبول ارتباط التأكيد أو الاستمرار فيه إلا عندما: (راجع: الفقرات أ٣٠–أ٣٤)

(أ) لا يوجد لديه أي سبب يدعوه إلى الاعتقاد بأن المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك متطلبات الاستقلال، لن يتم الوفاء بها؛ أو

(ب) يكون مطمئناً إلى أن الأشخاص الذين سيتولون تنفيذ الارتباط يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ الارتباط (انظر أيضاً الفقرة ٣٢)؛

(ج) تتم الموافقة على الأساس الذي سيتم تنفيذ الارتباط بناءً عليه، من خلال:

(١) التأكد من تحقق الشروط المسبقة لارتباط التأكيد (انظر أيضاً الفقرات ٢٤-٢٦)؛

(٢) التأكد من وجود فهم مشترك بين المحاسب القانوني والطرف القائم بالتكليف بشأن شروط الارتباط، بما في ذلك مسؤوليات المحاسب القانوني عن عملية التقرير.

٢٣. إذا حصل الشريك المسؤول عن الارتباط على معلومات كان من الممكن أن تتسبب في رفض المكتب للارتباط فيما لو كانت تلك المعلومات متاحة للمكتب قبل قبول العلاقة مع العميل أو قبول ارتباط معين أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط، فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط نقل تلك المعلومات على الفور إلى المكتب، حتى يتسنى للمكتب وللشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ التصرف اللازم.

الشروط المسبقة لارتباط التأكيد

٢٤. للتأكد مما إذا كانت الشروط المسبقة لارتباط التأكيد متحققة، يجب على المحاسب القانوني -على أساس المعرفة المبدئية بظروف الارتباط ومناقشة الطرف المعني- تحديد ما يلي: (راجع: الفقرتين أ٣٥، أ٣٦)

(أ) ما إذا كانت أدوار ومسؤوليات الأطراف المعنية تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة؛ (راجع: الفقرات أ٣٧–أ٣٩)

(ب) ما إذا كان الارتباط يستوفي جميع الخصائص الآتية:

(١) أن يكون الموضوع محل الارتباط مناسباً؛ (راجع: الفقرات أ٤٠–أ٤٤)

(٢) أن تكون الضوابط التي يتوقع المحاسب القانوني تطبيقها في إعداد معلومات الموضوع مناسبة لظروف الارتباط، بما في ذلك استيفاء هذه الضوابط للخصائص الآتية: (راجع: الفقرات أ٤٥–أ٥٠)

أ. الملاءمة.

ب. الاكتمال.

ج. إمكانية الاعتماد عليها.

د. الحيادية.

هـ. القابلية للفهم.

(٣) أن تكون الضوابط التي يتوقع المحاسب القانوني تطبيقها في إعداد معلومات الموضوع متاحة للمستخدمين المستهدفين للاطلاع عليها؛ (راجع: الفقرتين أ٥١، أ٥٢)

* يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

(٤) أن يتوقع المحاسب القانوني أنه سيكون قادراً على الحصول على الأدلة اللازمة لدعم الاستنتاج الذي يتوصل إليه؛ (راجع: الفقرات أ٥٣–أ٥٥)

(٥) أن يكون استنتاج المحاسب القانوني، بالشكل الذي يناسب ارتباط التأكيد المعقول أو ارتباط التأكيد المحدود، من المقرر تضمينه في تقرير مكتوب؛

(٦) أن يوجد غرض منطقي بما في ذلك، في حالة القيام بارتباط تأكيد محدود، أن يتوقع المحاسب القانوني أنه سيكون قادراً على الوصول إلى مستوى مجدٍ من التأكيد. (راجع: الفقرة أ٥٦)

٢٥. في حالة عدم تحقق الشروط المسبقة لارتباط التأكيد، يجب على المحاسب القانوني مناقشة الأمر مع الطرف القائم بالتكليف. وإذا كان من غير الممكن إجراء تغييرات لاستيفاء الشروط المسبقة، فلا يجوز للمحاسب القانوني قبول الارتباط كارتباط تأكيد ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. ولكن الارتباط الذي يتم تنفيذه في ظل تلك الظروف لا يكون ملتزماً بمعايير ارتباطات التأكيد. وعليه، فإنه لا يجوز للمحاسب القانوني أن يُضمِّن في تقرير التأكيد أية إشارة إلى أن الارتباط قد تم وفقاً لهذا المعيار أو وفقاً لأي معيار آخر من معايير ارتباطات التأكيد.

فرض قيد على النطاق قبل قبول الارتباط

٢٦. إذا فرض الطرف القائم بالتكليف قيداً على نطاق عمل المحاسب القانوني في شروط ارتباط تأكيد مقترح بشكل يعتقد المحاسب القانوني معه بأن القيد سيؤدي إلى امتناعه عن إبداء استنتاج بشأن معلومات الموضوع، فلا يجوز للمحاسب القانوني قبول مثل هذا الارتباط كارتباط تأكيد، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. (راجع: الفقرة أ١٥٦(ج))

الاتفاق على شروط الارتباط

٢٧. يجب أن يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على شروط الارتباط. ويجب أن تكون شروط الارتباط المتفق عليها محددة بتفصيل كافٍ في خطاب ارتباط أو في شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، أو في مصادقة مكتوبة، أو في نظام أو لائحة. (راجع: الفقرتين أ٥٧، أ٥٨)

٢٨. في الارتباطات المتكررة، يجب على المحاسب القانوني تقييم ما إذا كانت الظروف تتطلب إعادة النظر في شروط الارتباط، وما إذا كانت هناك حاجة إلى تذكير الطرف القائم بالتكليف بشروط الارتباط القائمة.

قبول التغيير في شروط الارتباط

٢٩. لا يجوز للمحاسب القانوني أن يقبل بأي تغيير في شروط الارتباط، ما لم توجد مبررات معقولة لذلك. وفي حالة القيام بمثل هذا التغيير، فلا يجوز للمحاسب القانوني أن يتخلى عن الأدلة التي تم الحصول عليها قبل التغيير. (راجع: الفقرة أ٥٩)

تقرير التأكيد المفروض بموجب نظام أو لائحة

٣٠. في بعض الحالات، تفرض الأنظمة أو اللوائح في الدولة ذات الصلة تنسيق أو صيغة تقرير التأكيد. وفي هذه الظروف، يجب على المحاسب القانوني تقويم:

(أ) ما إذا كان المستخدمون المستهدفون قد يسيئون فهم الاستنتاج التأكيدي؛

(ب) وإذا كان الأمر كذلك، ما إذا كان تضمين توضيح إضافي في تقرير التأكيد يمكن أن يخفف من سوء الفهم المحتمل.

وإذا استنتج المحاسب القانوني أن التوضيح الإضافي في تقرير التأكيد لن يخفف من سوء الفهم المحتمل، فلا يجوز له قبول الارتباط، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. ولا يُعد الارتباط المُنفّذ وفقاً لهذا النظام أو هذه اللائحة مستوفياً لهذا المعيار. وعليه، فإنه لا يجوز للمحاسب القانوني أن يُضمِّن في تقرير التأكيد أية إشارة إلى أن الارتباط قد تم وفقاً لهذا المعيار أو وفقاً لأي معيار آخر من معايير ارتباطات التأكيد (انظر أيضاً الفقرة ٧١).

إدارة الجودة

خصائص الشريك المسؤول عن الارتباط

٣١. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط:

(أ) أن يكون عضواً في مكتب يطبق معيار إدارة الجودة (١)، أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١)؛ (راجع: الفقرات أ٦٠–أ٦٦)

موارد الارتباط

(ب) أن يتحقق من تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط في الوقت المناسب لتنفيذ الارتباط، مع الأخذ في الحسبان طبيعة الارتباط وظروفه، وسياسات أو إجراءات المكتب، وأي تغيرات قد تنشأ أثناء الارتباط.

(ج) أن تكون لديه كفاءة في مهارات وأساليب التأكيد، اكتسبها من خلال التدريب المكثف والتطبيق العملي؛ (راجع: الفقرة أ٦٠)

(د) أن تكون لديه كفاءة في الموضوع محل الارتباط وقياسه أو تقويمه، تكفي لقبول المسؤولية عن الاستنتاج التأكيدي. (راجع: الفقرتين أ٦٧، أ٦٨)

٣٢. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط: (راجع: الفقرة أ٦٩)

(أ) أن يكون مطمئناً إلى أن الأشخاص الذين سيتولون تنفيذ الارتباط يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لما يلي: (راجع: الفقرتين أ٧٠، أ٧١)

(١) تنفيذ الارتباط وفقاً للمعايير ذات الصلة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(٢) التمكن من إصدار تقرير تأكيد مناسب في ظل الظروف القائمة.

(ب) أن يكون مطمئناً إلى أنه سيكون قادراً على أن يُشارك في العمل الذي يقوم به:

(١) الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني، عندما يكون من المقرر استخدام عمل ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرتين أ٧٠، أ٧١)

(٢) أي محاسب قانوني آخر، ليس عضواً في فريق الارتباط، عندما يكون من المقرر استخدام أعمال التأكيد التي قام بها ذلك المحاسب القانوني، (راجع: الفقرتين أ٧٢، أ٧٣)

وذلك بالقدر الذي يكفي لقبول المسؤولية عن الاستنتاج التأكيدي بشأن معلومات الموضوع.

مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط

٣٣. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في الارتباط والمشاركة فيه بصورة كافية ومناسبة طوال مدته. ويشمل هذا المسؤولية عن:

(أ) الاقتناع بأن سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات التأكيد، والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، قد تم اتباعها؛

(ب) التخطيط للارتباط وتنفيذه (بما في ذلك توجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم بشكل مناسب) وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ج) تنفيذ عمليات الفحص وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب، وفحص توثيق أعمال الارتباط في تاريخ تقرير التأكيد أو قبله؛ (راجع: الفقرة أ٧٤)

(د) الحفاظ على التوثيق المناسب لأعمال الارتباط الذي يقدم أدلة على تحقيق أهداف المحاسب القانوني، وأن الارتباط قد تم تنفيذه وفقاً لمعايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة وأيضاً المتطلبات النظامية والتنظيمية ذات الصلة؛

(هـ) التشاور المناسب من جانب فريق الارتباط في الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل.

٣٤. طوال مدة الارتباط، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يظل منتبهاً، من خلال الملاحظة وطرح الاستفسارات عند الضرورة، لما يدل على مخالفة أعضاء فريق الارتباط للمتطلبات المسلكية ذات الصلة. وإذا نمت إلى علم الشريك المسؤول عن الارتباط، من خلال نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب أو من مصادر أخرى، أمورٌ تشير إلى مخالفة أعضاء فريق الارتباط للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحديد التصرف المناسب بالتشاور مع الأفراد الآخرين في المكتب.

٣٥. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط مراعاة المعلومات التي تنتج من آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب، التي يبلغه بها المكتب، وعند الاقتضاء، المكاتب الأخرى ضمن الشبكة، والنظر فيما إذا كانت تلك المعلومات قد تؤثر على ارتباط التأكيد.

فحص جودة الارتباط

٣٦. فيما يخص تلك الارتباطات التي يتعين تنفيذ فحص لجودتها وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١) أو سياسات أو إجراءات المكتب، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط مناقشة الأمور المهمة والأحكام المهمة التي تنشأ أثناء الارتباط مع فاحص جودة الارتباط، وعدم تأريخ تقرير التأكيد إلى حين الانتهاء من ذلك الفحص.[٣]

نزعة الشك المهني والحكم المهني ومهارات وأساليب التأكيد

٣٧. يجب على المحاسب القانوني التخطيط للارتباط وتنفيذه مع التحلي بنزعة الشك المهني وإدراك أنه قد توجد ظروف تتسبب في تحريف معلومات الموضوع بشكل جوهري. (راجع: الفقرات أ٧٦–أ٨٠)

٣٨. يجب على المحاسب القانوني ممارسة الحكم المهني عند التخطيط لارتباط التأكيد وتنفيذه، بما في ذلك عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات. (راجع: الفقرات أ٨١–أ٨٥)

٣٩. يجب على المحاسب القانوني تطبيق مهارات وأساليب التأكيد كجزء من آلية متكررة ومنتظمة للارتباط.

التخطيط للارتباط وتنفيذه

التخطيط

٤٠. يجب على المحاسب القانوني التخطيط للارتباط حتى يتم تنفيذه بطريقة فعّالة، بما في ذلك تحديد نطاق وتوقيت واتجاه الارتباط، وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المخطط لها المطلوب القيام بها من أجل تحقيق هدف المحاسب القانوني. (راجع: الفقرات أ٨٦–أ٨٩)

٤١. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت الضوابط مناسبة لظروف الارتباط، بما في ذلك ما إذا كانت مستوفية للخصائص المحددة في الفقرة ٢٤(ب)(٢).

٤٢. في حالة اكتشاف عدم تحقق واحد أو أكثر من الشروط المسبقة لارتباط التأكيد بعد قبول الارتباط، يجب على المحاسب القانوني أن يناقش هذا الأمر مع الأطراف المعنية، وأن يقرر:

(أ) ما إذا كان من الممكن حل الأمر على نحو يحوز رضاه؛

(ب) ما إذا كان من المناسب الاستمرار في الارتباط؛

(ج) ما إذا كان سيبلغ عن الأمر في تقرير التأكيد وكيفية هذا الإبلاغ في حالة القيام به.

٤٣. إذا اكتشف المحاسب القانوني بعد قبول الارتباط أن بعض الضوابط المنطبقة أو جميعها غير مناسبة أو أن جزءاً من الموضوع محل الارتباط أو كله غير مناسب للقيام بارتباط تأكيد، فيجب على المحاسب القانوني أن ينظر في الانسحاب من الارتباط، إن كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة. وفي حالة استمرار المحاسب القانوني في الارتباط، فيجب عليه إبداء استنتاج متحفظ أو معارض أو الامتناع عن إبداء استنتاج، حسب مقتضى الحال في ظل الظروف القائمة. (راجع: الفقرتين أ٩٠، أ٩١)

الأهمية النسبية

٤٤. يجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان الأهمية النسبية عند: (راجع: الفقرات أ٩٢–أ١٠٠)

---

[٣] معيار إدارة الجودة (٢) *"فحوصات جودة الارتباطات"*

(أ) التخطيط لارتباط التأكيد وتنفيذه، بما في ذلك عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات؛

(ب) تقويم ما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الجوهري.

فهم الموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى

٤٥. يجب على المحاسب القانوني طرح استفسارات على الأطراف المعنية فيما يتعلق بما يلي:

(أ) ما إذا كانت لديهم معرفة بأية حالة تحريف متعمد فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم أو حالة عدم التزام بالأنظمة واللوائح تؤثر على معلومات الموضوع؛ (راجع: الفقرتين أ١٠١، أ١٠٢)

(ب) ما إذا كان الطرف المسؤول يعمل في إحدى وظائف المراجعة الداخلية، وفي هذه الحالة، يطرح المحاسب القانوني المزيد من الاستفسارات للتوصل إلى فهم للأنشطة والنتائج الرئيسية لوظيفة المراجعة الداخلية فيما يتعلق بمعلومات الموضوع؛

(ج) ما إذا كان الطرف المسؤول قد استعان بأي خبراء في إعداد معلومات الموضوع.

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
٤٦د. يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى بما يكفي لتحقيق ما يلي: (أ) تمكينه من تحديد المجالات التي من المرجح أن ينشأ فيها تحريف جوهري لمعلومات الموضوع؛ (ب) وبناءً عليه، توفير أساس لتصميم وتنفيذ إجراءات لمعالجة المجالات المحددة في الفقرة ٤٦د(أ) والوصول إلى تأكيد محدود لدعم استنتاج المحاسب القانوني. (راجع: الفقرات أ١٠١–أ١٠٥، أ١٠٨)	٤٦م. يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى بما يكفي لتحقيق ما يلي: (أ) تمكينه من التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في معلومات الموضوع، وتقييمها؛ (ب) وبناءً عليه، توفير أساس لتصميم وتنفيذ إجراءات لمواجهة المخاطر المقيَّمة وللتوصل إلى تأكيد معقول لدعم استنتاج المحاسب القانوني. (راجع: الفقرات أ١٠١–أ١٠٤، أ١٠٨)
٤٧د. عند التوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى بموجب الفقرة ٤٦د، يجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان الآلية المستخدمة في إعداد معلومات الموضوع. (راجع: الفقرة أ١٠٧)	٤٧م. عند التوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى بموجب الفقرة ٤٦م، يجب على المحاسب القانوني التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية المطبقة على إعداد معلومات الموضوع وذات الصلة بالارتباط. ويشمل هذا تقويم تصميم تلك الأدوات الرقابية ذات الصلة بالارتباط وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها عن طريق تنفيذ إجراءات أخرى بالإضافة إلى الاستفسار من الموظفين المسؤولين عن معلومات الموضوع. (راجع: الفقرة أ١٠٦)

الحصول على الأدلة

النظر في المخاطر والاستجابات للمخاطر

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
٤٨د. استناداً إلى فهم المحاسب القانوني (انظر الفقرة ٤٦د)، يجب عليه: (راجع: الفقرات أ١٠٩–أ١١٣)	٤٨م. استناداً إلى فهم المحاسب القانوني (انظر الفقرة ٤٦م)، يجب عليه: (راجع: الفقرات أ١٠٩–أ١١١)

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
(أ) تحديد المجالات التي من المرجح أن ينشأ فيها تحريف جوهري لمعلومات الموضوع؛ (ب) تصميم وتنفيذ إجراءات لمعالجة المجالات المحددة في الفقرة ٤٨د(أ) والوصول إلى تأكيد محدود لدعم استنتاج المحاسب القانوني.	(أ) التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في معلومات الموضوع، وتقييمها؛ (ب) تصميم وتنفيذ الإجراءات اللازمة لمواجهة المخاطر المقيّمة وللتوصل إلى تأكيد معقول لدعم استنتاج المحاسب القانوني. وبالإضافة إلى أي إجراءات أخرى يتم تنفيذها على معلومات الموضوع تكون مناسبة في ظل ظروف الارتباط، يجب أن تتضمن إجراءات المحاسب القانوني الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة المطبقة على معلومات الموضوع عندما: (١) يشتمل تقييم المحاسب القانوني لمخاطر التحريف الجوهري على توقع بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية؛ أو (٢) لا يمكن للإجراءات الأخرى، بخلاف اختبار أدوات الرقابة، أن توفر بمفردها ما يكفي من الأدلة المناسبة.
تحديد ما إذا كان من الضروري تنفيذ المزيد من الإجراءات في ارتباط التأكيد المحدود ٤٩د. إذا علم المحاسب القانوني بأمر أو أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري، فيجب عليه تصميم وتنفيذ المزيد من الإجراءات للحصول على المزيد من الأدلة حتى يكون المحاسب القانوني قادراً على: (راجع: الفقرات أ١١٣–أ١١٨) (أ) استنتاج أن الأمر من غير المرجح أن يتسبب في جعل معلومات الموضوع مُحرَّفة بشكل جوهري؛ أو (ب) تحديد أن الأمر أو الأمور تتسبب في جعل معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري.	إعادة النظر في تقييم المخاطر في ارتباط التأكيد المعقول ٤٩م. قد يتغير تقييم المحاسب القانوني لمخاطر التحريف الجوهري في معلومات الموضوع خلال سير الارتباط، نتيجة للحصول على أدلة إضافية. وفي الظروف التي يحصل فيها المحاسب القانوني على أدلة غير متسقة مع الأدلة التي استند إليها المحاسب القانوني في البداية في تقييم مخاطر التحريف الجوهري، فيجب عليه إعادة النظر في التقييم وتعديل الإجراءات المخطط لها تبعاً لذلك. (راجع: الفقرة أ١١٣)

٥٠. عند تصميم وتنفيذ الإجراءات، يجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في حسبانه مدى ملاءمة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة وإمكانية الاعتماد على هذه المعلومات. وإذا:

(أ) كانت الأدلة التي تم الحصول عليها من أحد المصادر غير متسقة مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدر آخر؛ أو

(ب) كانت لدى المحاسب القانوني شكوك بشأن إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة،

فيجب على المحاسب القانوني أن يحدد ما هي التغييرات أو الإضافات التي من الضروري إدخالها على الإجراءات لمعالجة هذا الأمر، ويجب

عليه أن ينظر في تأثير هذا الأمر، إن وجد، على جوانب الارتباط الأخرى.

٥١. يجب على المحاسب القانوني تجميع التحريفات غير المُصحَّحة المُكتشفة أثناء الارتباط، بخلاف تلك التي تُعد تافهة بشكل واضح. (راجع: الفقرتين أ١١٩، أ١٢٠)

العمل المنفذ من قبل خبير استعان به المحاسب القانوني

٥٢. عندما يتم استخدام عمل أحد الخبراء الذي يستعين بهم المحاسب القانوني، يجب على المحاسب القانوني أيضاً: (راجع: الفقرات أ١٢١–أ١٢٥)

(أ) تقويم ما إذا كان الخبير الذي يستعين به يتمتع بالكفاءة والقدرات والموضوعية اللازمة لتحقيق أغراض المحاسب القانوني. وفي حالة استعانة المحاسب القانوني بأحد الخبراء الخارجيين، يجب أن يتضمن تقويم الموضوعية الاستفسار عن المصالح والعلاقات التي قد تُشكّل تهديداً لموضوعية ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرات أ١٢٦–أ١٢٩)

(ب) التوصل إلى فهم كافٍ لمجال خبرة الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني؛ (راجع: الفقرتين أ١٣٠، أ١٣١)

(ج) الاتفاق مع الخبير على طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرتين أ١٣٢، أ١٣٣)

(د) تقويم مدى كفاية عمل الخبير لتحقيق أغراض المحاسب القانوني. (راجع: الفقرتين أ١٣٤، أ١٣٥)

العمل المنفذ من قِبل محاسب قانوني آخر، أو خبير يستعين به الطرف المسؤول أو القائم بالقياس أو التقويم، أو المنفذ من قِبل مراجع داخلي (راجع: الفقرة أ١٣٦)

٥٣. عندما يكون من المقرر استخدام عمل محاسب قانوني آخر، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كان ذلك العمل كافياً لتحقيق أغراضه.

٥٤. إذا كانت المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة قد استُخدم في إعدادها عمل خبير يستعين به الطرف المسؤول أو القائم بالقياس أو التقويم، فيجب على المحاسب القانوني، إلى المدى الذي يراه ضرورياً، ومع الأخذ في الحسبان أهمية عمل ذلك الخبير لتحقيق أغراضه:

(أ) أن يُقَوِّم كفاءة وقدرات وموضوعية ذلك الخبير؛

(ب) أن يتوصل إلى فهم لعمل ذلك الخبير؛

(ج) أن يقوِّم مدى مناسبة استخدام عمل ذلك الخبير كأحد الأدلة.

٥٥. إذا كان المحاسب القانوني يخطط لاستخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، فيجب عليه تقويم ما يلي:

(أ) مدى دعم الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين؛

(ب) مستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية؛

(ج) ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك تطبيقها لإدارة الجودة؛

(د) ما إذا كان عمل وظيفة المراجعة الداخلية كافياً لتحقيق أغراض الارتباط.

الإفادات المكتوبة

٥٦. يجب على المحاسب القانوني أن يطلب من الطرف المعني إفادة مكتوبة:

(أ) بأنه قدم للمحاسب القانوني جميع المعلومات التي يكون على دراية بها والتي تكون ذات صلة بالارتباط. (راجع: الفقرات أ٥٤، أ٥٥، أ١٣٧–أ١٣٩)

(ب) تؤكد قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط المنطبقة، بما في ذلك أن جميع الأمور ذات الصلة يظهر أثرها في معلومات الموضوع.

٥٧. بالإضافة إلى الإفادات المطلوبة، فإذا قرر المحاسب القانوني أنه من الضروري الحصول على إفادة مكتوبة أو أكثر لدعم أدلة أخرى ذات صلة

بمعلومات الموضوع، فيجب عليه أن يطلب الحصول على مثل هذه الإفادات المكتوبة الأخرى.

٥٨. عندما تتعلق الإفادات المكتوبة بأمور جوهرية لمعلومات الموضوع، يجب على المحاسب القانوني:

(أ) تقويم مدى معقوليتها واتساقها مع الأدلة الأخرى التي تم الحصول عليها، بما في ذلك الإفادات الأخرى (الشفهية أو المكتوبة)؛

(ب) النظر فيما إذا كان من المتوقع أن يكون لدى مقدمو الإفادات المعرفة الجيدة بتلك الأمور المحددة.

٥٩. يجب أن يكون تاريخ الإفادات المكتوبة أقرب ما يمكن لتاريخ تقرير التأكيد، ولكن بما لا يتجاوز ذلك التاريخ.

عدم تقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة أو أن هذه الإفادات لا يمكن الاعتماد عليها

٦٠. إذا لم يتم تقديم واحدة أو أكثر من الإفادات المكتوبة المطلوبة، أو إذا خلص المحاسب القانوني إلى وجود شكوك كافية حول كفاءة من يقدمون الإفادات المكتوبة أو نزاهتهم أو قيمهم الأخلاقية أو العناية التي يمارسونها، أو إذا كانت الإفادات المكتوبة لا يمكن الاعتماد عليها لأي سبب آخر، فيجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرة أ١٤٠)

(أ) مناقشة الأمر مع الطرف أو الأطراف المعنية؛

(ب) إعادة تقويم نزاهة من طُلبت منهم الإفادات المكتوبة أو من قاموا بتقديمها، وتقويم التأثير المحتمل لذلك على إمكانية الاعتماد على الإفادات (الشفهية أو المكتوبة) والأدلة عموماً؛

(ج) اتخاذ التصرفات المناسبة، بما في ذلك تحديد التأثير المحتمل على الاستنتاج الوارد في تقرير التأكيد.

الأحداث اللاحقة

٦١. عندما يكون لذلك صلة بالارتباط، يجب على المحاسب القانوني أن ينظر في تأثير الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير التأكيد على معلومات الموضوع وعلى تقرير التأكيد، ويجب أن يستجيب بشكل مناسب للحقائق التي تصبح معروفة له بعد تاريخ تقرير التأكيد، والتي لو كانت معروفة له في ذلك التاريخ، لربما أدت إلى قيامه بتعديل تقرير التأكيد. ويعتمد مدى النظر في الأحداث اللاحقة على احتمالية أن تؤثر مثل هذه الأحداث على معلومات الموضوع وعلى مناسبة استنتاج المحاسب القانوني. ومع ذلك، فإن المحاسب القانوني لا يتحمل أية مسؤولية لتنفيذ أي إجراءات فيما يتعلق بمعلومات الموضوع بعد تاريخ تقرير التأكيد. (راجع: الفقرتين أ١٤١، أ١٤٢)

المعلومات الأخرى

٦٢. عندما تشتمل المستندات التي تضم معلومات الموضوع وتقرير التأكيد بشأنها على معلومات أخرى، فيجب على المحاسب القانوني أن يقرأ تلك المعلومات الأخرى لتحديد أوجه عدم الاتساق الجوهري، إن وجدت، مع معلومات الموضوع أو تقرير التأكيد، وعند قراءة تلك المعلومات الأخرى: (راجع: الفقرة أ١٤٣)

(أ) إذا حدد المحاسب القانوني وجود عدم اتساق جوهري بين تلك المعلومات الأخرى ومعلومات الموضوع أو تقرير التأكيد؛ أو

(ب) إذا أصبح المحاسب القانوني على دراية بوجود تحريف جوهري للحقائق في تلك المعلومات الأخرى، وذلك التحريف ليست له صلة بالأمور الموضحة في معلومات الموضوع أو تقرير التأكيد،

فيجب على المحاسب القانوني مناقشة الأمر مع الطرف أو الأطراف المعنية واتخاذ تصرفات أخرى حسب مقتضى الحال.

وصف الضوابط المنطبقة

٦٣. يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت معلومات الموضوع تشير إلى الضوابط المنطبقة أو تصفها بشكل كاف. (راجع: الفقرات أ١٤٤–أ١٤٦)

تكوين الاستنتاج التأكيدي

٦٤. يجب على المحاسب القانوني تقويم كفاية ومناسبة الأدلة المتحصل عليها في سياق الارتباط والسعي عند اللزوم في ظل الظروف القائمة للحصول على المزيد من الأدلة. ويجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان جميع الأدلة ذات الصلة، بغض النظر عمّا إذا كان يبدو أنها تؤيد أو تتعارض مع قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط المنطبقة. وإذا لم يكن المحاسب القانوني قادراً على

الحصول على المزيد من الأدلة اللازمة، فيجب عليه أن يأخذ في الحسبان انعكاسات ذلك على استنتاجه المشار إليه في الفقرة ٦٥. (راجع: الفقرات أ١٤٧–أ١٥٣)

٦٥. يجب على المحاسب القانوني تكوين استنتاج عمّا إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الجوهري. وعند تكوين ذلك الاستنتاج، يجب عليه أن يأخذ في الحسبان استنتاج المحاسب القانوني المشار إليه في الفقرة ٦٤ فيما يتعلق بمدى كفاية ومناسبة الأدلة التي تم الحصول عليها وتقويم ما إذا كانت التحريفات غير المصححة تعد جوهرية، كل منها على حدة أو في مجملها. (راجع: الفقرات أ٣، أ١٥٤، أ١٥٥)

٦٦. إذا لم يكن المحاسب القانوني قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، فعندئذٍ يوجد قيد على النطاق ويجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج متحفظ أو الامتناع عن إبداء استنتاج أو الانسحاب من الارتباط، متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرات أ١٥٦–أ١٥٨)

إعداد تقرير التأكيد

٦٧. يجب أن يكون تقرير التأكيد مكتوباً، ويجب أن يعبّر بوضوح عن استنتاج المحاسب القانوني بشأن معلومات الموضوع. (راجع: الفقرات أ٢، أ١٥٩–أ١٦١)

٦٨. يجب أن يكون استنتاج المحاسب القانوني مفصولاً فصلاً واضحاً عن المعلومات أو التوضيحات التي لا يكون الهدف منها التأثير على استنتاج المحاسب القانوني، بما في ذلك أية فقرة للفت الانتباه أو فقرات أمر آخر أو النتائج المتعلقة بجوانب معينة للارتباط أو التوصيات أو المعلومات الإضافية المُضمّنة في تقرير التأكيد. ويجب أن توضح الصيغة المستخدمة أن فقرة لفت الانتباه أو الأمر الآخر أو النتائج أو التوصيات أو المعلومات الإضافية لا تهدف إلى الانتقاص من استنتاج المحاسب القانوني. (راجع: الفقرات أ١٥٩–أ١٦١)

محتوى تقرير التأكيد

٦٩. يجب أن يشتمل تقرير التأكيد، كحد أدنى، على العناصر الأساسية الآتية:

(أ) عنوان يشير بوضوح إلى أن التقرير هو تقرير تأكيد مستقل. (راجع: الفقرة أ١٦٢)

(ب) المخاطب بالتقرير. (راجع: الفقرة أ١٦٣)

(ج) تحديد أو وصف لمستوى التأكيد الذي توصل إليه المحاسب القانوني، ومعلومات الموضوع، وعند الاقتضاء، للموضوع محل الارتباط. وعندما تتم صياغة استنتاج المحاسب القانوني فيما يتعلق ببيان أعده الطرف المعني، فيجب أن يُرفق ذلك البيان بتقرير التأكيد، أو يُعاد ذكره في تقرير التأكيد، أو يُشار في التقرير إلى مصدر له متاح للمستخدمين المستهدفين. (راجع: الفقرة أ١٦٤)

(د) تحديد الضوابط المنطبقة. (راجع: الفقرة أ١٦٥)

(هـ) وصف، عند الاقتضاء، لأي قيود ملازمة مهمة مرتبطة بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط المنطبقة. (راجع: الفقرة أ١٦٦)

(و) عندما تهدف الضوابط المنطبقة لتحقيق غرض محدد، عبارة لتنبيه القراء إلى هذه الحقيقة، وأنه نتيجة لذلك، فإن معلومات الموضوع قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. (راجع: الفقرتين أ١٦٧، أ١٦٨)

(ز) عبارة تحدد الطرف المسؤول والقائم بالقياس أو التقويم، إذا لم يكونوا نفس الشخص، وتصف مسؤولياتهم ومسؤوليات المحاسب القانوني. (راجع: الفقرة أ١٦٩)

(ح) عبارة تفيد بأن الارتباط تم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار، أو وفقاً لمعيار تأكيد آخر عندما يوجد ارتباط متعلق بموضوع محدد. (راجع: الفقرتين أ١٧٠، أ١٧١)

(ط) عبارة تفيد بأن المكتب الذي يكون المحاسب القانوني عضواً فيه يطبق معيار إدارة الجودة (١) أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١).[*] (راجع: الفقرة أ١٧٢)

---

* ينص المعيار في نسخته الإنجليزية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لارتباطات المراجعة والتأكيد على ما يلي: "وإذا لم يكن الممارس محاسباً مهنياً، فيجب أن تحدد تلك العبارة المتطلبات المهنية، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، التي تم تطبيقها التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١)". وقد تم إلغاء ما

(ي) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني يلتزم بمتطلبات الاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى للميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق فيما يتعلق بارتباطات التأكيد.(*) (**) (راجع: الفقرة أ١٧٣)

(ك) ملخص وافٍ بالعمل المنفذ كأساس لاستنتاج المحاسب القانوني. وفي حالة تنفيذ ارتباط تأكيد محدود، يُعد إدراك طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة أمراً أساسياً لفهم استنتاج المحاسب القانوني. وعند تنفيذ ارتباط تأكيد محدود، يجب أن ينص ملخص العمل المنفذ على ما يلي:

(١) أن الإجراءات المنفذة في ارتباط التأكيد المحدود تختلف في طبيعتها وتوقيتها عن ارتباط التأكيد المعقول، وتكون أقل منها في المدى؛

(٢) وبالتالي، فإن مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكيد المحدود يكون أقل بكثير من التأكيد الذي كان سيتم الوصول إليه فيما لو تم تنفيذ ارتباط تأكيد معقول. (راجع: الفقرات أ٦، أ١٧٤–أ١٧٨)

(ل) استنتاج المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات أ٢، أ١٧٩–أ١٨١)

(١) عند الاقتضاء، يجب أن يُطلِع الاستنتاج المستخدمين المستهدفين على السياق الذي يلزم أن يُقرأ فيه استنتاج المحاسب القانوني. (راجع: الفقرة أ١٨٠)

(٢) في ارتباط التأكيد المعقول، يجب التعبير عن الاستنتاج بصيغة الإثبات. (راجع: الفقرة أ١٧٩)

(٣) في ارتباط التأكيد المحدود، يجب التعبير عن الاستنتاج بصيغة تنبئ بما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني، بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري. (راجع: الفقرة أ١٨١)

(٤) يجب أن تتم صياغة الاستنتاج في الفقرة الفرعية (٢) أو (٣) باستخدام كلمات مناسبة للموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة في ظل ظروف الارتباط، ويجب أن تتم صياغة الاستنتاج للتعبير عن: (راجع: الفقرة أ١٨٢)

أ. الموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو

ب. معلومات الموضوع والضوابط المنطبقة؛ أو

ج. بيان مقدم من الأطراف المعنية.

(٥) عندما يبدي المحاسب القانوني استنتاجاً معدلاً، يجب أن يحتوي تقرير التأكيد على:

أ. قسم يقدِّم وصفاً للأمر أو الأمور التي نشأ عنها التعديل؛

ب. قسم يحتوي على استنتاج المحاسب القانوني المعدل. (راجع: الفقرة أ١٨٣)

(م) توقيع المحاسب القانوني. (راجع: الفقرة أ١٨٤)

(ن) تاريخ تقرير التأكيد. يجب أن يؤرَّخ تقرير التأكيد بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي:

(١) حصل فيه المحاسب القانوني على الأدلة التي استند إليها استنتاجه، بما في ذلك الأدلة على أن أولئك الذين لديهم السلطة المعترف بها قد أقروا بتحملهم المسؤولية عن معلومات الموضوع؛

يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين من النص الأصلي الصادر عن المجلس، حيث لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات التأكيد.

* ينص المعيار في نسخته الإنجليزية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لارتباطات المراجعة والتأكيد على ما يلي: "وإذا لم يكن الممارس محاسباً مهنياً، فيجب أن تحدد تلك العبارة المتطلبات المهنية، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تم تطبيقها التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق فيما يتعلق بارتباطات التأكيد". وقد تم إلغاء ما يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين من النص الأصلي الصادر عن المجلس، حيث لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات التأكيد.

** يجب الإشارة إلى الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

(٢) اكتمل فيه فحص جودة الارتباط عندما يتعين تنفيذ هذا الفحص وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١) أو سياسات أو إجراءات المكتب. (راجع: الفقرة أ١٨٥)

(س) المكان الذي يُمارِس فيه المحاسب القانوني عمله في الدولة.

الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني في تقرير التأكيد

٧٠. عندما يشير المحاسب القانوني في تقرير التأكيد إلى عمل خبير استعان به، فإن صيغة ذلك التقرير لا يجوز أن تعني ضمناً أن مسؤولية المحاسب القانوني عن الاستنتاج الذي أبداه في ذلك التقرير قد تم الانتقاص منها بسبب إشراك ذلك الخبير. (راجع: الفقرات أ١٨٦–أ١٨٨)

تقرير التأكيد المفروض بموجب نظام أو لائحة

٧١. إذا كان المحاسب القانوني مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح باستخدام تنسيق أو صيغة محددة لتقرير التأكيد، فلا يجوز أن يشير تقرير التأكيد إلى هذا المعيار أو إلى معايير ارتباطات التأكيد الأخرى إلا إذا تضمن كحد أدنى كل عنصر من العناصر المحددة في الفقرة ٦٩.

الاستنتاجات غير المعدلة والمعدلة

٧٢. يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج غير معدل عندما يخلص إلى:

(أ) في حالة ارتباط التأكيد المعقول، أن معلومات الموضوع مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة؛ أو

(ب) في حالة ارتباط التأكيد المحدود، أنه استناداً إلى الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، فلم ينم إلى علمه أمر أو أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.

٧٣. إذا رأى المحاسب القانوني أنه من الضروري:

(أ) لفت انتباه المستخدمين المستهدفين إلى أمر تم عرضه أو الإفصاح عنه في معلومات الموضوع، ويُعد بحسب حكم المحاسب القانوني على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين المستهدفين لمعلومات الموضوع (فقرة لفت انتباه)؛ أو

(ب) الإبلاغ عن أمر آخر بخلاف ما تم عرضه أو الإفصاح عنه في معلومات الموضوع، لأن هذا الأمر يُعد بحسب حكم المحاسب القانوني ذا صلة بفهم المستخدمين المستهدفين للارتباط أو مسؤوليات المحاسب القانوني أو تقرير التأكيد (فقرة أمر آخر)،

ولم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، فيجب على المحاسب القانوني القيام بذلك في فقرة في تقرير التأكيد ترد تحت عنوان مناسب وتشير بوضوح إلى أن استنتاج المحاسب القانوني غير مُعدَّل فيما يتعلق بهذا الأمر. وفي حالة إضافة فقرة للفت الانتباه، يجب أن تشير تلك الفقرة فقط إلى المعلومات المعروضة أو المفصح عنها في معلومات الموضوع.

٧٤. يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج معدل في الظروف الآتية:

(أ) عندما يوجد، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، قيدٌ على النطاق وتأثير الأمر قد يكون جوهرياً (انظر الفقرة ٦٦). وفي مثل هذه الحالات، يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج متحفظ أو يمتنع عن إبداء استنتاجه.

(ب) عندما تكون معلومات الموضوع، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، محرفة تحريفاً جوهرياً. وفي مثل هذه الحالات، يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج متحفظ أو استنتاج معارض. (راجع: الفقرة أ١٩١)

٧٥. يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج مُتحفّظ عندما لا تكون التأثيرات الفعلية أو المحتملة لأمر ما جوهرية ومنتشرة لدرجة تتطلب إبداء استنتاج معارض أو الامتناع عن إبداء استنتاج. ويجب إبداء الاستنتاج المتحفظ عن طريق "استثناء" التأثيرات الفعلية أو المحتملة للأمر الذي يتعلق به التحفظ. (راجع: الفقرتين أ١٨٩، أ١٩٠)

٧٦. إذا أبدى المحاسب القانوني استنتاجاً معدلاً بسبب وجود قيد على النطاق إلا أنه يعلم أيضاً بأمر أو أمور تتسبب في جعل معلومات الموضوع مُحرَّفة بشكل جوهري، فيجب عليه أن يُضمِّن في تقرير التأكيد وصفاً واضحاً لكل من القيد على النطاق والأمر أو الأمور التي تتسبب في جعل معلومات الموضوع مُحرَّفة بشكل جوهري.

٧٧. عندما يكشف البيان المقدم من الطرف المعني، ويصف بشكل سليم، أن معلومات الموضوع مُحرَّفة بشكل جوهري، فيجب على المحاسب القانوني إمّا:

(أ) إبداء استنتاج متحفظ أو استنتاج معارض مصاغاً للتعبير عن الموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو

(ب) إبداء استنتاج غير متحفظ، إذا كان مطلوباً على وجه التحديد بموجب شروط الارتباط أن تتم صياغة الاستنتاج للتعبير عن بيان مقدم من الطرف المعني، ولكن مع تضمين فقرة لفت انتباه في تقرير التأكيد تشير إلى البيان المقدم من الطرف المعني الذي يحدد ويصف بشكل سليم أن معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري. (راجع: الفقرة أ١٩٢)

مسؤوليات الاتصال الأخرى

٧٨. ينظر المحاسب القانوني، حسب شروط الارتباط وظروف الارتباط الأخرى، فيما إذا كان أي أمر قد نما إلى علمه ويلزم أن يُبلغ به الطرف المسؤول أو القائم بالقياس أو التقويم أو الطرف القائم بالتكليف أو المكلفين بالحوكمة أو أي أشخاص آخرين. (راجع: الفقرات أ١٩٣–أ١٩٩)

التوثيق

٧٩. يجب على المحاسب القانوني إعداد توثيق لأعمال الارتباط في الوقت المناسب، بشكل يوفر سجلاً لأساس إعداد تقرير التأكيد وعلى نحو يُعد كافياً ومناسباً لتمكين أي محاسب قانوني خبير، لم تكن له صلة في السابق بالارتباط، من فهم ما يلي: (راجع: الفقرات أ٢٠٠–أ٢٠٤)

(أ) طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة للالتزام بمعايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) نتائج الإجراءات المنفذة، والأدلة المتحصل عليها؛

(ج) الأمور المهمة التي ظهرت أثناء الارتباط، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها في سبيل التوصل إلى تلك الاستنتاجات.

٨٠. إذا تعرف المحاسب القانوني على معلومات لا تتسق مع الاستنتاج النهائي الذي تم التوصل إليه بشأن أمر مهم، فيجب عليه توثيق كيفية التعامل مع عدم الاتساق.

٨١. يجب على المحاسب القانوني جمع توثيقه لأعمال الارتباط في ملف الارتباط واستكمال الآلية الإدارية لجمع ملف الارتباط النهائي في الوقت المناسب بعد تاريخ تقرير التأكيد. (راجع: الفقرتين أ٢٠٥، أ٢٠٦)

٨٢. بعد الانتهاء من جمع ملف الارتباط النهائي، لا يجوز للمحاسب القانوني حذف أو التخلص من أي وثائق لأعمال الارتباط من أي نوع قبل انتهاء المدة المقررة للاحتفاظ بها. (راجع: الفقرة أ٢٠٧)

٨٣. إذا وجد المحاسب القانوني ضرورة لإدخال تعديل على توثيق أعمال الارتباط القائم، أو إضافة توثيق جديد لأعمال الارتباط بعد الانتهاء من جمع ملف الارتباط النهائي، فإنه يجب عليه بغض النظر عن طبيعة التعديلات أو الإضافات توثيق ما يلي:

(أ) الأسباب المحددة لإجراء هذه التعديلات أو الإضافات؛

(ب) توقيت إجراء هذه التعديلات وفحصها والقائم بذلك.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

مقدمة (راجع: الفقرة ٦)

أ١. في ارتباط الاستشارات، يقوم المحاسب القانوني بتطبيق المهارات الفنية والتعليم والملاحظات والخبرات والمعرفة. وتنطوي ارتباطات الاستشارات على إجراء آلية تحليلية تنطوي عادةً على مجموعة من الأنشطة التي تتعلق بما يلي: تحديد الأهداف والتقصي عن الحقائق وتحديد المشكلات أو الفرص وتقويم البدائل ووضع توصيات تحتوي على إجراءات عملية والإعلان عن النتائج وفي بعض الأحيان التنفيذ والمتابعة. وعادةً ما تكون التقارير (في حال صدورها) مكتوبة بأسلوبٍ سرديّ (أو "مطوّل"). وبشكل عام، لا يكون العمل المنفذ إلا لاستخدام

العميل وفائدته. وتُحدّد طبيعة العمل ونطاقه بالاتفاق بين المحاسب القانوني والعميل. وأية خدمة تستوفي تعريف ارتباط التأكيد لا تكون ارتباط استشارات وإنما ارتباط تأكيد.

الأهداف

ارتباطات تحتوي على معلومات موضوع تضم عدداً من الجوانب (راجع: الفقرات ١٠، ٦٥، ٦٩(ل))

أ٢. عندما تتكون معلومات الموضوع من عدد من الجوانب، فإنه يمكن تقديم استنتاجات منفصلة لكل جانب. ولا يلزم أن تتعلق جميع تلك الاستنتاجات المنفصلة بنفس المستوى من التأكيد. وبدلاً من ذلك، يتم إبداء كل استنتاج بالشكل الذي يُعد مناسباً إما لارتباط تأكيد معقول أو لارتباط تأكيد محدود. وتشمل الإشارات الواردة في هذا المعيار إلى الاستنتاج الوارد في تقرير التأكيد كل استنتاج عندما يتم تقديم استنتاجات منفصلة.

التعريفات

طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات في ارتباط التأكيد المحدود والمعقول (راجع: الفقرة ١٢(أ)(١))

أ٣. نظراً لأن مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكيد المحدود يكون أقل منه في ارتباط التأكيد المعقول، فإن الإجراءات التي ينفذها المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود تختلف في طبيعتها وتوقيتها عن تلك التي ينفذها في ارتباط التأكيد المعقول، وتكون أقل منها في المدى. ومن بين الاختلافات الأساسية بين إجراءات ارتباط التأكيد المعقول وارتباط التأكيد المحدود ما يلي:

(أ) أن التركيز على طبيعة مختلف الإجراءات باعتبارها مصدراً للأدلة من المرجح أن يختلف اعتماداً على ظروف الارتباط. وعلى سبيل المثال، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب في ظروف ارتباط التأكيد المحدود أن يتم التركيز بشكل أكبر نسبياً، مما قد يكون عليه الحال عند تنفيذ ارتباط تأكيد معقول، على الاستفسارات من موظفي المنشأة والإجراءات التحليلية، والتركيز بشكل أقل نسبياً على اختبار أدوات الرقابة والحصول على الأدلة من مصادر خارجية، إن وجدت.

(ب) في ارتباط التأكيد المحدود، يمكن للمحاسب القانوني:

- اختيار بنود أقل للتحقق منها؛ أو
- تنفيذ إجراءات أقل (على سبيل المثال، الاقتصار على تنفيذ إجراءات تحليلية في ظل الظروف التي قد تنفذ فيها، في ارتباطات التأكيد المعقول، إجراءات تحليلية وغيرها).

(ج) في ارتباط التأكيد المعقول، تنطوي الإجراءات التحليلية المنفذة استجابةً لخطر الارتباط على وضع توقعات دقيقة بما يكفي للتعرف على التحريفات الجوهرية. وفي ارتباط التأكيد المحدود، يمكن تصميم الإجراءات التحليلية لدعم التوقعات المتعلقة بمسار الاتجاهات والعلاقات والنسب وليس لتحديد التحريفات بمستوى الدقة المتوقع في ارتباط التأكيد المعقول.

(د) علاوة على ذلك، عندما يتم تحديد وجود تقلبات أو علاقات أو اختلافات كبيرة، يمكن الحصول على الأدلة المناسبة في ارتباط التأكيد المحدود عن طريق طرح الاستفسارات والنظر في الردود المستلمة في ضوء ظروف الارتباط المعروفة.

(هـ) بالإضافة إلى ذلك، عند تنفيذ الإجراءات التحليلية في ارتباط التأكيد المحدود يمكن للمحاسب القانوني، على سبيل المثال، استخدام بيانات مجمعة على مستوى أعلى، مثل البيانات ربع السنوية بدلاً من البيانات الشهرية، أو استخدام بيانات لم تخضع لتطبيق إجراءات منفصلة لاختبار إمكانية الاعتماد عليها بنفس القدر الذي كان سيُطبق لتنفيذ ارتباط تأكيد معقول.

مستوى التأكيد المجدي (راجع: الفقرتين ١٢(أ)(١)(ب)، ٤٧د)

أ٤. مستوى التأكيد الذي يخطط المحاسب القانوني للوصول إليه لا يكون عادةً قابلاً للقياس الكمي، وتحديد ما إذا كان مجدياً هو مسألة متروكة لتحديد المحاسب القانوني بحسب حكمه المهني في ظل ظروف الارتباط. وفي ارتباط التأكيد المحدود، ينفذ المحاسب القانوني إجراءات تُعد محدودة مقارنة بتلك الضرورية لتنفيذ ارتباط تأكيد معقول ولكنها، مع ذلك، تهدف للوصول إلى مستوى تأكيد يُعد مجدياً. وحتى يكون مستوى التأكيد الذي يحصل عليه المحاسب القانوني مجدياً، فمن المرجح أن يعزز هذا المستوى ثقة المستخدمين المستهدفين في معلومات الموضوع بدرجة من الواضح أنها ليست بلا طائل (انظر أيضاً الفقرات أ١٦-أ١٨).

أ٥. عبر المدى الخاص بجميع ارتباطات التأكيد المحدود، يمكن أن يتراوح ما يُعد تأكيداً مجدياً من درجة تزيد بالكاد عن التأكيد الذي من المرجح أنه يعزز ثقة المستخدمين المستهدفين في معلومات الموضوع بدرجة من الواضح أنها ليست بلا طائل وصولاً إلى ما يقل بالكاد عن التأكيد المعقول. وما يُعد مجدياً في ارتباط معين من ارتباطات التأكيد هو الاجتهاد ضمن ذلك المدى بناءً على ظروف الارتباط، بما في ذلك احتياجات المستخدمين المستهدفين إلى المعلومات باعتبارهم مجموعة واحدة، والضوابط، والموضوع محل الارتباط.

أ٦. نظراً لتباين مستوى التأكيد الذي يصل إليه المحاسب القانوني في ارتباطات التأكيد المحدود، يحتوي تقرير المحاسب القانوني على ملخص وافٍ بالإجراءات المنفذة، مراعاةً لأن إدراك طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة يُعد أمراً أساسياً لفهم استنتاج المحاسب القانوني (انظر الفقرات ٦٩(ك) وأ١٧٤-أ١٧٨).

أ٧. من بين العوامل التي قد تكون ذات صلة عند تحديد ما يشكل تأكيداً مجدياً في ارتباط معين، على سبيل المثال:

- خصائص الموضوع محل الارتباط والضوابط، وما إذا كان هناك أي معيار ذي صلة من معايير ارتباطات التأكيد المتعلقة بموضوعات محددة.
- التعليمات أو الدلالات الأخرى التي يتم الحصول عليها من الطرف القائم بالتكليف عن طبيعة التأكيد الذي يسعى الطرف القائم بالتكليف أن يحصل عليه المحاسب القانوني. فعلى سبيل المثال، قد تنص شروط الارتباط على إجراءات معينة يرى الطرف القائم بالتكليف أنها ضرورية أو جوانب معينة من معلومات الموضوع يرغب الطرف القائم بالتكليف في أن يركز المحاسب القانوني إجراءاته عليها. ومع ذلك، قد يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري تنفيذ إجراءات أخرى للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة للوصول إلى تأكيد مجدٍ.
- الممارسات المتعارف عليها، في حال وجودها، فيما يتعلق بارتباطات التأكيد لمعلومات الموضوع المعينة، أو لمعلومات موضوع مماثلة أو ذات صلة.
- المعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون، كمجموعة. وبشكل عام، كلما كبرت تبعات حصول المستخدمين المستهدفين على استنتاج غير مناسب عندما تكون معلومات الموضوع مُحرَّفة بشكل جوهري، زادت درجة التأكيد التي يلزم الوصول إليها لكي يكون التأكيد مجدياً لهم. فعلى سبيل المثال، في بعض الحالات، قد تكون تبعات حصول المستخدمين المستهدفين على استنتاج غير مناسب كبيرة لدرجة أنه يلزم على المحاسب القانوني القيام بارتباط تأكيد معقول للحصول على تأكيد يكون مجدياً في ظل الظروف المحيطة.
- توقع المستخدمين المستهدفين بأن المحاسب القانوني سيُكوِّن استنتاج تأكيد محدود عن معلومات الموضوع في إطار زمني قصير وبتكلفة منخفضة.

أمثلة على ارتباطات التصديق (راجع: الفقرة ١٢(أ)(٢)(أ))

أ٨. من أمثلة الارتباطات التي قد يتم القيام بها بموجب هذا المعيار ما يلي:

(أ) الاستدامة - يستلزم تنفيذ ارتباط بشأن الاستدامة الوصول إلى تأكيد بشأن تقرير أعدته الإدارة أو خبير استعانت به الإدارة (القائم بالقياس أو التقويم) عن أداء الاستدامة في المنشأة.

(ب) الالتزام بنظام أو لائحة - يستلزم تنفيذ ارتباط بشأن الالتزام بالأنظمة أو اللوائح الوصول إلى تأكيد بشأن بيان أعده طرف آخر (القائم بالقياس أو التقويم) عن الالتزام بالأنظمة أو اللوائح ذات الصلة.

(ج) القيمة المحققة مقابل المال المدفوع - يستلزم تنفيذ ارتباط عن القيمة المحققة مقابل المال المدفوع الوصول إلى تأكيد بشأن قياس أو تقويم طرف آخر (القائم بالقياس أو التقويم) للقيمة المحققة مقابل المال المدفوع.

مهارات وأساليب التأكيد (راجع: الفقرة ١٢(ب))

أ٩. تشمل مهارات وأساليب التأكيد:

- تطبيق نزعة الشك المهني والحكم المهني؛

- تخطيط وتنفيذ ارتباط التأكيد، بما في ذلك الحصول على الأدلة وتقويمها؛
- فهم نُظُم المعلومات ودور الرقابة الداخلية والقيود المفروضة عليها؛
- ربط النظر في الأهمية النسبية ومخاطر الارتباط بطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات؛
- تطبيق الإجراءات حسب مقتضى الحال على الارتباط (والتي قد تشمل الاستفسار والفحص المادي وإعادة الاحتساب وإعادة التنفيذ والملاحظة والمصادقة والإجراءات التحليلية)؛
- ممارسات التوثيق المنتظم ومهارات كتابة تقارير التأكيد.

الضوابط (راجع: الفقرة ١٢(ج)، الملحق)

أ١٠. يلزم أن تكون هناك ضوابط مناسبة من أجل التقويم أو القياس المتسق بدرجة معقولة للموضوع محل الارتباط في سياق الحكم المهني. ودون وجود الإطار المرجعي الذي توفره الضوابط المناسبة، يكون أي استنتاج عرضة للتفسيرات الفردية وسوء الفهم. ويُعد مدى مناسبة الضوابط حساساً للسياق، وبعبارة أخرى، تُحدد مناسبة الضوابط في سياق ظروف الارتباط. ويمكن أن توجد ضوابط مختلفة حتى لنفس الموضوع محل الارتباط، مما يترتب عليه اختلاف القياس أو التقويم. فعلى سبيل المثال، قد يكون عدد شكاوى العملاء التي يتم حلها بما ينال رضا العملاء أحد الضوابط التي يمكن للقائم بالقياس أو التقويم اختيارها كمقياس لموضوع رضا العملاء الذي يكون محل الارتباط، فيما قد يختار شخص آخر قائم بالقياس أو التقويم عدد مرات تكرار الشراء خلال الشهور الثلاثة التي تلي أول عملية شراء. ولا تتأثر مناسبة الضوابط بمستوى التأكيد، وبعبارة أخرى، إذا لم تكن الضوابط مناسبة لتنفيذ ارتباطات التأكيد المعقول، فإنها لن تكون مناسبة أيضاً لتنفيذ ارتباطات التأكيد المحدود، والعكس صحيح. وتشمل الضوابط المناسبة، عند الاقتضاء، ضوابط العرض والإفصاح.

خطر الارتباط (راجع: الفقرة ١٢(و))

أ١١. لا يشمل خطر الارتباط، ولا يشير إلى، الأخطار المرتبطة بعمل المحاسب القانوني، مثل الخسارة الناجمة عن الدعاوى القضائية أو سوء السمعة أو الحالات الأخرى الناشئة فيما يتصل بمعلومات موضوع معين.

أ١٢. وبوجه عام، قد يتمثل خطر الارتباط في المكونات الآتية، رغم أنه ليس بالضرورة أن تكون جميع هذه المكونات حاضرة في جميع ارتباطات التأكيد أو مهمة بالنسبة لها:

(أ) مخاطر لا يؤثر عليها المحاسب القانوني بشكل مباشر، تتألف بدورها مما يلي:

(١) قابلية تعرض معلومات الموضوع للتحريف الجوهري قبل النظر في أية أدوات رقابة ذات علاقة تطبقها الأطراف المعنية (الخطر الملازم)؛

(٢) خطر أن التحريف الجوهري الذي يحدث في معلومات الموضوع لن يتم منعه، أو لن يتم اكتشافه وتصحيحه، في الوقت المناسب بواسطة الرقابة الداخلية التي تطبقها الأطراف المعنية (خطر الرقابة)؛

(ب) الخطر الذي يؤثر فيه المحاسب القانوني بشكل مباشر، وهو الخطر المتمثل في أن الإجراءات التي ينفذها المحاسب القانوني لن تكتشف أحد التحريفات الجوهرية (خطر الاكتشاف).

أ١٣. تتأثر درجة صلة كل مكون من هذه المكونات بالارتباط بظروف الارتباط، وخصوصاً:

- طبيعة الموضوع محل الارتباط ومعلومات الموضوع. فعلى سبيل المثال، قد يكون مفهوم خطر الرقابة عندما يتعلق الموضوع محل الارتباط بإعداد معلومات عن أداء المنشأة أكثر فائدة منه عندما يتعلق بمعلومات عن فاعلية أداة رقابة أو وجود حالة مادية.
- ما إذا كان الارتباط الذي يتم تنفيذه ارتباط تأكيد معقول أم ارتباط تأكيد محدود. فعلى سبيل المثال، يقرر المحاسب القانوني غالباً في ارتباطات التأكيد المحدود أن يحصل على الأدلة بوسائل أخرى خلاف اختبار أدوات الرقابة، وفي هذه الحالة قد يكون النظر في خطر الرقابة أقل صلة منه في ارتباط التأكيد المعقول المتعلق بنفس معلومات الموضوع.

ويُعد النظر في المخاطر أمراً خاضعاً للحكم المهني، وليس أمراً يمكن قياسه بدقة.

أ١٤. قلّما يمكن إزالة خطر الارتباط بالكليّة أو قلّما يكون ذلك مفيداً من حيث التكلفة، ولذلك يكون "التأكيد المعقول" أقل من التأكيد المطلق، نتيجة لعوامل من بينها ما يلي:

- استخدام اختبارات انتقائية.
- القيود الملازمة للرقابة الداخلية.
- حقيقة أن الكثير من الأدلة المتاحة للمحاسب القانوني تكون مقنعة وليست قطعية.
- استخدام الحكم المهني في جمع الأدلة وتقويمها وتكوين الاستنتاجات بناءً على تلك الأدلة.
- في بعض الحالات، خصائص الموضوع محل الارتباط عند قياسه أو تقويمه مقارنة بالضوابط.

الطرف القائم بالتكليف (راجع: الفقرة ١٢(ز)، الملحق)

أ١٥. قد يكون الطرف القائم بالتكليف، في ظل الظروف المختلفة، هو الإدارة أو المكلفين بالحوكمة في الطرف المسؤول، أو سلطة لوضع الأنظمة، أو المستخدمين المستهدفين، أو القائم بالقياس أو التقويم، أو طرف ثالث مختلف.

المستخدمون المستهدفون (راجع: الفقرة ١٢(م)، الملحق)

أ١٦. في بعض الحالات، قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون بخلاف الموجه لهم تقرير التأكيد. وقد لا يكون المحاسب القانوني قادراً على تحديد جميع من سيقرؤون تقرير التأكيد، ولاسيّما إذا كان هناك عدد كبير من الأشخاص الذين سيكون بمقدورهم الوصول إلى التقرير. وفي مثل هذه الحالات، ولاسيّما إذا كان من المرجح أن يكون للمستخدمين المحتملين طائفة واسعة من الاهتمامات المتعلقة بالموضوع محل الارتباط، يجوز قصر المستخدمين المستهدفين على أصحاب المصلحة الرئيسيين الذين لهم اهتمامات كبيرة ومشتركة. ويمكن تحديد المستخدمين المستهدفين بطرق مختلفة، منها على سبيل المثال الاتفاق بين المحاسب القانوني والطرف المسؤول أو الطرف القائم بالتكليف، أو تحديدهم بموجب نظام أو لائحة.

أ١٧. يمكن أن يكون المستخدمون المستهدفون أو ممثلوهم مشاركين بشكل مباشر مع المحاسب القانوني والطرف المسؤول (والطرف القائم بالتكليف إن كان مختلفاً عن الطرف المسؤول) في تحديد متطلبات الارتباط. وبغض النظر عن مشاركة الآخرين، وخلافاً لارتباط الإجراءات المتفق عليها (الذي ينطوي على إعداد تقرير عن حقائق مكتشفة بناءً على الإجراءات المتفق عليها مع الطرف القائم بالتكليف وأي أطراف ثالثة معنية، وليس على إبداء استنتاج):

(أ) يتحمل المحاسب القانوني المسؤولية عن تحديد طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها؛

(ب) قد يحتاج المحاسب القانوني إلى تنفيذ المزيد من الإجراءات إذا نمت إلى علمه معلومات تختلف اختلافاً كبيراً عن المعلومات التي استند إليها تحديد الإجراءات التي تم التخطيط لها (انظر الفقرات أ١١٦-أ١١٨).

أ١٨. في بعض الحالات، يفرض المستخدمون المستهدفون (على سبيل المثال، المصرفيون والسلطات التنظيمية) متطلباً على الأطراف المعنية أو يطالبوهم بالترتيب لتنفيذ ارتباط تأكيد لأجل غرض معين. وعندما تستخدم الارتباطات ضوابط موضوعة لتحقيق غرض معين، فإن تقرير التأكيد يشتمل على عبارة تنبّه القارئين إلى هذه الحقيقة. وإضافة إلى ذلك، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقرير التأكيد موجه فقط لمستخدمين معيّنين. وبناءً على الظروف المحيطة بالارتباط، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير التأكيد أو تقييد استخدامه (انظر الفقرتين أ١٦٧ وأ١٦٨).

معلومات الموضوع (راجع: الفقرة ١٢(خ)، الملحق)

أ١٩. في بعض الحالات، قد تكون معلومات الموضوع بياناً لتقويم جانب من جوانب آلية معينة، أو أداء أو التزام، مقارنة بالضوابط. ومثال ذلك، "الرقابة الداخلية للشركة (أ) عملت بفاعلية وفقاً للضوابط (س) خلال الفترة ..." أو "هيكل الحوكمة للشركة (أ) استوفى الضوابط (س) خلال الفترة ...".

الأطراف المعنية (راجع: الفقرة ١٣، الملحق)

أ٢٠. يمكن أن تختلف الأدوار التي يقوم بها الطرف المسؤول والقائم بالقياس أو التقويم والطرف القائم بالتكليف (انظر الفقرة أ٣٧). وتختلف أيضاً هياكل الإدارة والحوكمة حسب الدولة والمنشأة، بما يعكس تأثيرات مثل الخلفيات الثقافية والنظامية المختلفة، وخصائص الحجم والملكية. ويعني مثل هذا التنوع أنه من غير الممكن لمعايير ارتباطات التأكيد أن تحدد لجميع الارتباطات الشخص أو الأشخاص الذين سيقوم المحاسب القانوني بالاستفسار منهم، أو طلب إفادات منهم، أو الاتصال بهم على أي نحو آخر في جميع الظروف. وفي بعض الحالات، على سبيل المثال، عندما يكون الطرف المعني جزءاً فقط من منشأة نظامية مكتملة، فإن تحديد موظفي الإدارة المعنيين أو المكلفين بالحوكمة الذين سيتم التواصل معهم سيتطلب ممارسة الحكم المهني لتحديد الشخص الذي يتحمل المسؤوليات المناسبة عن الأمور المعنية وتتوفر لديه المعرفة المناسبة بها.

القيام بارتباط التأكيد وفقاً لمعايير ارتباطات التأكيد

الالتزام بالمعايير ذات الصلة بالارتباط (راجع: الفقرات ١، ٥، ١٥)

أ٢١. يتضمن هذا المعيار المتطلبات المنطبقة على ارتباطات التأكيد[٤] (بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية)، بما في ذلك الارتباطات التي تتم وفقاً لأحد معايير ارتباطات التأكيد المتعلقة بموضوع محدد. وفي بعض الحالات، يكون أحد معايير ارتباطات التأكيد المتعلقة بموضوع محدد ذا صلة أيضاً بالارتباط. ويكون معيار ارتباطات التأكيد المتعلق بموضوع محدد ذا صلة بالارتباط عندما يكون المعيار ساري المفعول، ويكون موضوع المعيار ذا صلة بالارتباط، وتكون الظروف التي يتناولها المعيار موجودة.

أ٢٢. تمت كتابة المعايير الدولية للمراجعة والمعايير الدولية لارتباطات الفحص لأجل عمليات مراجعة وفحص المعلومات المالية التاريخية، على الترتيب، ولا تنطبق تلك المعايير على ارتباطات التأكيد الأخرى. ومع ذلك، فقد توفر تلك المعايير إرشادات فيما يتعلق بآلية الارتباط عموماً للمحاسبين القانونيين الذين يتولون تنفيذ ارتباطات تأكيد وفقاً لهذا المعيار.

نص معيار ارتباط التأكيد (راجع: الفقرتين ١٢، ١٦)

أ٢٣. تحتوي المعايير الدولية لارتباطات التأكيد على أهداف المحاسب القانوني عند اتباع تلك المعايير، ومتطلبات تهدف إلى تمكينه من تحقيق تلك الأهداف. وتحتوي كذلك على إرشادات ذات صلة في شكل مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى، وعلى مقدمة توفر سياقاً ذا صلة بالفهم السليم للمعيار، وعلى تعريفات.

أ٢٤. توفر الأهداف الواردة في أي من معايير ارتباطات التأكيد السياق الذي حُدِّدت فيه متطلبات المعيار، والمقصود منها هو المساعدة فيما يلي:

(أ) فهم ما سيتم إنجازه؛

(ب) تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لبذل المزيد من الجهد لتحقيق الأهداف.

ومن المتوقع أن يوفر التطبيق السليم لمتطلبات معيار ارتباطات التأكيد من جانب المحاسب القانوني أساساً كافياً لقيام المحاسب القانوني بتحقيق الأهداف. ومع ذلك، ونظراً للتباين الكبير في ظروف ارتباطات التأكيد، ولأن جميع هذه الظروف لا يمكن توقعها في معايير ارتباطات التأكيد، فإن المحاسب القانوني هو المسؤول عن تحديد الإجراءات الضرورية للوفاء بمتطلبات معايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة وتحقيق الأهداف الموضحة فيها. وفي الظروف الخاصة بكل ارتباط، قد تكون هناك أمور معينة تتطلب من المحاسب القانوني القيام بإجراءات أخرى بالإضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير ارتباطات التأكيد لتحقيق الأهداف المحددة في تلك المعايير.

أ٢٥. يتم التعبير عن متطلبات المعايير الدولية لارتباطات التأكيد باستخدام الكلمة "يجب".

أ٢٦. عند الضرورة، تقدم المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى شرحاً إضافياً للمتطلبات وإرشادات لتنفيذها. وبشكل خاص، فإنها:

(أ) قد تشرح بشكل أكثر دقة ما يعنيه متطلب ما، أو ما يهدف إلى تناوله؛

(ب) قد تشتمل على أمثلة قد تكون مناسبة في ظل ظروف معينة.

---

[٤] يحتوي هذا المعيار على متطلبات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية خاصة بارتباطات التصديق للتأكيد المعقول والمحدود. ويمكن تطبيق هذا المعيار أيضاً على الارتباطات المباشرة للتأكيد المعقول والمحدود، بعد تكييفه والإضافة إليه حسب الحاجة في ظل ظروف الارتباط.

وفي حين أن مثل هذه الإرشادات لا تفرض في حد ذاتها متطلباً، إلا أنها تُعد ذات صلة بالتطبيق الصحيح للمتطلبات. وقد توفر أيضاً المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى معلومات عامة عن الأمور التي تم تناولها في معيار ارتباطات التأكيد. وعندما يكون ذلك مناسباً، يتم تضمين اعتبارات إضافية خاصة بجهات المراجعة في القطاع العام أو المكاتب الأصغر في جزء المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى. وتساعد هذه الاعتبارات الإضافية في تطبيق المتطلبات الخاصة بمعايير ارتباطات التأكيد. ومع ذلك، فهي لا تحد أو تقلل من مسؤولية المحاسب القانوني عن تطبيق المتطلبات الواردة في معايير ارتباطات التأكيد والالتزام بها.

أ٢٧. تنص معايير ارتباطات التأكيد على تعريفات للمساعدة في تطبيق المعايير وتفسيرها بشكل متسق، ولا يُراد من هذه التعريفات أن تغلب على التعريفات التي قد تكون موضوعة لأغراض أخرى، سواءً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو غيرها.

أ٢٨. تشكل الملاحق جزءاً من المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى. ويكون الغرض من الملحق والاستخدام المقصود له موضحين في متن المعيار ذي الصلة، أو في عنوان ومقدمة الملحق نفسه.

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة (راجع: الفقرة ١٧)

أ٢٩. رغم أن بعض الإجراءات يتعين تنفيذها فقط لارتباطات التأكيد المعقول، فإنها مع ذلك قد تكون مناسبة لبعض ارتباطات التأكيد المحدود.

المتطلبات المسلكية (راجع: الفقرات ٣(أ)، ٢٠، ٢٢(أ))

أ٣٠. يحدد الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المبادئ الأساسية لآداب المهنة، والتي تتمثل فيما يلي:

(أ) النزاهة؛

(ب) الموضوعية؛

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛

(د) السرية؛

(هـ) السلوك المهني.

وتحدد المبادئ الأساسية لآداب المهنة مستوى السلوك المأمول في مجال المحاسبة المهنية.

أ٣١. يوفر الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة إطار مفاهيم يتعين على المحاسب المهني تطبيقه عند مواجهة التهديدات التي تمس الالتزام بالمبادئ الأساسية، بما في ذلك:

(أ) التعرف على التهديدات التي تمس الالتزام بالمبادئ الأساسية. وتقع تلك التهديدات ضمن فئة أو أكثر من الفئات الآتية:

(١) المصلحة الشخصية؛

(٢) الفحص الذاتي؛

(٣) موالاة العميل؛

(٤) الألفة؛

(٥) الترهيب؛

(ب) تقويم ما إذا كانت التهديدات التي تم التعرف عليها تقع ضمن مستوى يمكن قبوله؛

(ج) مواجهة التهديدات التي تم التعرف عليها التي تمس الالتزام بالمبادئ الأساسية، إذا لم تكن ضمن مستوى يمكن قبوله، عن طريق القضاء على الظروف التي نشأت عنها أو تطبيق تدابير وقائية لتخفيضها إلى مستوى يمكن قبوله أو الانسحاب من الارتباط متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

أ٣٢. ينص الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة على متطلبات ومواد تطبيقية بشأن موضوعات مختلفة، من بينها:

- تضارب المصالح؛

- التعاقدات المهنية؛
- الرأي الثاني؛
- الأتعاب وأنواع الأجور الأخرى؛
- الإكراميات، بما فيها الهدايا والضيافة؛
- تعهد أصول العملاء؛
- الاستجابة لحالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح.

أ٣٣. يشتمل الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة أيضاً على *معايير الاستقلال الدولية*. ويعرّف الميثاق الدولي الاستقلال بأنه يشمل كلاً من الاستقلال الذهني والاستقلال الظاهري. ويضمن الاستقلال القدرة على تكوين استنتاج تأكيدي دون التأثر بمؤثرات قد تخل بذلك الاستنتاج. ويعزز الاستقلال القدرة على العمل بنزاهة والتحلي بالموضوعية والالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني. وتشمل الأمور التي تتناولها *معايير الاستقلال الدولية* في الميثاق الدولي، على سبيل المثال:

- الأتعاب؛
- الهدايا والضيافة؛
- الدعاوى القضائية الفعلية أو المحتملة؛
- المصالح المالية؛
- القروض والضمانات؛
- علاقات العمل؛
- العلاقات العائلية والشخصية؛
- العمل مؤخراً لدى عميل التأكيد؛
- العمل بصفة عضو مجلس إدارة أو مسؤول لدى عميل التأكيد؛
- التوظيف لدى عميل التأكيد؛
- طول علاقة العاملين مع عميل التأكيد؛
- تقديم خدمات غير تأكيدية إلى عميل التأكيد؛
- التقارير التي تتضمن قيداً على الاستخدام والتوزيع.

أ٣٤. تكون المتطلبات المهنية، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لنصوص الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة فيما يتعلق بارتباطات التأكيد عندما تتناول جميع الأمور المشار إليها في الفقرات أ٣٠-أ٣٣ وتفرض التزامات تحقق أهداف المتطلبات المنصوص عليها في الميثاق الدولي فيما يتعلق بتلك الارتباطات.

القبول والاستمرار

الشروط المسبقة للارتباط (راجع: الفقرة ٢٤)

أ٣٥. في بيئة القطاع العام، يمكن افتراض تحقق بعض الشروط المسبقة لارتباط التأكيد، على سبيل المثال:

(أ) أن أدوار ومسؤوليات جهات المراجعة في القطاع العام والمنشآت الحكومية المشمولة في نطاق ارتباطات التأكيد يُفترض أنها مناسبة لأنها تكون منصوصاً عليها عادةً في الأنظمة؛

(ب) أن حق جهات المراجعة في القطاع العام في الوصول إلى المعلومات اللازمة لتنفيذ الارتباط غالباً ما يكون منصوصاً عليه في الأنظمة؛

(ج) أن استنتاج المحاسب القانوني، بالشكل الذي يناسب ارتباط التأكيد المعقول أو ارتباط التأكيد المحدود، تتطلب الأنظمة عادةً تضمينه في تقرير مكتوب؛

(د) أنه يوجد عادةً غرض منطقي لأن الارتباط يكون منصوصاً عليه في الأنظمة.

أ٣٦. إذا لم تكن الضوابط المناسبة متوفرة للموضوع محل الارتباط بكامله لكن المحاسب القانوني يستطيع تحديد جانب أو أكثر من جوانب الموضوع محل الارتباط التي تناسبها تلك الضوابط، فعندئذ يمكن تنفيذ ارتباط التأكيد فيما يتعلق بذلك الجانب من الموضوع محل الارتباط بحد ذاته. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من اللازم أن يوضح تقرير التأكيد أنه لا يتعلق بالموضوع الأصلي محل الارتباط بكامله.

الأدوار والمسؤوليات (راجع: الفقرات ١٢(م)، ١٢(ن)، ١٢(ص)، ١٢(ش)، ١٣، ٢٤(أ)، الملحق)

أ٣٧. تحتوي جميع ارتباطات التأكيد على ثلاثة أطراف على الأقل، هي: الطرف المسؤول والمحاسب القانوني والمستخدمين المستهدفين. وفي العديد من ارتباطات التصديق، يمكن أن يكون الطرف المسؤول هو أيضاً القائم بالقياس أو القائم بالتقويم، والطرف القائم بالتكليف. انظر الملحق للاطلاع على مناقشة لكيفية تعلق هذه الأدوار بارتباط تأكيد.

أ٣٨. يمكن الحصول على الأدلة التي تثبت وجود العلاقة المناسبة بالمسؤولية عن الموضوع محل الارتباط من خلال إقرار مقدم من الطرف المسؤول. ويضع أيضاً مثل ذلك الإقرار أساساً للتوصل إلى فهم مشترك لمسؤوليات الطرف المسؤول والمحاسب القانوني. ويُعدّ الإقرار المكتوب أفضل شكل مناسب لتوثيق فهم الطرف المسؤول. وفي حالة عدم وجود إقرار مكتوب بالمسؤولية، قد يظل من المناسب للمحاسب القانوني قبول الارتباط إذا كانت هناك مصادر أخرى، مثل نظام أو عقد، تشير إلى المسؤولية. وفي حالات أخرى، قد يكون من المناسب رفض الارتباط بناءً على الظروف، أو الإفصاح عن الظروف في تقرير التأكيد.

أ٣٩. القائم بالقياس أو التقويم هو المسؤول عن توفير أساس معقول لمعلومات الموضوع. وما يمثل أساساً معقولاً يعتمد على طبيعة الموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى. وفي بعض الحالات، قد تكون هناك حاجة لوجود آلية رسمية تضم أدوات رقابة داخلية واسعة لتزويد القائم بالقياس أو التقويم بأساس معقول لاستنتاج أن معلومات الموضوع خالية من التحريف الجوهري. وحقيقة أن المحاسب القانوني سيقدم تقريراً عن معلومات الموضوع ليست بديلاً للآليات التي يتبعها القائم بالقياس أو التقويم لتوفير أساس معقول لمعلومات الموضوع.

مدى مناسبة الموضوع محل الارتباط (راجع: الفقرة ٢٤(ب)(١))

أ٤٠. يتصف الموضوع الذي من المناسب أن يكون محل ارتباط بأنه موضوع قابل للتحديد ويمكن قياسه أو تقويمه بشكل متسق مقارنة بالضوابط المنطبقة بحيث يمكن إخضاع معلومات الموضوع الناتجة لإجراءات الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لدعم استنتاج التأكيد المعقول أو التأكيد المحدود، حسب مقتضى الحال.

أ٤١. لا تتأثر مناسبة الموضوع محل الارتباط بمستوى التأكيد، وبعبارة أخرى، إذا لم يكن الموضوع محل الارتباط مناسباً لتنفيذ ارتباطات التأكيد المعقول، فإنه لن يكون مناسباً أيضاً لتنفيذ ارتباطات التأكيد المحدود، والعكس صحيح.

أ٤٢. يكون لمختلف الموضوعات محل الارتباط خصائص مختلفة، من بينها درجة الطبيعة النوعية مقابل الطبيعة الكمية للمعلومات المتعلقة بهذه الموضوعات ودرجة موضوعيتها مقابل خضوعها للتقدير الشخصي وطبيعتها التاريخية مقابل طبيعتها المستقبلية وتعلقها بنقطة زمنية معينة أو تغطيتها لفترة زمنية. وتؤثر هذه الخصائص على كل من:

(أ) الدقة التي يمكن أن يُقاس أو يُقوّم بها الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط؛

(ب) درجة الإقناع التي توفرها الأدلة المتاحة.

أ٤٣. يساعد تحديد مثل هذه الخصائص والنظر في تأثيراتها المحاسب القانوني عند تقييم مدى مناسبة الموضوع محل الارتباط، وكذلك عند تحديد محتوى تقرير التأكيد (انظر الفقرة أ١٦٤).

أ٤٤. في بعض الحالات، قد يتعلق ارتباط التأكيد بجزء واحد فقط من موضوع أكثر اتساعاً. فعلى سبيل المثال، قد يتم تكليف المحاسب القانوني بتقديم تقرير عن جانب واحد من مساهمة منشأة في التنمية المستدامة، مثل عدد البرامج التي تديرها المنشأة والتي لها نتائج بيئية إيجابية. وعند تحديد ما إذا كان الارتباط مستوفٍ لخاصية أن الموضوع محل الارتباط مناسب في مثل هذه الحالات، قد يكون من المناسب للمحاسب القانوني أن ينظر فيما إذا كانت المعلومات المتعلقة بالجانب المطلوب من المحاسب القانوني أن يقدم تقريراً عنه من المرجح أن تلبي احتياجات

المستخدمين المستهدفين، كمجموعة، من المعلومات، وأن ينظر كذلك في الكيفية التي سيتم بها عرض وتوزيع معلومات الموضوع، على سبيل المثال، ما إذا كانت هناك برامج أكثر أهمية تحقق نتائج أقل إيجابية ولا تقوم المنشأة بالتقرير عنها.

مدى مناسبة الضوابط وتوفرها

مدى مناسبة الضوابط (راجع: الفقرة ٢٤(ب)(٢))

أ٤٥. تتسم الضوابط المناسبة بالخصائص التالية:

(أ) الملاءمة: يؤدي تطبيق الضوابط الملائمة إلى معلومات للموضوع تساعد المستخدمين المستهدفين في اتخاذ القرارات.

(ب) الاكتمال: تكون الضوابط مكتملة عندما لا تُغفل معلومات الموضوع المعدة وفقاً لها عوامل مهمة يُتوقع بشكل معقول أن تؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون المستهدفون بناءً على تلك المعلومات. وتشمل الضوابط المكتملة، عند الاقتضاء، الأسس المرجعية للعرض والإفصاح.

(ج) إمكانية الاعتماد عليها: تسمح الضوابط التي يُمكن الاعتماد عليها بإجراء تقويم أو قياس متسق بدرجة معقولة للموضوع محل الارتباط، بما في ذلك، عند الاقتضاء، العرض والإفصاح، عندما تُستخدم هذه الضوابط في ظروف مماثلة من قبل محاسبين قانونيين مختلفين.

(د) الحيادية: يؤدي تطبيق الضوابط المحايدة إلى معلومات موضوع خالية من التحيز حسبما يكون مناسباً في ظل ظروف الارتباط.

(هـ) القابلية للفهم: يؤدي تطبيق الضوابط القابلة للفهم إلى معلومات موضوع يمكن للمستخدمين المستهدفين فهمها.

أ٤٦. لا تُعد الأوصاف الغامضة للتوقعات أو الأحكام المتعلقة بتجارب أحد الأفراد ضوابط مناسبة.

أ٤٧. تعتمد مدى مناسبة الضوابط لتنفيذ ارتباط معين على ما إذا كانت تلك الضوابط تعكس الخصائص المذكورة أعلاه. ويُعد الوزن النسبي لأهمية كل خاصية بالنسبة لارتباط معين مسألة تخضع للحكم المهني. ويمكن أيضاً أن تكون الضوابط مناسبة لمجموعة معينة من ظروف الارتباط، لكنها قد لا تكون مناسبة لمجموعة مختلفة من ظروف الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب إعداد التقارير للحكومات أو السلطات التنظيمية استخدام مجموعة معينة من الضوابط، لكن هذه الضوابط قد لا تناسب مجموعة أوسع نطاقاً من المستخدمين.

أ٤٨. يمكن اختيار أو وضع الضوابط بطرق متنوعة، فعلى سبيل المثال، يمكن أن تكون:

- منصوصاً عليها في نظام أو لائحة.
- صادرة عن هيئات للخبراء مصرح لها أو معترف بها وتتبع آلية عمل شفافة.
- موضوعة من قبل مجموعة لا تتبع آلية عمل شفافة.
- منشورة في دوريات أو كتب علمية.
- موضوعة لغرض البيع على أساس الملكية الخاصة.
- مُصممة بشكل خاص لغرض إعداد معلومات الموضوع في ظل الظروف الخاصة للارتباط.

ويمكن أن تؤثر طريقة وضع الضوابط على العمل الذي يقوم به المحاسب القانوني لتقييم مدى مناسبتها.

أ٤٩. في بعض الحالات، يفرض نظام أو لائحة الضوابط التي سيتم استخدامها لأغراض الارتباط. وفي حالة عدم وجود ما يشير إلى عكس ذلك، يُفترض أن تلك الضوابط تكون مناسبة، شأنها شأن الضوابط الصادرة عن هيئات للخبراء مصرح لها أو معترف بها تتبع آلية عمل شفافة وذلك إذا كانت الضوابط ملائمة لاحتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات. ومثل تلك الضوابط تعرف بأنها الضوابط المفروضة. وحتى عند وجود ضوابط مفروضة لموضوع محل ارتباط، يمكن أن يتفق مستخدمون محددون على ضوابط أخرى لأغراض محددة خاصة بهم. فعلى سبيل المثال، يمكن استخدام أطر مختلفة كضوابط مفروضة لتقويم مدى فاعلية الرقابة الداخلية. ومع ذلك، قد يضع مستخدمون محددون مجموعة ضوابط أكثر تفصيلاً تلبي احتياجاتهم من المعلومات فيما يتعلق، على سبيل المثال، بالإشراف الاحترازي. وفي مثل هذه الحالات، فإن تقرير التأكيد:

(أ) ينبّه القراء إلى أن معلومات الموضوع مُعدة وفقاً لضوابط ذات غرض خاص وأنه نتيجة لذلك، فإن معلومات الموضوع قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى (انظر الفقرة ٦٩(و))؛

(ب) قد يشير، متى كان ذلك ملائماً لظروف الارتباط، إلى أن الضوابط غير منصوص عليها في نظام أو لائحة، أو غير صادرة عن هيئات للخبراء مصرح لها أو معترف بها تتبع آلية عمل شفافة.

أ٥٠. إذا كانت الضوابط مصممة بشكل خاص لغرض إعداد معلومات الموضوع في ظل الظروف الخاصة للارتباط، فإنها لا تكون مناسبة إذا كان ينتج عنها معلومات موضوع أو تقرير تأكيد مضللين للمستخدمين المستهدفين. ومن المستحسن للمستخدمين المستهدفين أو الطرف القائم بالتكليف الإقرار بأن الضوابط الموضوعة بشكل خاص تُعد مناسبة لأغراض المستخدمين المستهدفين. وقد يؤثر عدم وجود مثل هذا الإقرار على ما سيتم القيام به لتقييم مدى مناسبة الضوابط، والمعلومات المقدمة عن الضوابط في تقرير التأكيد.

مدى توفر الضوابط (راجع: الفقرة ٢٤(ب)(٣))

أ٥١. يلزم أن تكون الضوابط متاحة للمستخدمين المستهدفين لتمكينهم من فهم كيفية قياس الموضوع محل الارتباط أو تقويمه. ويتم إتاحة الضوابط للاطلاع عليها من جانب المستخدمين المستهدفين بطريقة أو أكثر من الطرق الآتية:

(أ) الإعلان عنها.

(ب) من خلال تضمينها بشكل واضح في معلومات الموضوع.

(ج) من خلال تضمينها بشكل واضح في تقرير التأكيد (انظر الفقرة أ١٦٥).

(د) عن طريق وجود فهم عام لها، على سبيل المثال ضابط قياس الوقت بالساعات والدقائق.

أ٥٢. قد تكون الضوابط متاحة فقط للمستخدمين المستهدفين، ومثال ذلك شروط أحد العقود أو الضوابط التي يصدرها اتحاد إحدى الصناعات والتي تكون متاحة فقط لمن هم داخل الصناعة لأنها لا تكون ملائمة إلا لغرض معيّن. وعندما يكون هذا هو الحال، فإن الفقرة ٦٩(و) تتطلب إضافة عبارة لتنبيه القراء إلى هذه الحقيقة. وإضافة إلى ذلك، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقرير التأكيد موجه فقط لمستخدمين معيّنين (انظر الفقرتين أ١٦٧ وأ١٦٨).

الوصول إلى الأدلة (راجع: الفقرة ٢٤(ب)(٤))

كمية الأدلة المتاحة وجودتها

أ٥٣. تتأثر كمية الأدلة المتاحة وجودتها بما يلي:

(أ) خصائص الموضوع محل الارتباط أو معلومات الموضوع. فعلى سبيل المثال، قد يُتوقع الحصول على أدلة أقل موضوعية عندما تكون معلومات الموضوع ذات توجه مستقبلي وليست معلومات تاريخية؛

(ب) ظروف أخرى، كما هو الحال عندما لا يتوفر دليل كان من المتوقع بشكل معقول أن يكون موجوداً، على سبيل المثال بسبب توقيت تعيين المحاسب القانوني أو سياسة الاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالمنشأة أو عدم كفاية نُظُم المعلومات أو وجود قيد مفروض من الطرف المسؤول.

وعادةً ما تكون الأدلة ذات طبيعة مقنعة وليست قطعية.

الوصول إلى السجلات (راجع: الفقرة ٥٦)

أ٥٤. قد يساعد المحاسب القانوني عند تحديده لما إذا كان الارتباط مستوفٍ لخاصية إمكانية الوصول إلى الأدلة، السعي للحصول على موافقة الطرف أو الأطراف المعنية بأنهم يقرون ويفهمون مسؤوليتهم عن تزويد المحاسب القانوني بما يلي:

(أ) إمكانية الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون الأطراف المعنية على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد معلومات الموضوع مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

(ب) المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المحاسب القانوني من الأطراف المعنية لغرض الارتباط؛

(ج) الوصول غير المقيد إلى الأشخاص من داخل منشأة الأطراف المعنية الذين يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري الحصول منهم على الأدلة.

أ٥٥. قد تؤثر طبيعة العلاقات بين الطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو التقويم، والطرف القائم بالتكليف على قدرة المحاسب القانوني على الوصول إلى السجلات والوثائق والمعلومات الأخرى التي قد يطلبها كأدلة لإنجاز الارتباط. ولذلك، قد تكون طبيعة تلك العلاقات أحد الاعتبارات ذات الصلة عند تحديد قبول الارتباط أو رفضه. وتحتوي الفقرة أ١٤٠ على أمثلة لبعض الظروف التي قد تمثل فيها طبيعة هذه العلاقات إشكالاً.

الغرض المنطقي (راجع: الفقرة ٢٤(ب)(٦))

أ٥٦. عند تحديد ما إذا كان الارتباط له غرض منطقي، فقد يكون من بين الاعتبارات ذات الصلة ما يلي:

- المستخدمون المستهدفون لمعلومات الموضوع وتقرير التأكيد (وخاصة، عندما تكون الضوابط مصممة لغرض خاص). وثمة اعتبار إضافي يتمثل في احتمالية أن يتم استخدام معلومات الموضوع وتقرير التأكيد أو توزيعهما على نطاق أوسع من المستخدمين المستهدفين.
- ما إذا كان من المتوقع أن يتم استبعاد جوانب خاصة بمعلومات الموضوع من ارتباط التأكيد، وسبب استبعادها.
- خصائص العلاقات بين الطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو التقويم، والطرف القائم بالتكليف، على سبيل المثال، عندما لا يكون القائم بالقياس أو التقويم هو الطرف المسؤول، ما إذا كان الطرف المسؤول يوافق على أوجه استخدام معلومات الموضوع، وما إذا كانت ستتاح له الفرصة للاطلاع على معلومات الموضوع قبل إتاحتها للمستخدمين المستهدفين أو لتوزيع التعليقات مع معلومات الموضوع.
- القائم باختيار الضوابط التي سيتم تطبيقها لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط، ودرجة الحكم ونطاق التحيز في تطبيقها. ومن المرجح أن يكون للارتباط غرض منطقي إذا اختار المستخدمون المستهدفون الضوابط، أو تم إشراكهم في اختيارها.
- أي قيود كبيرة على نطاق عمل المحاسب القانوني.
- ما إذا كان المحاسب القانوني يعتقد أن الطرف القائم بالتكليف يعتزم أن يقرن اسم المحاسب القانوني بالموضوع محل الارتباط أو معلومات الموضوع بطريقة غير مناسبة.

الاتفاق على شروط الارتباط (راجع: الفقرة ٢٧)

أ٥٧. من مصلحة كل من الطرف القائم بالتكليف والمحاسب القانوني أن يقوم المحاسب القانوني بالإبلاغ كتابياً بشروط الارتباط المتفق عليها قبل بدء الارتباط للمساعدة في تجنب سوء الفهم. ويختلف شكل ومضمون الاتفاق أو العقد المكتوب باختلاف ظروف الارتباط. فعلى سبيل المثال، إذا فرض نظام أو لائحة بتفصيل كافٍ شروط الارتباط، فلا يلزم أن يقوم المحاسب القانوني بتسجيلها في اتفاق مكتوب، باستثناء النص على أنه يجب تطبيق ذلك النظام أو تلك اللائحة وأن الأطراف المعنية تقر وتفهم مسؤولياتها المنصوص عليها بموجب ذلك القانون أو تلك اللائحة.

أ٥٨. قد يفرض نظام أو لائحة، وتحديداً في القطاع العام، تعيين محاسب قانوني وينص على صلاحياته بشكل محدد، مثل صلاحية الوصول إلى سجلات الأطراف المعنية والمعلومات الأخرى، والمسؤوليات، مثل مطالبة المحاسب القانوني بتقديم تقريره مباشرةً إلى وزير أو سلطة لوضع الأنظمة أو للعموم إذا كانت الأطراف المعنية تحاول الحد من نطاق الارتباط.

قبول التغيير في شروط الارتباط (راجع: الفقرة ٢٩)

أ٥٩. قد يكون حدوث تغير في الظروف التي تؤثر على متطلبات المستخدمين المستهدفين، أو حدوث سوء فهم لطبيعة الارتباط، مبرراً لطلب إدخال تغيير على الارتباط، على سبيل المثال، تغييره من ارتباط تأكيد لارتباط غير تأكيدي، أو من ارتباط تأكيد معقول إلى ارتباط تأكيد محدود. ولا يُعد العجز عن الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتكوين استنتاج بشأن ارتباط تأكيد معقول سبباً مقبولاً لتغيير الارتباط إلى ارتباط تأكيد محدود.

إدارة الجودة

المحاسبون المهنيون في الممارسة العامة (راجع: الفقرات ٢٠، ٣١(أ)–(د))

أ٦٠. لقد كُتب هذا المعيار في سياق مجموعة من التدابير يتم اتخاذها لضمان جودة ارتباطات التأكيد التي يقوم بتنفيذها المحاسبون المهنيون في الممارسة العامة، كتلك التي تتخذها الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين وفقاً لبرنامج التزام الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين وبيانات التزامات العضوية. وتشمل تلك التدابير:

- متطلبات الكفاءة، مثل شروط التعليم والخبرة للحصول على العضوية، والتطوير المهني المستمر القائم وكذلك متطلبات التعلم المستمر.
- نظام لإدارة الجودة يتم تطبيقه عبر المكتب. وينطبق معيار إدارة الجودة (١) على جميع المكاتب فيما يتعلق بارتباطات التأكيد والخدمات ذات العلاقة.
- ميثاق شامل لسلوك وآداب المهنة، بما في ذلك متطلبات استقلال تفصيلية، قائم على أساس المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.

إدارة الجودة على مستوى المكتب (راجع: الفقرتين ٣(ب)، ٣١(أ))

أ٦١. يتناول معيار إدارة الجودة (١) مسؤوليات المكتب عن تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، فيما يخص ارتباطات التأكيد.[٥] وينص المعيار على مسؤوليات المكتب بشأن تحديد أهداف للجودة تتناول الوفاء بالمسؤوليات وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال. ويناقش معيار إدارة الجودة (١) أيضاً مسؤولية المكتب عن وضع سياسات أو إجراءات تتناول الارتباطات التي يتعين أن تخضع لفحوصات الجودة.[٦] ويناقش معيار إدارة الجودة (٢) مسألة تعيين فاحص جودة الارتباط وأهليته، وتنفيذ فحص جودة الارتباط وتوثيقه.[٧] ويتناول نظام إدارة الجودة الثمانية مكونات الآتية:[٨]

(أ) آلية المكتب لتقييم المخاطر؛

(ب) الحوكمة والقيادة؛

(ج) المتطلبات المسلكية ذات الصلة؛

(د) قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات؛

(هـ) تنفيذ الارتباطات؛

(و) الموارد؛

(ز) المعلومات والاتصالات؛

(ح) آلية المتابعة والتصحيح.

وقد تستخدم المكاتب أو المتطلبات الوطنية مصطلحات أو أُطُر عمل مختلفة لوصف مكونات نظام إدارة الجودة.

أ٦٢. تُعد المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة التي تتناول مسؤوليات المكتب عن تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، أنها متطلبات مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١) عندما تتناول المتطلبات الواردة في ذلك المعيار وتفرض التزامات على المكتب لتحقيق هدف ذلك المعيار.

---

[٥] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١

[٦] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٢(أ)

[٧] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٢(ب)

[٨] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٦

أ٦٣. تؤكِّد تصرُّفات الشريك المسؤول عن الارتباط والرسائل المناسبة التي ينقلها إلى أعضاء فريق الارتباط الآخرين، في سياق تحمله المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في كل ارتباط والمشاركة بصورة كافية ومناسبة طوال الارتباط، على حقيقة أن الجودة هي عامل أساسي في تنفيذ ارتباط التأكيد، وعلى الأهمية التي يمثلها ما يلي لجودة ارتباط التأكيد:

(أ) تنفيذ العمل الذي يستوفي المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية.

(ب) الالتزام بسياسات أو إجراءات المكتب المنطبقة.

(ج) إصدار تقرير عن الارتباط يكون مناسباً في ظل الظروف القائمة.

(د) قدرة فريق الارتباط على طرح مخاوفهم دون خوف من ردود الفعل الانتقامية.

أ٦٤. يشتمل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب على وضع آلية للمتابعة والتصحيح تهدف إلى ما يلي:

(أ) تزويد المكتب بمعلومات ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها وفي الوقت المناسب بشأن تصميم نظام إدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله.

(ب) اتخاذ التصرفات المناسبة للاستجابة لأوجه القصور التي تم التعرف عليها بحيث يقوم المكتب بتصحيح القصور في الوقت المناسب.

أ٦٥. قد يعتمد فريق الارتباط في الظروف الاعتيادية على نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، ما لم:

- يكن فهم فريق الارتباط أو خبرته العملية تشير إلى أن سياسات أو إجراءات المكتب لن تتعامل بفاعلية مع طبيعة الارتباط وظروفه؛ أو
- تقتض المعلومات التي يقدمها المكتب أو أطراف أخرى عن فاعلية هذه السياسات أو الإجراءات غير ذلك.

وعلى سبيل المثال، قد يعتمد فريق الارتباط على نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب فيما يتعلق بما يلي:

(أ) كفاءات وقدرات العاملين من خلال توظيفهم وتدريبهم الرسمي.

(ب) الاستقلال من خلال جمع معلومات الاستقلال ذات الصلة والإبلاغ بها.

(ج) الحفاظ على العلاقات مع العملاء من خلال سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات التأكيد والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.

(د) التقيد بالمتطلبات التنظيمية والنظامية من خلال آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب.

وعند النظر في أوجه القصور[٩] التي تم التعرف عليها في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب التي قد تؤثر على ارتباط التأكيد، قد ينظر الشريك المسؤول عن الارتباط في التصرفات التصحيحية التي اتخذها المكتب لمواجهة أوجه القصور تلك.

أ٦٦. لا يشير القصور في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب بالضرورة إلى أنه لم يتم تنفيذ ارتباط التأكيد وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، أو إلى أن تقرير المحاسب القانوني لم يكن مناسباً.

المهارات والمعرفة والخبرة فيما يتعلق بالموضوع محل الارتباط وقياسه أو تقويمه (راجع: الفقرة ٣١(د))

أ٦٧. قد يُطلب من المحاسب القانوني تنفيذ ارتباطات تأكيد بخصوص مجموعة واسعة من الموضوعات محل الارتباط ومعلومات الموضوع. وقد تتطلب بعض الموضوعات والمعلومات مهارات ومعرفة متخصصة تفوق ما يحظى به عادةً كل محاسب قانوني بمفرده.

أ٦٨. يحتوي الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة على متطلبات وإرشادات بشأن تهديد المصلحة الشخصية الذي يمس الالتزام بمبدأ الكفاءة المهنية والعناية الواجبة الذي ينشأ إذا كان فريق الارتباط لا يمتلك، أو لا يستطيع تحصيل، الكفاءات اللازمة لتنفيذ الخدمات المهنية.[١٠] ويتحمل المحاسب القانوني وحده دون غيره المسؤولية عن الاستنتاج التأكيدي الذي يتم إبداؤه، ولا يُحدّ من هذه المسؤولية قيام المحاسب القانوني باستخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم. ومع ذلك، فإذا استنتج المحاسب القانوني الذي يستخدم عمل أحد خبرائه، بعد اتباعه لهذا

---

[٩] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١٦(أ)

[١٠] الميثاق الدولي، الفقرة ٣/٣٢٠ ت٣

المعيار، أن عمل ذلك الخبير يُعد كافياً لأغراض المحاسب القانوني، يمكن للمحاسب القانوني قبول نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير في مجال عمله على أنها أدلة مناسبة.

موارد الارتباط

الكفاءة والقدرات الجماعية (راجع: الفقرة ٣٢)

أ٦٩. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) من المكتب تحديد أهداف للجودة تتناول قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات التأكيد والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات. وتتناول أهداف الجودة مدى مناسبة الأحكام التي يتخذها المكتب بشأن قبول العلاقات والارتباطات، أو الاستمرار فيها، بناءً على قدرة المكتب على تنفيذ الارتباط وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.[١١]

الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرتين ٣٢(أ)، ٣٢(ب)(١))

أ٧٠. يمكن تنفيذ بعض أعمال التأكيد من قبل فريق متعدد التخصصات يضم خبيراً واحداً أو أكثر من الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني. فعلى سبيل المثال، قد تكون هناك حاجة للاستعانة بخبير لمساعدة المحاسب القانوني في التوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى أو مساعدته في واحد أو أكثر من الأمور المذكورة في الفقرة ٤٦م (في حالة ارتباط التأكيد المعقول) أو ٤٦د (في حالة ارتباط التأكيد المحدود).

أ٧١. عندما يكون من المقرر استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني، فقد يكون من المناسب تنفيذ بعض الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ٥٢ في مرحلة قبول الارتباط أو الاستمرار فيه.

المحاسبون القانونيون الآخرون (راجع: الفقرة ٣٢(ب)(٢))

أ٧٢. يمكن أن تتضمن معلومات الموضوع معلومات أبدى محاسب قانوني آخر استنتاجاً بشأنها. وقد يقرر المحاسب القانوني، في سبيل توصله إلى استنتاج بشأن معلومات الموضوع، استخدام الأدلة التي استند إليها استنتاج ذلك المحاسب القانوني الآخر لتقديم الأدلة فيما يتعلق بمعلومات الموضوع.

أ٧٣. يمكن استخدام عمل محاسب قانوني آخر فيما يتعلق، على سبيل المثال، بموضوع محل ارتباط في مكان بعيد أو في دولة أجنبية. ومثل هؤلاء المحاسبين القانونيين الآخرين لا يُعَدّون جزءاً من فريق الارتباط. وقد تشمل الاعتبارات ذات الصلة عندما يخطط فريق الارتباط لاستخدام عمل محاسب قانوني آخر:

- ما إذا كان المحاسب القانوني الآخر يفهم المتطلبات المسلكية ذات الصلة بالارتباط ويلتزم بها، وعلى وجه الخصوص، متطلب أن يكون مستقلاً.
- الكفاءة المهنية للمحاسب القانوني الآخر.
- مدى مشاركة فريق الارتباط في عمل المحاسب القانوني الآخر.
- ما إذا كان المحاسب القانوني الآخر يعمل في بيئة تنظيمية تشرف على نحو فعّال على ذلك المحاسب القانوني.

مسؤوليات الفحص (راجع: الفقرة ٣٣(ج))

أ٧٤. وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)، يتعين على المكتب تحديد هدف للجودة يتناول طبيعة وتوقيت ومدى توجيه فرق الارتباطات والإشراف عليها وفحص أعمالها. ويتطلب معيار إدارة الجودة (١) أيضاً التخطيط لهذا التوجيه والإشراف والفحص، وتنفيذه، على أساس أن العمل الذي ينفذه أعضاء فريق الارتباط الأقل خبرة يخضع للتوجيه والإشراف والفحص من قبل أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة.[١٢]

---

[١١] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرتان ٣٠(أ)(٢) و٧٢أ

[١٢] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٣١(ب)

فحص جودة الارتباط (راجع: الفقرة ٣٦(ب))

أ٧٥. من بين الأمور الأخرى التي قد يتم أخذها في الحسبان عند فحص جودة الارتباط:

(أ) تقويم فريق الارتباط لاستقلال المكتب فيما يتعلق بالارتباط؛

(ب) ما إذا كان قد تم التشاور بشكل مناسب بشأن الأمور التي انطوت على اختلاف في الرأي أو الأمور الأخرى الصعبة أو المثيرة للجدل، والاستنتاجات الناشئة عن تلك المشاورات؛

(ج) ما إذا كانت وثائق أعمال الارتباط المختارة للفحص تعكس العمل الذي تم تنفيذه فيما يتعلق بالأحكام المهمة وتدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

نزعة الشك المهني والحكم المهني

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرة ٣٧)

أ٧٦. نزعة الشك المهني هي موقف سلوكي ينطوي على الانتباه على سبيل المثال إلى ما يلي:

- الدليل الذي يتعارض مع الأدلة الأخرى المتحصل عليها.
- المعلومات التي تستدعي التشكيك في إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة.
- الظروف التي توحي بالحاجة إلى اتخاذ إجراءات أخرى إضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير التأكيد ذات الصلة.
- الأوضاع التي قد تشير إلى وجود تحريف محتمل.

أ٧٧. من الضروري الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال الارتباط إذا أراد المحاسب القانوني، على سبيل المثال، تخفيض مخاطر:

- التغاضي عن الظروف غير المعتادة.
- التعميم الزائد عن الحد عند استنباط الاستنتاجات من الملاحظات.
- استخدام افتراضات غير مناسبة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات وتقويم نتائجها.

أ٧٨. تُعد نزعة الشك المهني ضرورية لإجراء تقييم نقدي للأدلة. وينطوي ذلك على التشكيك في الأدلة المتعارضة وفي إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات. وينطوي ذلك أيضاً على النظر في مدى كفاية ومناسبة الأدلة المتحصل عليها في ضوء الظروف المحيطة.

أ٧٩. ما لم يستلزم الارتباط إجراء تأكيد بشأن ما إذا كانت المستندات صحيحة، يمكن للمحاسب القانوني قبول السجلات والمستندات على أنها صحيحة ما لم يكن لديه سبب يدعوه إلى الاعتقاد بخلاف ذلك. ومع ذلك، تتطلب الفقرة ٥٠ أن ينظر المحاسب القانوني في إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة.

أ٨٠. لا يمكن التوقع بأن يقوم المحاسب القانوني بتجاهل خبراته السابقة المتعلقة بأمانة مقدمي الأدلة ونزاهتهم. ومع ذلك، فإن الاعتقاد بأن مقدمي الأدلة يتمتعون بالأمانة والنزاهة لا يُعفي المحاسب القانوني من ضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني.

الحكم المهني (راجع: الفقرة ٣٨)

أ٨١. يُعد الحكم المهني ضرورياً لحسن إجراء ارتباط التأكيد. وذلك لأنه لا يمكن تفسير المتطلبات المسلكية ذات الصلة ومعايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة واتخاذ القرارات المدروسة اللازمة طوال مدة الارتباط دون تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة على الحقائق والظروف. ويُعد الحكم المهني ضرورياً بصفة خاصة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بما يلي:

- الأهمية النسبية وخطر الارتباط.
- طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المستخدمة للوفاء بمتطلبات معايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة والحصول على الأدلة.
- تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، وما إذا كان يتعين بذل المزيد من الجهد لتحقيق أهداف هذا المعيار وأي معيار ذي صلة من معايير ارتباطات التأكيد المتعلقة بموضوعات محددة. وفي حالة ارتباط التأكيد المحدود على وجه الخصوص،

يكون الحكم المهني مطلوباً في تقويم ما إذا كان قد تم التوصل إلى مستوى مجدٍ من التأكيد.

- الاستنتاجات التي من المناسب استنباطها بناءً على الأدلة المتحصل عليها.

أ٨٢. تتمثل السمة المميزة للحكم المهني المأمول من المحاسب القانوني في أن تتم ممارسة هذا الحكم من جانب محاسب قانوني ساهم تدريبه ومعرفته وخبرته في تطوير الكفاءات اللازمة لتحقيق أحكام معقولة.

أ٨٣. تعتمد ممارسة الحكم المهني في أية حالة بعينها على الحقائق والظروف المعلومة للمحاسب القانوني. ويساعد التشاور بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل خلال سير الارتباط، سواءً داخل فريق الارتباط أو بين فريق الارتباط وأشخاص آخرين على مستوى مناسب من داخل المكتب أو خارجه، المحاسب القانوني في القيام بأحكام مدروسة ومعقولة، بما في ذلك مدى تأثر بنود معينة في معلومات الموضوع باجتهادات الأطراف المعنية.

أ٨٤. يمكن تقويم الحكم المهني بناءً على ما إذا كان الحكم المتوصل إليه يعكس التطبيق الكفؤ لمبادئ التأكيد والقياس أو التقويم وما إذا كان الحكم يُعد مناسباً في ضوء، وبما يتسق مع، الحقائق والظروف المعلومة للمحاسب القانوني حتى تاريخ تقرير التأكيد الذي يصدره.

أ٨٥. يلزم ممارسة الحكم المهني طوال مدة الارتباط. ويلزم أيضاً توثيقه على نحو مناسب. وفي هذا الصدد، تتطلب الفقرة ٧٩ أن يقوم المحاسب القانوني بإعداد توثيق يكفي لتمكين أي محاسب قانوني خبير، لم تكن له صلة في السابق بالارتباط، من فهم الأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها للتوصل إلى الاستنتاجات بشأن الأمور المهمة التي ظهرت أثناء الارتباط. ولا يمكن استخدام الحكم المهني كمبرر لاتخاذ قرارات لا تدعمها حقائق الارتباط وظروفه أو ما يكفي من الأدلة المناسبة.

التخطيط للارتباط وتنفيذه

التخطيط (راجع: الفقرة ٤٠)

أ٨٦. ينطوي التخطيط على قيام الشريك المسؤول عن الارتباط، والأعضاء الرئيسين الآخرين في فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين رئيسيين تابعين للمحاسب القانوني بوضع استراتيجية عامة لنطاق الارتباط ومحاور تركيزه وتوقيته والقيام به، وعلى وضع خطة للارتباط تتألف من منهج مفصل لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي سيتم تنفيذها، وأسباب اختيارها. ويساعد التخطيط الكافي على تخصيص الاهتمام المناسب لجوانب الارتباط المهمة، وتحديد المشاكل المحتملة في الوقت المناسب، وتنظيم وإدارة الارتباط بشكل سليم حتى يتسنى تنفيذه بطريقة تمتاز بالكفاءة والفاعلية. ويساعد التخطيط الكافي أيضاً المحاسب القانوني في توزيع العمل بشكل سليم على أعضاء فريق الارتباط، ويسهل عليه توجيههم والإشراف عليهم وفحص عملهم. ويساعده كذلك، عند الاقتضاء، في تنسيق الأعمال التي ينفذها المحاسبون القانونيون الآخرون والخبراء. وتختلف طبيعة أنشطة التخطيط ومداها باختلاف ظروف الارتباط، على سبيل المثال، تعقيد الموضوع محل الارتباط والضوابط. ومن أمثلة الأمور الرئيسية التي يمكن أخذها في الحسبان ما يلي:

- خصائص الارتباط التي تحدد نطاقه، بما في ذلك شروط الارتباط وخصائص الموضوع محل الارتباط والضوابط.
- التوقيت المتوقع للاتصالات المطلوبة وطبيعتها.
- نتائج أنشطة قبول الارتباط، وعند الاقتضاء، مدى صلة المعرفة المكتسبة من الارتباطات الأخرى التي قام الشريك المسؤول عن الارتباط بتنفيذها للأطراف المعنية؛
- آلية الارتباط.
- فهم المحاسب القانوني للأطراف المعنية وبيئتها، بما في ذلك مخاطر أن تكون معلومات الموضوع مُحرَّفة بشكل جوهري.
- تحديد المستخدمين المستهدفين واحتياجاتهم من المعلومات، ومراعاة الأهمية النسبية وعناصر خطر الارتباط.
- مدى صلة خطر الغش بالارتباط.
- طبيعة وتوقيت ومدى الموارد اللازمة لتنفيذ الارتباط، مثل المتطلبات من العاملين والخبرات، بما في ذلك طبيعة ومدى مشاركة الخبراء.
- تأثير وظيفة المراجعة الداخلية على الارتباط.

أ٨٧. قد يقرر المحاسب القانوني مناقشة عناصر التخطيط مع الأطراف المعنية لتسهيل القيام بالارتباط وإدارته (على سبيل المثال، لتنسيق بعض الإجراءات المخطط لها مع أعمال الموظفين لدى الأطراف المعنية). وبالرغم من حدوث هذه المناقشات في غالب الأحيان، فإن الاستراتيجية العامة للارتباط وخطة الارتباط تظلان من مسؤوليات المحاسب القانوني. ويجب توخي الحذر عند مناقشة الأمور الواردة في الاستراتيجية العامة للارتباط أو في خطة الارتباط حتى لا يتم إضعاف فاعلية الارتباط. وعلى سبيل المثال، قد تُضعِف مناقشة طبيعة الإجراءات التفصيلية، وتوقيتها، مع الأطراف المعنية من فاعلية الارتباط عن طريق زيادة القدرة على التنبؤ بالإجراءات بدرجة كبيرة.

أ٨٨. لا يُعد التخطيط مرحلة منفصلة، وإنما هو عملية مستمرة ومتكررة طوال الارتباط. ونتيجة للأحداث غير المتوقعة، أو التغيرات في الظروف، أو الأدلة التي تم الحصول عليها، قد يحتاج المحاسب القانوني إلى تعديل الاستراتيجية العامة وخطة الارتباط، ومن ثم تعديل ما ترتب عليهما من إجراءات مخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها.

أ٨٩. في الارتباطات الأصغر أو الأقل تعقيداً، يمكن تنفيذ الارتباط بالكامل بواسطة فريق ارتباط صغير جداً، ربما يضم فقط الشريك المسؤول عن الارتباط (الذي قد يكون محاسب قانوني فرد) الذي يعمل بدون أي أعضاء آخرين في فريق الارتباط. ومع وجود فريق صغير، يكون التنسيق والاتصال بين أعضاء الفريق أسهل. ولا يلزم أن يكون تحديد الاستراتيجية العامة للارتباط في مثل هذه الحالات ممارسة معقدة أو مستهلكة للوقت، وذلك لأنها تختلف حسب حجم المنشأة ومدى تعقُّد الارتباط، بما في ذلك الموضوع محل الارتباط والضوابط، وحجم فريق الارتباط. فعلى سبيل المثال، في حالة الارتباط المتكرر، يمكن لمذكرة مختصرة تم إعدادها عند انتهاء الفترة السابقة، بناءً على فحص أوراق العمل والأمور المهمة المتعرف عليها في الارتباط المنجز للتو، وتم تحديثها في الفترة الحالية، بناءً على المناقشات مع الأطراف المعنية، أن تكون بمثابة استراتيجية الارتباط الموثقة للارتباط الحالي.

أ٩٠. إذا استمر المحاسب القانوني في الارتباط في ظل الظروف المبينة في الفقرة ٤٣:

(أ) عندما يكون من المرجح، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، أن تؤدي الضوابط المنطبقة غير المناسبة أو الموضوع محل الارتباط غير المناسب إلى تضليل المستخدمين المستهدفين، فعندئذ سيكون من المناسب إبداء استنتاج متحفظ أو استنتاج معارض في ظل الظروف القائمة بناءً على مدى جوهرية الأمر وانتشاره.

(ب) في حالات أخرى، سيكون من المناسب إبداء استنتاج مُتحفّظ أو الامتناع عن إبداء استنتاج، بناءً على مدى جوهرية الأمر وانتشاره، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني.

أ٩١. على سبيل المثال، إذا اكتشف المحاسب القانوني بعد قبول الارتباط أن تطبيق الضوابط المنطبقة يؤدي إلى معلومات موضوع متحيزة، وأن التحيز في معلومات الموضوع يُعد جوهرياً ومنتشراً، فعندئذ سيكون من المناسب إبداء استنتاج معارض في ظل الظروف القائمة.

الأهمية النسبية (راجع: الفقرة ٤٤)

أ٩٢. تُمارس الأحكام المهنية فيما يتعلق بالأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة، لكنها لا تتأثر بمستوى التأكيد، وبعبارة أخرى، فعند استهداف نفس المستخدمين ولتحقيق نفس الغرض، تكون الأهمية النسبية في القيام بارتباط تأكيد معقول هي نفسها في القيام بارتباط تأكيد محدود لأن الأهمية النسبية تعتمد على المعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون.

أ٩٣. قد تناقش الضوابط المنطبقة مفهوم الأهمية النسبية في سياق إعداد وعرض معلومات الموضوع، وبالتالي قد توفر إطاراً مرجعياً للمحاسب القانوني عند النظر في الأهمية النسبية للارتباط. وعلى الرغم من أن الضوابط المنطبقة قد تناقش الأهمية النسبية بمصطلحات مختلفة، فإن مفهوم الأهمية النسبية يتضمن بشكل عام الأمور التي تتناولها الفقرات أ٩٢-أ١٠٠. وإذا لم تتضمن الضوابط المنطبقة نقاشاً لمفهوم الأهمية النسبية، فإن هذه الفقرات توفر للمحاسب القانوني إطاراً مرجعياً.

أ٩٤. تُعد التحريفات، بما في ذلك الإغفالات، جوهرية إذا كان يُتوقع بشكل معقول أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات ذات الصلة التي يتخذها المستخدمون المستهدفون على أساس معلومات الموضوع. ويخضع نظر المحاسب القانوني في الأهمية النسبية لحكمه المهني، ويتأثر ذلك بتصور المحاسب القانوني للمعلومات المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون كمجموعة. وفي هذا السياق، يكون من المعقول للمحاسب القانوني افتراض أن المستخدمين المستهدفين:

(أ) لديهم معرفة معقولة بالموضوع محل الارتباط، ورغبة في دراسة معلومات الموضوع بدرجة معقولة من العناية؛

(ب) يفهمون أن معلومات الموضوع مُعدّة ومؤكدة وفق مستويات مناسبة من الأهمية النسبية، ولديهم فهم لأي مفاهيم تتعلق بالأهمية

النسبية واردة في الضوابط المنطبقة؛

(ج) يفهمون أي حالات عدم تأكد ملازمة لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط؛

(د) يتخذون قرارات معقولة على أساس معلومات الموضوع ككل.

وما لم يكن هدف الارتباط هو توفير معلومات معينة يحتاج إليها مستخدمون محددون، فلا يتم النظر عادةً في الأثر المحتمل للتحريفات على مجموعة محددة من المستخدمين الذين قد تتباين المعلومات التي يحتاجون إليها بشكل كبير (انظر أيضاً الفقرات أ١٦-أ١٨).

أ٩٥. يُنظر إلى الأهمية النسبية في سياق العوامل النوعية، وعند الاقتضاء، في سياق العوامل الكمية. ويُعد الوزن النسبي لأهمية العوامل النوعية والكمية عند النظر في الأهمية النسبية في ارتباط معين أمراً خاضعاً للحكم المهني للمحاسب القانوني.

أ٩٦. يمكن أن تتضمن العوامل النوعية أشياء مثل:

- عدد الأشخاص أو المنشآت المتأثرين بالموضوع.
- التفاعل بين مختلف مكونات معلومات الموضوع، والوزن النسبي لأهميتها، عندما تتكون المعلومات من مكونات متعددة، ومثال ذلك تقرير يتضمن مؤشرات أداء متعددة.
- الصيغة المختارة لمعلومات الموضوع التي يتم التعبير عنها بشكلٍ سرديّ.
- خصائص العرض المقرّة لمعلومات الموضوع عندما تسمح الضوابط المنطبقة بأشكال مختلفة لذلك العرض.
- طبيعة التحريف، على سبيل المثال، طبيعة الانحرافات الملحوظة عن إحدى أدوات الرقابة عندما تكون معلومات الموضوع عبارة عن بيان بأن أداة الرقابة فعّالة.
- ما إذا كان التحريف يؤثر على الالتزام بنظام أو لائحة.
- تأثير التعديل الذي يؤثر على معلومات الموضوع الماضية أو الحالية، أو من المرجح أن يؤثر على معلومات الموضوع في المستقبل، وذلك في حالة تقديم تقارير دورية عن الموضوع محل الارتباط.
- ما إذا كان التحريف هو نتيجة تصرف متعمد أو غير متعمد.
- ما إذا كان يوجد تحريف يُعد مهماً بالنظر إلى فهم المحاسب القانوني للإبلاغات السابقة المعروفة المرسلة للمستخدمين، على سبيل المثال، فيما يتعلق بالمحصلة المتوقعة لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط.
- ما إذا كان يوجد تحريف يرتبط بالعلاقة بين الطرف المسؤول، أو القائم بالقياس أو التقويم، أو الطرف القائم بالتكليف أو علاقتهم مع أطراف أخرى.
- عندما يكون هناك حد أو قيمة مرجعية تم تحديدها، ما إذا كانت نتيجة الإجراء تنحرف عن تلك القيمة.
- عندما يكون الموضوع محل الارتباط برنامجاً حكومياً أو منشأة قطاع عام، ما إذا كان جانب معين من البرنامج الحكومي أو منشأة القطاع العام يعد مهماً فيما يتعلق بطبيعة ووضوح وحساسية البرنامج أو المنشأة.
- خطورة تبعات عدم الالتزام عندما تكون معلومات الموضوع ذات علاقة باستنتاج بشأن الالتزام بنظام أو لائحة.

أ٩٧. تتعلق العوامل الكمّية بحجم التحريفات بالنسبة إلى المبالغ التي تم التقرير عنها لتلك الجوانب من معلومات الموضوع، إن وجدت، التي تكون:

- معبَّراً عنها رقمياً؛ أو
- ذات علاقة بأية طريقة أخرى بالقيم الرقمية (على سبيل المثال، قد يكون عدد الانحرافات الملحوظة عن أداة رقابة معينة عاملاً كمياً ذا صلة عندما تكون معلومات الموضوع عبارة عن بيان بأن أداة الرقابة فعّالة).

أ٩٨. عند انطباق العوامل الكمية، فإن التخطيط للارتباط لاكتشاف التحريفات الجوهرية بصورتها الفردية فقط يغفل حقيقة أن مجموع التحريفات غير الجوهرية بصورتها الفردية التي لم يتم تصحيحها ولم يتم اكتشافها قد يتسبب في جعل معلومات الموضوع محرفة بشكل

جوهري. ولذلك، قد يكون من المناسب للمحاسب القانوني عند التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات تحديد كمية أقل من الأهمية النسبية كأساس لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات.

أ٩٩. تتعلق الأهمية النسبية بالمعلومات التي يغطيها تقرير التأكيد. ولذلك، فعندما يغطي الارتباط بعض جوانب المعلومات المبلغ بها حول الموضوع محل الارتباط، وليس جميع الجوانب، يُنظر إلى الأهمية النسبية فيما يتعلق فقط بذلك الجزء الذي يغطيه الارتباط.

أ١٠٠. إن الوصول إلى استنتاج بشأن الأهمية النسبية للتحريفات المكتشفة نتيجة للإجراءات المنفذة يتطلب حكماً مهنياً. فعلى سبيل المثال:

- قد يكون من بين الضوابط المنطبقة لارتباط عن القيمة المحققة مقابل المال المدفوع لقسم الطوارئ في إحدى المستشفيات، سرعة وجودة الخدمات المقدمة، وعدد المرضى الذين عولجوا خلال المناوبة، ومقارنة تكلفة الخدمات بالمستشفيات الأخرى المماثلة. وإذا كانت ثلاثة من هذه الضوابط المنطبقة مقنعة، ولكن ضابطاً واحداً منها ليس مقنعاً بهامش ضئيل، فحينئذ تكون هناك حاجة لممارسة الحكم المهني لاستنتاج ما إذا كان قسم الطوارئ في المستشفى يحقق قيمة مقابل المال المدفوع بوجه عام.
- في ارتباط التزام، يمكن أن تكون المنشأة قد التزمت بتسعة من أحكام النظام أو اللائحة ذات الصلة، ولكنها لم تلتزم بحكم واحد. وحينئذ تكون هناك حاجة لممارسة الحكم المهني لاستنتاج ما إذا كانت المنشأة قد التزمت بالنظام أو اللائحة ذات الصلة ككل. فعلى سبيل المثال، قد يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان أهمية الحكم الذي لم تلتزم به المنشأة، إضافة إلى علاقة ذلك الحكم بالأحكام المتبقية من النظام أو اللائحة ذات الصلة.

فهم ظروف الارتباط (راجع: الفقرات ٤٥–٤٧م)

أ١٠١. مما قد يُعين فريقَ الارتباط في التخطيط للارتباط وتنفيذه، إجراءُ مناقشات بين الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين رئيسيين يستعين بهم المحاسب القانوني، بشأن إمكانية وجود تحريف جوهري في معلومات الموضوع محل الارتباط، وتطبيق الضوابط المنطبقة على حقائق وظروف الارتباط. ومن المفيد أيضاً إبلاغ الأمور ذات الصلة إلى أعضاء فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين يستعين بهم المحاسب القانوني، من غير المشاركين في المناقشات.

أ١٠٢. قد يتحمل المحاسب القانوني مسؤوليات إضافية، بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة، فيما يتعلق بعدم التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح، وقد تختلف هذه المسؤوليات عن مسؤوليات المحاسب القانوني بموجب هذا المعيار، أو قد تتجاوزها، ومن أمثلة ذلك:

(أ) الاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بما في ذلك المتطلبات المتعلقة بإجراء اتصالات محددة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لاتخاذ المزيد من التصرفات؛

(ب) إبلاغ أحد المراجعين بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه؛[١٣]

(ج) متطلبات التوثيق فيما يتعلق بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه.

وقد يؤدي الالتزام بأي مسؤوليات إضافية إلى توفير المزيد من المعلومات ذات الصلة بعمل المحاسب القانوني، وفقاً لهذا المعيار ووفقاً لأي معيار آخر من معايير ارتباطات التأكيد (على سبيل المثال، فيما يتعلق بنزاهة الطرف المسؤول أو المكلفين بالحوكمة). وتتناول الفقرات أ١٩٤-أ١٩٨ بالتفصيل مسؤوليات المحاسب القانوني بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة فيما يتعلق بالإبلاغ والتقرير عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها.

أ١٠٣. إن التوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى يزود المحاسب القانوني بإطار مرجعي لممارسة الحكم المهني طوال الارتباط، على سبيل المثال عند:

- النظر في خصائص الموضوع محل الارتباط؛
- تقييم مدى مناسبة الضوابط؛
- مراعاة العوامل التي تُعد، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، مهمة في توجيه جهود فريق الارتباط، بما في ذلك عندما تكون

[١٣] انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي٣١/٣٦٠–٣٥/٣٦٠ ت١ من الميثاق الدولي.

هناك ضرورة لإيلاء اعتبار خاص؛ على سبيل المثال، الحاجة إلى مهارات متخصصة أو عمل خبير؛

- تحديد مستويات الأهمية النسبية الكمية (عند الاقتضاء) وتقويم مدى مناسبة استمراريتها، ومراعاة العوامل النوعية للأهمية النسبية؛
- وضع توقعات لاستخدامها عند تنفيذ الإجراءات التحليلية؛
- تصميم وتنفيذ الإجراءات؛
- تقويم الأدلة، بما في ذلك مدى معقولية الإفادات الشفهية والمكتوبة التي يحصل عليها المحاسب القانوني.

أ١٠٤. يحظى المحاسب القانوني عادةً بفهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى أقل عمقاً من فهم الطرف المسؤول. وعادةً ما يكون فهم المحاسب القانوني أيضاً للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى في ارتباط التأكيد المحدود أقل عمقاً منه في ارتباط التأكيد المعقول، وعلى سبيل المثال، قد يتوصل المحاسب القانوني في بعض ارتباطات التأكيد المحدود إلى فهم للرقابة الداخلية المطبقة على إعداد معلومات الموضوع، إلا أن هذا ليس هو الحال في غالب الأحيان.

أ١٠٥. في ارتباط التأكيد المحدود، يؤدي تحديد المجالات التي من المرجح أن ينشأ فيها تحريف جوهري لمعلومات الموضوع إلى تمكين المحاسب القانوني من تركيز الإجراءات على تلك المجالات. فعلى سبيل المثال، عندما تكون معلومات الموضوع في أحد الارتباطات هي تقرير عن الاستدامة، فإن المحاسب القانوني قد يركز على جوانب معينة من التقرير. وقد يقوم المحاسب القانوني بتصميم وتنفيذ إجراءات على الموضوع محل الارتباط بالكامل عندما تتألف معلومات الموضوع من مجال واحد فقط، أو عندما يكون الوصول إلى تأكيد بشأن جميع مجالات معلومات الموضوع أمراً ضرورياً للوصول إلى تأكيد مجدٍ.

أ١٠٦. في حالة ارتباط التأكيد المعقول، يساعد فهم الرقابة الداخلية المطبقة على معلومات الموضوع المحاسب القانوني في التعرف على أنواع التحريفات والعوامل التي تؤثر على مخاطر التحريفات الجوهرية في معلومات الموضوع. ويُطلب من المحاسب القانوني تقويم تصميم أدوات الرقابة ذات الصلة وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها، وذلك عن طريق تنفيذ إجراءات بالإضافة إلى الاستفسار من الطرف المسؤول. ويلزم ممارسة الحكم المهني لتحديد أدوات الرقابة الملائمة في ظل ظروف الارتباط.

أ١٠٧. في حالة ارتباط التأكيد المحدود، يساعد النظر في الآلية المستخدمة في إعداد معلومات الموضوع المحاسب القانوني في تصميم وتنفيذ الإجراءات التي تتناول المجالات التي من المرجح أن ينشأ فيها تحريف جوهري لمعلومات الموضوع. وعند النظر في الآلية المستخدمة، يستخدم المحاسب القانوني حكمه المهني لتحديد الجوانب ذات صلة بالارتباط في تلك الآلية، وقد يستفسر من الطرف المعني عن تلك الجوانب.

أ١٠٨. في كل من ارتباط التأكيد المعقول وارتباط التأكيد المحدود، قد تساعد أيضاً نتائج آلية المنشأة لتقييم المخاطر المحاسب القانوني في التوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى.

الحصول على الأدلة

طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات (راجع: الفقرات ٤٨(د)–٤٩(م))

أ١٠٩. يختار المحاسب القانوني مجموعة من الإجراءات للوصول إلى تأكيد معقول أو تأكيد محدود، حسب مقتضى الحال. ويمكن استخدام الإجراءات المذكورة أدناه، على سبيل المثال، للتخطيط للارتباط أو تنفيذه، ويتوقف هذا على السياق الذي يطبقها فيه المحاسب القانوني:

- الفحص المادي؛
- الملاحظة؛
- المصادقة؛
- إعادة الاحتساب؛
- إعادة التنفيذ؛
- الإجراءات التحليلية؛

- الاستفسار.

أ١١٠. من بين العوامل التي قد تؤثر على اختيار المحاسب القانوني للإجراءات طبيعة الموضوع محل الارتباط، ومستوى التأكيد الذي سيتم الوصول إليه، والمعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون والطرف القائم بالتكليف، بما في ذلك قيود الوقت والتكلفة ذات الصلة.

أ١١١. في بعض الحالات، قد يتضمن أحد معايير ارتباطات التأكيد المتعلقة بموضوع محدد متطلبات تؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات. فعلى سبيل المثال، قد يصف معيار ارتباطات التأكيد المتعلق بموضوع محدد طبيعة أو مدى الإجراءات المحددة التي سيتم تنفيذها، أو مستوى التأكيد المتوقع الوصول إليه في نوع معين من أنواع الارتباطات. وحتى في مثل هذه الحالات، يُعد تحديد طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها على وجه الدقة أمراً خاضعاً للحكم المهني وتتباين هذه الأمور من ارتباط لآخر.

أ١١٢. في بعض الارتباطات، قد لا يحدد المحاسب القانوني أي مجالات من المرجح أن ينشأ فيها تحريف جوهري لمعلومات الموضوع. وبغض النظر عمّا إذا كان قد تم تحديد أي من هذه المجالات، يقوم المحاسب القانوني بتصميم وتنفيذ إجراءات للوصول إلى مستوى مجدٍ من التأكيد.

أ١١٣. يُعد ارتباط التأكيد آلية ذات طابع تكراري، وقد تنمو إلى علم المحاسب القانوني معلومات تختلف اختلافاً كبيراً عن المعلومات التي استند إليها تحديد الإجراءات التي تم التخطيط لها. وأثناء تنفيذ المحاسب القانوني للإجراءات المخطط لها، قد تدعو الأدلة التي تم الحصول عليها المحاسب القانوني إلى تنفيذ المزيد من الإجراءات. وقد تشمل هذه الإجراءات مطالبة القائم بالقياس أو التقويم بالتحقق من الأمر الذي تعرف عليه المحاسب القانوني، أو إجراء تعديلات على معلومات الموضوع إذا كان ذلك مناسباً.

تحديد ما إذا كان من الضروري تنفيذ المزيد من الإجراءات في ارتباط التأكيد المحدود (راجع: الفقرة ٤٩د)

أ١١٤. قد يعلم المحاسب القانوني بتحريفات من الواضح أنها لا تدل على وجود تحريفات جوهرية، بعد تطبيق الحكم المهني. وتوضح الأمثلة الآتية حالات لا تستدعي تنفيذ المزيد من الإجراءات لأنه، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، فإن التحريفات التي تم تحديدها من الواضح أنها لا تدل على وجود تحريف جوهري:

- إذا كانت الأهمية النسبية ١٠,٠٠٠ وحدة، وكان من المحتمل بحسب حكم المحاسب القانوني وجود خطأ في ١٠٠ وحدة، فلا يتطلب الأمر عادةً عندئذٍ تنفيذ المزيد من الإجراءات، ما لم تكن هناك عوامل نوعية أخرى يتطلب أخذها في الحسبان، لأن خطر وجود تحريف جوهري من المرجح أن يكون مقبولاً في ظل ظروف الارتباط.
- عند تنفيذ مجموعة من الإجراءات على مجال من المرجح أن تنشأ فيه تحريفات جوهرية، فإذا لم يكن الرد على استفسار من بين العديد من الاستفسارات الأخرى على النحو المتوقع، فقد لا تكون هناك حاجة إلى تنفيذ المزيد من الإجراءات إذا كان خطر وجود تحريف جوهري يقع، رغم ذلك، عند مستوى مقبول في ظروف الارتباط في ضوء نتائج الإجراءات الأخرى.

أ١١٥. قد يعلم المحاسب القانوني بأمر يدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري. وتوضح الأمثلة الآتية حالات قد تستدعي تنفيذ المزيد من الإجراءات لأن التحريفات المكتشفة تشير إلى أن معلومات الموضوع قد تكون محرَّفة بشكل جوهري:

- عند تنفيذ الإجراءات التحليلية، قد يكتشف المحاسب القانوني تقلبات أو علاقات لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة، أو تختلف كثيراً عن المبالغ أو النسب المتوقعة.
- قد يعلم المحاسب القانوني بتحريف جوهري محتمل من فحصه لمصادر خارجية.
- إذا كانت الضوابط المنطبقة تسمح بنسبة خطأ ١٠%، وبناءً على اختبار معين، اكتشف المحاسب القانوني وجود نسبة خطأ ٩%، فقد يتطلب الأمر عندئذٍ تنفيذ المزيد من الإجراءات لأن الخطر المتعلق بوجود تحريف جوهري قد لا يكون مقبولاً في ظل ظروف الارتباط.
- إذا كانت نتائج الإجراءات التحليلية تقع ضمن التوقعات ولكنها، مع ذلك، قريبة من تجاوز القيمة المتوقعة، فقد يتطلب الأمر عندئذٍ تنفيذ المزيد من الإجراءات لأن الخطر المتعلق بوجود تحريف جوهري قد لا يكون مقبولاً في ظل ظروف الارتباط.

أ١١٦. إذا علم المحاسب القانوني، في حال ارتباط التأكيد المحدود، بأمر أو أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري، فإنه مطالبٌ بموجب الفقرة ٤٩د بتصميم وتنفيذ المزيد من الإجراءات. وقد يكون من بين هذه الإجراءات الزائدة، على سبيل المثال، الاستفسار من الأطراف المعنية أو تنفيذ إجراءات أخرى مناسبة في ظل الظروف القائمة.

أ١١٧. إذا لم يكن المحاسب القانوني قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بعد تنفيذ الإجراءات الزائدة التي تتطلبها الفقرة ٤٩د،

سواءً لاستنتاج أن الأمر ليس من المرجح أن يتسبب في وجود تحريف جوهري في معلومات الموضوع أو لتحديد أنه سبب في وجود تحريف جوهري في معلومات الموضوع، فإن ذلك يفيد بوجود قيد على النطاق وتنطبق عندئذ الفقرة ٦٦.

أ١١٨. يسترشد المحاسب القانوني على سبيل المثال بما يلي عند ممارسته للحكم المهني حول طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الزائدة اللازمة للحصول على أدلة إما لاستنتاج أنه من غير المرجح وجود تحريف جوهري أو لتحديد وجود تحريف جوهري:

- المعلومات التي تم الحصول عليها من تقويم المحاسب القانوني لنتائج الإجراءات المُنفَّذة بالفعل؛
- فهم المحاسب القانوني المحدَّث طوال مدة الارتباط للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى؛
- رؤية المحاسب القانوني لدرجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها الأدلة لعلاج الأمر الذي دعا المحاسب القانوني إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري.

تجميع التحريفات غير المصححة (راجع: الفقرتين ٥١، ٦٥)

أ١١٩. يتم تجميع التحريفات غير المصححة أثناء الارتباط (انظر الفقرة ٥١) بغرض تقويم ما إذا كانت تلك التحريفات تُعد جوهرية، كل منها على حدة أو في مجملها، عند تكوين استنتاج المحاسب القانوني.

أ١٢٠. قد يحدد المحاسب القانوني مبلغاً بحيث تكون أي تحريفات أقل منه تافهة بشكل واضح، ولا يلزم تجميعها لأن المحاسب القانوني يتوقع أن تجميع تلك المبالغ من الواضح أنه لن يكون له تأثير جوهري على معلومات الموضوع. ولا يُعَد مصطلح "تافهة بشكل واضح" تعبيراً آخراً لمصطلح "غير جوهري". فالأمور التافهة بشكل واضح ستكون ذات حجم مختلف كلياً (أصغر) عن الأهمية النسبية المحددة وفقاً للفقرة ٤٤، وسيكون من الواضح أنها أمور 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 تافهاً بشكل واضح، فإن الأمر لا تنطبق عليه تلك الصفة.

اعتبارات عند إشراك أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني في الارتباط

طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات (راجع: الفقرة ٥٢)

أ١٢١. غالباً ما تكون الأمور الآتية ذات صلة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات فيما يتعلق بعمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني عندما يتم تنفيذ بعض أعمال التأكيد من قبل واحد أو أكثر من الخبراء الذي يستعين بهم المحاسب القانوني (انظر الفقرة أ٧٠):

(أ) أهمية عمل ذلك الخبير في سياق الارتباط (انظر أيضاً الفقرتين أ١٢٢ وأ١٢٣)؛

(ب) طبيعة الأمر الذي يتعلق به عمل ذلك الخبير؛

(ج) مخاطر التحريف الجوهري في الأمر الذي يتعلق به عمل ذلك الخبير؛

(د) معرفة المحاسب القانوني وخبرته بالأعمال السابقة التي نفذها ذلك الخبير؛

(هـ) ما إذا كان ذلك الخبير يخضع لسياسات أو إجراءات إدارة الجودة الخاصة بمكتب المحاسب القانوني (انظر أيضاً الفقرتين أ١٢٤ وأ١٢٥).

دمج عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني

أ١٢٢. يمكن تنفيذ ارتباطات التأكيد على مجموعة واسعة من الموضوعات والتي تتطلب مهارات ومعرفة متخصصة تتجاوز تلك التي يتمتع بها الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الآخرين في فريق الارتباط، ومن ثم يتم استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني. وفي بعض الحالات، يتم التشاور مع الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني لتوفير المشورة بشأن أمور فردية، ولكن كلما زادت أهمية عمل الخبير في سياق الارتباط، زادت احتمالية أن يعمل الخبير كجزء من فريق متعدد التخصصات يضم خبراء في أمور محددة وغيرهم من العاملين في ارتباط التأكيد. وكلما زاد دمج عمل الخبير في طبيعة وتوقيت ومدى جهد العمل عموماً، زادت أهمية الاتصال الفعّال المتبادل بين الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني والعاملين الآخرين في ارتباط التأكيد. ويسهل الاتصال الفعال المتبادل الدمج السليم لعمل الخبير مع عمل الآخرين في الارتباط.

أ١٢٣. كما هو مشار إليه في الفقرة أ٧١، فعندما يكون من المقرر استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني، فقد يكون من المناسب تنفيذ بعض الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ٥٢ في مرحلة قبول الارتباط أو الاستمرار فيه. وهذا هو الحال بشكل خاص عندما يتم دمج عمل الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني بشكل كامل مع عمل العاملين الآخرين في ارتباط التأكيد وعندما يتعين استخدام عمل الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني في المراحل المبكرة من الارتباط، على سبيل المثال، أثناء التخطيط الأولي وتقييم المخاطر.

سياسات أو إجراءات إدارة الجودة الخاصة بمكتب المحاسب القانوني

أ١٢٤. قد يكون الخبير الداخلي الذي يستعين به المحاسب القانوني أحد الشركاء أو الموظفين، بمن فيهم الموظفين المؤقتين، في مكتب المحاسب القانوني، وبالتالي يكون خاضعاً لنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، بما في ذلك سياسات أو إجراءات المكتب، وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١) أو خاضعاً لمتطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار. وفي حالات أخرى، قد يكون الخبير الداخلي الذي يستعين به المحاسب القانوني أحد الشركاء أو الموظفين، بمن فيهم الموظفين المؤقتين، في مكتب ضمن الشبكة، وهذا المكتب قد يشترك مع مكتب المحاسب القانوني في سياسات أو إجراءات إدارة الجودة. ولا يُعد الخبير الخارجي الذي يستعين به المحاسب القانوني عضواً في فريق الارتباط.

أ١٢٥. قد يعتمد فريق الارتباط في الظروف الاعتيادية على نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب (انظر الفقرة أ٦٥). ويختلف مدى هذا الاعتماد تبعاً للظروف، وقد يؤثر على طبيعة إجراءات المحاسب القانوني وتوقيتها ومداها فيما يتعلق بأمور مثل:

- الكفاءات والقدرات، من خلال برامج التوظيف والتدريب.
- تقويم المحاسب القانوني لموضوعية الخبير الذي يستعين به. ويخضع الخبراء الداخليون الذين يستعين بهم المحاسب القانوني للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال.
- تقويم المحاسب القانوني لمدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به. على سبيل المثال، قد توفر برامج التدريب الخاصة بالمكتب للخبراء الداخليين الذين يستعين بهم المحاسب القانوني فهماً مناسباً حول العلاقة المتبادلة بين خبراتهم وآلية جمع الأدلة. وقد يؤثر الاعتماد على مثل هذا التدريب وآليات المكتب الأخرى، مثل البروتوكولات الخاصة بتحديد نطاق عمل الخبراء الداخليين الذين يستعين بهم المحاسب القانوني، على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المحاسب القانوني الرامية إلى تقويم مدى كفاية عمل الخبير.
- التقيد بالمتطلبات التنظيمية والنظامية، من خلال آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب.
- الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني.

ولا يحد مثل هذا الاعتماد من مسؤولية المحاسب القانوني عن الوفاء بمتطلبات هذا المعيار.

كفاءة الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني وقدراته وموضوعيته (راجع: الفقرة ٥٢(أ))

أ١٢٦. يمكن استقاء المعلومات المتعلقة بكفاءة الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني وقدراته وموضوعيته من مصادر متنوعة مثل:

- التجربة الشخصية مع العمل السابق لذلك الخبير.
- المناقشات مع ذلك الخبير.
- المناقشات مع المحاسبين القانونيين الآخرين أو غيرهم ممن هم على دراية بعمل ذلك الخبير.
- المعرفة بمؤهلات ذلك الخبير وعضويته في الهيئات المهنية أو اتحادات الصناعة وترخيصه لمزاولة المهنة أو أشكال الاعتماد الخارجي الأخرى.
- الأوراق أو الكتب المنشورة التي كتبها ذلك الخبير.
- سياسات أو إجراءات إدارة الجودة الخاصة بالمكتب (انظر أيضاً الفقرتين أ١٢٤ وأ١٢٥).

أ١٢٧. في حين أن الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني لا يلزم أن يكونوا بنفس مهنية المحاسب القانوني في تنفيذ جميع جوانب ارتباط التأكيد، إلا أن الخبير الذي يتم استخدام عمله قد يحتاج إلى فهمٍ كافٍ لمعيار ارتباطات التأكيد ذي الصلة حتى يتمكن من ربط الأعمال

الموكلة إليه بهدف الارتباط.

أ١٢٨. قد يعتمد تقويم ما إذا كانت التهديدات التي تمس الموضوعية بمستوى يمكن قبوله على دور الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني ومدى أهمية عمله في سياق الارتباط. وفي بعض الظروف، قد لا يمكن القضاء على الظروف التي تنشأ عنها التهديدات أو قد لا يمكن تطبيق تدابير وقائية لتخفيض التهديدات إلى مستوى يمكن قبوله، ومثال ذلك، إذا كان الخبير المقترح الذي سيستعين به المحاسب القانوني فرداً أدى دوراً مهماً في إعداد معلومات الموضوع.

أ١٢٩. عند تقويم موضوعية الخبير الخارجي الذي يستعين به المحاسب القانوني، فقد يكون من الملائم:

- الاستفسار من الأطراف المعنية عن أي مصالح أو علاقات معروفة تجمع بينهم وبين الخبير الخارجي، وقد تؤثر على موضوعية ذلك الخبير.
- مناقشة ذلك الخبير في أي تدابير وقائية منطبقة، بما في ذلك المتطلبات المهنية المنطبقة على ذلك الخبير، وتقويم ما إذا كانت التدابير الوقائية كافية للحد من التهديدات إلى مستوى مقبول. وتتضمن المصالح والعلاقات التي قد يكون من الملائم مناقشتها مع الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني ما يلي:
  - المصالح المالية.
  - علاقات العمل والعلاقات الشخصية.
  - قيام الخبير بتقديم خدمات أخرى، بما في ذلك الخدمات التي يقدمها الكيان في حالة كون الخبير الخارجي كياناً.

في بعض الحالات، قد يكون من المناسب أيضاً للمحاسب القانوني أن يحصل على إفادة مكتوبة من الخبير الخارجي الذي يستعين به بشأن أية مصالح أو علاقات مع الأطراف المعنية يكون ذلك الخبير على علم بها.

التوصل إلى فهم لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٥٢(ب))

أ١٣٠. إن التوصل إلى فهم كافٍ لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني يمكن المحاسب القانوني من:

(أ) الاتفاق مع الخبير على طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير لأغراض المحاسب القانوني؛

(ب) تقويم مدى كفاية ذلك العمل لأغراض المحاسب القانوني.

أ١٣١. قد يكون من بين الجوانب ذات الصلة بفهم المحاسب القانوني لمجال الخبير الذي يستعين به ما يلي:

- ما إذا كان مجال الخبير تقع ضمنه مجالات تخصص ذات صلة بالارتباط.
- ما إذا كانت هناك أي معايير مهنية أو غيرها ومتطلبات نظامية أو تنظيمية منطبقة.
- طبيعة الافتراضات والطرق، بما في ذلك عند الانطباق النماذج، التي يستخدمها الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني وما إذا كانت متعارفاً عليها في مجال ذلك الخبير ومناسبة في ظل ظروف الارتباط.
- طبيعة البيانات أو المعلومات الداخلية والخارجية التي يستخدمها الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني.

الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٥٢(ج))

أ١٣٢. قد يكون من المناسب أن يشمل الاتفاق بين المحاسب القانوني والخبير الذي يستعين به موضوعات مثل ما يلي:

(أ) الأدوار والمسؤوليات المنوطة بكل من المحاسب القانوني وذلك الخبير؛

(ب) طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين المحاسب القانوني وذلك الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيتم تقديمه من قبل ذلك الخبير؛

(ج) الحاجة لالتزام الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني بمتطلبات السرية.

أ١٣٣. قد تؤثر الأمور الواردة في الفقرة أ١٢٥ على مستوى تفصيل الاتفاق بين المحاسب القانوني والخبير الذي يستعين به ومدى رسمية هذا الاتفاق، بما في ذلك ما إذا كان من المناسب أن يكون الاتفاق مكتوباً. ويكون الاتفاق بين المحاسب القانوني والخبير الخارجي الذي يستعين به

في شكل خطاب ارتباط في الغالب.

تقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٥٢(د))

أ١٣٤. قد تكون الأمور الآتية ذات صلة عند تقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني لتحقيق أغراض المحاسب القانوني:

(أ) مدى ملاءمة ومعقولية نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير، ومدى اتساقها مع الأدلة الأخرى؛

(ب) إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام افتراضات وطرق مهمة، مدى ملاءمة ومعقولية تلك الافتراضات والطرق في ظل الظروف القائمة؛

(ج) إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام بيانات مصدرية، مدى ملاءمة تلك البيانات المصدرية واكتمالها ودقتها.

أ١٣٥. إذا حدد المحاسب القانوني أن عمل الخبير الذي يستعين به غير كافٍ لتحقيق أغراضه، فيجب على المحاسب القانوني:

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

(ب) تنفيذ إجراءات زائدة مناسبة للظروف.

العمل المنفذ من قِبل محاسب قانوني آخر، أو خبير يستعين به الطرف المسؤول أو القائم بالقياس أو التقويم، أو المنفذ من قِبل مراجع داخلي (راجع: الفقرات ٥٣–٥٥)

أ١٣٦. رغم أن الفقرات أ١٢١-أ١٣٥ قد تمت صياغتها في سياق استخدام العمل المنفذ من قبل خبير يستعين به المحاسب القانوني، فإنها قد توفر أيضاً إرشادات مفيدة فيما يتعلق باستخدام العمل المنفذ بواسطة محاسب قانوني آخر، أو خبير يستعين به الطرف المسؤول أو القائم بالقياس أو التقويم، أو مراجع داخلي.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ٥٦)

أ١٣٧. تؤدي المصادقة المكتوبة على الإفادات الشفهية إلى الحد من احتمالية سوء الفهم بين المحاسب القانوني والأطراف المعنية. وعادةً ما يكون الأشخاص الذين يطلب منهم المحاسب القانوني تقديم إفادات مكتوبة أعضاءً في الإدارة العليا أو المكلفين بالحوكمة، اعتماداً، على سبيل المثال، على هيكل الإدارة والحوكمة لدى الأطراف المعنية، والذي قد يتنوع بحسب الدولة والمنشأة، بما يعكس تأثيرات مثل الخلفيات الثقافية والنظامية المختلفة، وخصائص الحجم والملكية.

أ١٣٨. قد يكون من بين الإفادات المكتوبة الأخرى التي يتم طلبها ما يلي:

- ما إذا كانت الأطراف المعنية تعتقد أن تأثيرات التحريفات غير المصححة ليست جوهرية، سواءً كل منها على حدة أو في مجملها، بالنسبة لمعلومات الموضوع. ويتم عادةً تضمين ملخص بهذه البنود في الإفادة المكتوبة، أو يُرفق بها.
- أن الافتراضات المهمة المستخدمة في إجراء أي تقديرات جوهرية تُعدّ معقولة.
- أن الأطراف المعنية قد أبلغت المحاسب القانوني بجميع أوجه القصور التي تعرفها في الرقابة الداخلية ذات الصلة بالارتباط والتي ليست تافهة وبلا تبعات مهمة بشكل واضح.
- إقرار الطرف المسؤول بمسؤوليته عن الموضوع محل الارتباط، عندما يختلف الطرف المسؤول عن القائم بالقياس أو التقويم.

أ١٣٩. لا يمكن أن تَحُل الإفادات المقدمة من الأطراف المعنية محل الأدلة الأخرى التي يتوقع المحاسب القانوني بشكل معقول أن تكون متاحة. ورغم أن الإفادات المكتوبة توفر أدلة ضرورية، فإنها لا توفر، في حد ذاتها، ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن أي من الأمور التي تتناولها. وعلاوة على ذلك، فإن حصول المحاسب القانوني على إفادات مكتوبة يمكن الاعتماد عليها لا يؤثر على طبيعة أو مدى الأدلة الأخرى التي يحصل عليها المحاسب القانوني.

عدم تقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة أو أن هذه الإفادات لا يمكن الاعتماد عليها (راجع: الفقرة ٦٠)

أ١٤٠. من بين الظروف التي قد لا يكون المحاسب القانوني قادراً فيها على الحصول على الإفادات المكتوبة المطلوبة، على سبيل المثال، ما يلي:

- عندما يتعاقد الطرف المسؤول مع طرف ثالث لتنفيذ القياس أو التقويم ذي الصلة، وفي وقت لاحق يقوم بتكليف محاسب قانوني لتنفيذ ارتباط تأكيد بشأن معلومات الموضوع الناتجة. ففي بعض هذه الحالات، على سبيل المثال عندما يكون لدى الطرف المسؤول علاقة دائمة مع القائم بالقياس أو التقويم، قد يستطيع الطرف المسؤول الترتيب ليقوم القائم بالقياس أو التقويم بتقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة، أو قد يكون الطرف المسؤول في وضع يمكّنه من تقديم هذه الإفادات إذا كان لدى الطرف المسؤول أساس معقول للقيام بذلك، ولكن قد لا تسير الأمور على هذا النحو في حالات أخرى.
- عندما يقوم أحد المستخدمين المستهدفين بتكليف المحاسب القانوني بتنفيذ ارتباط تأكيد بشأن معلومات متاحة للعموم ولكن لا يوجد بين ذلك المستخدم والطرف المسؤول علاقة من النوع اللازم لضمان أن يستجيب ذلك الطرف لطلب المحاسب القانوني بتقديم إفادة مكتوبة.
- عندما يتم تنفيذ ارتباط التأكيد على غير رغبة من القائم بالقياس أو التقويم. وقد يكون هذا هو الحال عندما يتم تنفيذ الارتباط بموجب حكم محكمة، على سبيل المثال، أو عندما تطلب سلطة إصدار الأنظمة أو سلطة معنية أخرى من المحاسب القانوني في القطاع العام القيام بارتباط معين.

في هذه الحالات أو في حالات مماثلة، قد لا تتوفر لدى المحاسب القانوني إمكانية الوصول إلى الأدلة المطلوبة لدعم استنتاجه. وإذا كان هذا هو الحال، تنطبق عندئذٍ الفقرة ٦٦ من هذا المعيار.

الأحداث اللاحقة (راجع: الفقرة ٦١)

أ١٤١. قد لا يكون أخذ الأحداث اللاحقة في الحسبان في بعض ارتباطات التأكيد ملائماً بسبب طبيعة الموضوع محل الارتباط. فعلى سبيل المثال، عندما يتطلب الارتباط استنتاجاً حول دقة إقرار إحصائي في لحظة زمنية معينة، فقد لا تؤثر الأحداث الواقعة بين هذه اللحظة الزمنية وتاريخ تقرير التأكيد على الاستنتاج أو قد لا تتطلب إفصاحاً في الإقرار أو تقرير التأكيد.

أ١٤٢. كما هو وارد في الفقرة ٦١، فإن المحاسب القانوني لا يتحمل أية مسؤولية لتنفيذ أي إجراءات فيما يتعلق بمعلومات الموضوع بعد تاريخ تقرير المحاسب القانوني. ومع ذلك، فإذا علم المحاسب القانوني بعد تاريخ تقريره بحقيقة كان من الممكن أن تؤدي بالمحاسب القانوني إلى تعديل التقرير فيما لو كانت معروفة له في ذلك التاريخ، فقد يحتاج المحاسب القانوني إلى مناقشة الأمر مع الأطراف المعنية أو اتخاذ تصرف آخر مناسب في ظل الظروف القائمة.

المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة ٦٢)

أ١٤٣. فيما يلي أمثلة للتصرفات الأخرى التي قد تكون مناسبة إذا اكتشف المحاسب القانوني عدم اتساق جوهري أو إذا أصبح على علم بوجود تحريف جوهري في الحقائق:

- مطالبة الأطراف المعنية بالتشاور مع طرف ثالث مؤهل، مثل المستشار القانوني للأطراف المعنية.
- الحصول على مشورة قانونية بشأن تبعات مختلف التصرفات.
- الاتصال بأطراف أخرى (على سبيل المثال، سلطة تنظيمية).
- حجب تقرير التأكيد.
- الانسحاب من الارتباط، متى كان مسموحاً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.
- وصف عدم الاتساق الجوهري في تقرير التأكيد.

وصف الضوابط المنطبقة (راجع: الفقرة ٦٣)

أ١٤٤. يُعلم وصف الضوابط المنطبقة المستخدمين المستهدفين بالإطار الذي تستند إليه معلومات الموضوع، ويكتسب هذا الوصف أهمية خاصة عندما تكون هناك اختلافات جوهرية بين مختلف الضوابط بشأن الكيفية التي يمكن أن يتم بها تناول أمور معينة في معلومات الموضوع.

أ١٤٥. ليس من المناسب تضمين وصف بأن معلومات الموضوع مُعدّة وفقاً لضوابط منطبقة معينة إلا إذا التزمت معلومات الموضوع بجميع المتطلبات ذات الصلة لتلك الضوابط المنطبقة السارية.

أ١٤٦. لا يُعد وصف الضوابط المنطبقة بلغة غير دقيقة متحفظة أو مقيِّدة (على سبيل المثال، "إن معلومات الموضوع تلتزم بشكل كبير بالمتطلبات (س)") وصفاً كافياً لأن ذلك قد يضلل مستخدمي معلومات الموضوع.

تكوين الاستنتاج التأكيدي

مدى كفاية ومناسبة الأدلة (راجع: الفقرتين ١٢(١)، ٦٤)

أ١٤٧. تُعد الأدلة ضرورية لدعم استنتاج المحاسب القانوني وتقرير التأكيد. وهذه الأدلة تراكمية بطبيعتها، ويتم الحصول عليها بشكل أساسي من الإجراءات التي يتم تنفيذها أثناء سير الارتباط. ومع ذلك، فقد تشمل هذه الأدلة أيضاً المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل الارتباطات السابقة (بشرط أن يكون المحاسب القانوني قد حدد ما إذا كانت قد حدثت تغيرات منذ الارتباط السابق قد تؤثر على مدى صلة هذه المعلومات بالارتباط الحالي) أو سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات التأكيد والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات. وقد ترد الأدلة من مصادر من داخل الأطراف المعنية أو من خارجها. وأيضاً، قد تكون المعلومات التي من الممكن استخدامها كأدلة من إعداد خبير يعمل لدى الأطراف المعنية أو متعاقد معهم. وتشمل الأدلة المعلومات التي تدعم وتؤيد جوانب معينة من معلومات الموضوع، وكذلك أي معلومات تتعارض مع جوانب من معلومات الموضوع. وبالإضافة إلى ذلك، وفي بعض الحالات، يستخدم المحاسب القانوني غياب المعلومات (على سبيل المثال، رفض الأطراف المعنية تقديم إفادة مطلوبة) ومن ثمّ يعد ذلك أيضاً أحد الأدلة. وينصرف معظم عمل المحاسب القانوني عند تكوين الاستنتاج التأكيدي إلى جمع الأدلة وتقويمها.

أ١٤٨. كفاية الأدلة ومناسبتها عاملان مترابطان. وكفاية الأدلة هي مقياس لكميتها. وتتأثر كمية الأدلة المطلوبة بمخاطر وجود تحريف جوهري في معلومات الموضوع (فكلما زادت المخاطر، زادت الأدلة التي قد يلزم الحصول عليها) وأيضاً بجودة تلك الأدلة (فكلما زادت الجودة، قلت الأدلة المطلوبة). غير أن الحصول على المزيد من الأدلة قد لا يعوّض عن ضعف جودتها.

أ١٤٩. مناسبة الأدلة هي مقياس لجودتها؛ أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاج الذي يخلص إليه المحاسب القانوني. وتتأثر إمكانية الاعتماد على الأدلة بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على كل ظرف من الظروف المحيطة بالحصول عليها. ويمكن إصدار تعميمات بشأن إمكانية الاعتماد على مختلف أنواع الأدلة؛ غير أن هذه التعميمات تكون خاضعة لاستثناءات مهمة. وحتى في حالة الحصول على أدلة من مصادر من خارج الأطراف المعنية، فقد توجد ظروف يمكن أن تؤثر على إمكانية الاعتماد عليها. فعلى سبيل المثال، قد لا يمكن الاعتماد على الأدلة المتحصل عليها من مصدر خارجي إذا لم يكن المصدر ذا معرفة كافية أو لم يكن موضوعياً. ومع التسليم بإمكانية وجود استثناءات، فإن التعميمات الآتية حول إمكانية الاعتماد على الأدلة قد تكون مفيدة:

- تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة عندما يتم الحصول عليها من مصادر من خارج الأطراف المعنية.
- تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة المُعدّة داخلياً عندما تكون أدوات الرقابة ذات الصلة فعّالة.
- تُعد الأدلة التي يحصل عليها المحاسب القانوني بشكل مباشر (على سبيل المثال، من خلال ملاحظة تطبيق أداة من أدوات الرقابة) أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من الأدلة التي يحصل عليها بشكل غير مباشر أو بالاستدلال (على سبيل المثال، من خلال الاستفسار عن تطبيق أداة من أدوات الرقابة).
- تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة عندما توجد في شكل موثق، سواءً كانت ورقية أو في وسيط إلكتروني أو غير ذلك (على سبيل المثال، تكون المحاضر التي يتم إعدادها بالتزامن مع عقد اجتماع ما أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من العرض الشفوي اللاحق لما تمت مناقشته).

أ١٥٠. يكون مستوى التأكيد الذي يتوصل إليه المحاسب القانوني من الأدلة المتسقة المتحصل عليها من مصادر مختلفة أو من الأدلة ذات الطبيعة المختلفة أعلى عادةً من التأكيد الذي يُتوصل إليه من الأدلة التي يتم النظر في كل منها على حدة. وإضافة إلى ذلك، فإن الحصول على أدلة من مصادر مختلفة أو أدلة ذات طبيعة مختلفة قد يشير إلى عدم إمكانية الاعتماد على أحد الأدلة. فعلى سبيل المثال، قد تؤدي المعلومات المؤيِّدة التي يتم الحصول عليها من مصدر مستقل عن الأطراف المعنية إلى زيادة التأكيد الذي يصل إليه المحاسب القانوني من إفادة مقدمة من الأطراف المعنية. وفي المقابل، عند عدم اتساق الأدلة المتحصل عليها من أحد المصادر مع الأدلة المتحصل عليها من مصدر آخر، يحدد المحاسب القانوني الإجراءات الزائدة اللازمة لعلاج حالة عدم الاتساق.

أ١٥١. فيما يتعلق بالحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، فإن التوصل إلى تأكيد بشأن معلومات الموضوع التي تغطي فترة من الزمن يكون أكثر

صعوبة عادةً من التوصل إلى تأكيد بشأن معلومات الموضوع في نقطة زمنية محددة. وإضافة إلى ذلك، فإن الاستنتاجات المقدمة بشأن الآليات تكون مقتصرة عادةً على الفترة التي يغطيها الارتباط؛ وبعبارة أخرى، لا يقدم المحاسب القانوني أي استنتاج بشأن ما إذا كانت الآلية ستستمر في العمل بالطريقة المحددة في المستقبل.

أ١٥٢. يُعد تحديد ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تشكل أساساً لاستنتاج المحاسب القانوني أمراً خاضعاً للحكم المهني.

أ١٥٣. في بعض الظروف، قد لا يحصل المحاسب القانوني على القدر الكافي أو المناسب من الأدلة التي كان يتوقع الحصول عليها من خلال الإجراءات المخطط لها. وفي هذه الظروف، يعتبر المحاسب القانوني أن الأدلة التي حصل عليها من الإجراءات المُنفَّذة غير كافية وغير مناسبة لتمكينه من تكوين استنتاج بشأن معلومات الموضوع. وعندئذٍ، يمكن للمحاسب القانوني أن يقوم بما يلي:

- توسيع نطاق العمل المنفذ؛ أو
- تنفيذ إجراءات أخرى يرى المحاسب القانوني أنها ضرورية في ظل الظروف القائمة.

وعندما لا يكون من الممكن عملياً تنفيذ أي من هذين الإجراءين في ظل الظروف القائمة، فإن المحاسب القانوني لن يكون قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة ليكون قادراً على تكوين استنتاج. وقد ينشأ هذا الوضع حتى لو لم ينم إلى علم المحاسب القانوني ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري، كما هو موضح في الفقرة ٤٩د.

تقويم كفاية الأدلة ومناسبتها (راجع: الفقرة ٦٥)

أ١٥٤. تُعد ارتباطات التأكيد عملية تراكمية ومتكررة. وعندما ينفذ المحاسب القانوني الإجراءات المخطط لها، فإن الأدلة التي يتم الحصول عليها قد تدعو المحاسب القانوني إلى تغيير طبيعة أو توقيت أو مدى الإجراءات الأخرى المخطط لها. وقد تنمو إلى علم المحاسب القانوني معلومات تختلف إلى حد كبير عن المعلومات المتوقعة والتي استندت إليها الإجراءات المخطط لها. فعلى سبيل المثال:

- قد يتسبب مدى التحريفات التي يكتشفها المحاسب القانوني في تغيير حكمه المهني بشأن إمكانية الاعتماد على مصادر معلومات معينة.
- قد يصبح المحاسب القانوني على علم بتناقضات في المعلومات ذات الصلة أو بأدلة غير متسقة أو غير موجودة.
- في حالة تنفيذ إجراءات تحليلية قرب نهاية الارتباط، فقد تشير نتائج تلك الإجراءات إلى وجود مخاطر لم تكن معروفة في السابق من مخاطر التحريف الجوهري.

في مثل هذه الحالات، قد يحتاج المحاسب القانوني إلى إعادة تقويم الإجراءات المخطط لها.

أ١٥٥. يتأثر الحكم المهني للمحاسب القانوني فيما يتعلق بالأدلة التي تُعد كافية ومناسبة بعوامل مثل ما يلي:

- أهمية التحريف المحتمل واحتمال أن يكون له تأثير جوهري، بمفرده أو عند اقترانه بالتحريفات الأخرى المحتملة، على معلومات الموضوع.
- فاعلية استجابات الأطراف المعنية لمواجهة خطر التحريف الجوهري المعروف.
- الخبرة المكتسبة من ارتباطات التأكيد السابقة فيما يتعلق بالتحريفات المشابهة المحتملة.
- نتائج الإجراءات المنفذة، بما في ذلك ما إذا كانت هذه الإجراءات قد اكتشفت تحريفات محددة.
- مصدر المعلومات المتاحة وإمكانية الاعتماد عليها.
- قدرة الأدلة على الإقناع.
- فهم المحاسب القانوني للأطراف المعنية وبيئتها.

القيود على النطاق (راجع: الفقرتين ٢٦، ٦٦)

أ١٥٦. قد تنشأ قيود على النطاق من:

(أ) ظروف خارجة عن سيطرة الأطراف المعنية. فعلى سبيل المثال، ربما تكون الوثائق التي يرى المحاسب القانوني ضرورة فحصها مادياً قد تم إتلافها بالخطأ؛ أو

(ب) ظروف تتعلق بطبيعة أو توقيت عمل المحاسب القانوني. فعلى سبيل المثال، ربما تكون قد حدثت قبل الارتباط عملية فعلية يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري ملاحظتها؛ أو

(ج) القيود التي يفرضها الطرف المسؤول، أو القائم بالقياس أو التقويم، أو الطرف القائم بالتكليف على المحاسب القانوني والتي قد تمنع المحاسب القانوني، على سبيل المثال، من تنفيذ إجراء يراه ضرورياً في ظل الظروف القائمة. وقد يكون للقيود من هذا النوع انعكاسات أخرى على الارتباط، مثل نظر المحاسب القانوني في خطر الارتباط وقبول العلاقة مع العميل وقبول ارتباط التأكيد والاستمرار في تلك العلاقة وذلك الارتباط.

أ١٥٧. لا يشكل عدم القدرة على تنفيذ إجراء معين قيداً على النطاق إذا كان المحاسب القانوني قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة عن طريق تنفيذ إجراءات بديلة.

أ١٥٨. تُعد الإجراءات المنفذة في ارتباط التأكيد المحدود، بحكم تعريفها، محدودة بالمقارنة مع تلك الضرورية في ارتباط التأكيد المعقول. وتُعد القيود التي من المعلوم وجودها قبل قبول ارتباط التأكيد المحدود من الاعتبارات ذات صلة عند تحديد ما إذا كانت الشروط المسبقة لارتباط التأكيد متحققة، وعلى وجه الخصوص، ما إذا كان الارتباط مستوفٍ لخاصية إمكانية الوصول إلى الأدلة (انظر الفقرة ٢٤(ب)(٤)) وخاصية وجود غرض منطقي (انظر الفقرة ٢٤(ب)(٦)). وفي حالة قيام الأطراف المعنية بفرض قيود إضافية بعد قبول ارتباط التأكيد المحدود، فقد يكون من المناسب الانسحاب من الارتباط، متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

إعداد تقرير التأكيد

شكل تقرير التأكيد (راجع: الفقرتين ٦٧، ٦٨)

أ١٥٩. يمكن إساءة فهم الاستنتاجات الشفهية أو الأشكال الأخرى لإبداء الاستنتاجات التي لا تكون مدعومة بتقرير مكتوب. ولهذا السبب، لا يصدر المحاسب القانوني تقارير شفهية أو عن طريق استخدام رموز دون أن يقدم أيضاً تقرير تأكيد مكتوب يمكن الاطلاع عليه بسهولة كلما تم تقديم التقرير الشفهي أو تم استخدام الرموز. فعلى سبيل المثال، يمكن ربط الرمز بتقرير تأكيد مكتوب متاح على الإنترنت.

أ١٦٠. لا يتطلب هذا المعيار استخدام صيغة موحدة للتقرير عن جميع ارتباطات التأكيد. لكنه يحدد العناصر الأساسية التي يجب أن يتضمنها تقرير التأكيد. ويتم تصميم تقارير التأكيد بما يناسب الظروف الخاصة بكل ارتباط. ويمكن للمحاسب القانوني استخدام العناوين وأرقام الفقرات وأساليب الطباعة، على سبيل المثال بنط الخط العريض، وغيرها من الآليات لتعزيز وضوح تقرير التأكيد وسهولة قراءته.

أ١٦١. قد يختار المحاسب القانوني أسلوباً "موجزاً" أو "مطوّلاً" في إعداد التقارير لتيسير إبلاغ المستخدمين المستهدفين باستنتاجه بفاعلية. وتحتوي التقارير "الموجزة" عادةً على العناصر الأساسية فقط. فيما تحتوي التقارير "المطوّلة" على معلومات وتوضيحات أخرى لا يكون الهدف منها التأثير على استنتاج المحاسب القانوني. وإضافة إلى العناصر الأساسية، فقد تحتوي التقارير المطوّلة أيضاً على وصف تفصيلي لشروط الارتباط والضوابط المنطبقة المستخدمة والنتائج المتعلقة بجوانب معينة للارتباط والتفاصيل المتعلقة بمؤهلات وخبرات المحاسب القانوني والأشخاص الآخرين المشاركين في الارتباط والإفصاح عن مستويات الأهمية النسبية إضافةً إلى التوصيات في بعض الحالات. وقد يجد المحاسب القانوني أنه من المفيد النظر في أهمية توفير تلك المعلومات لتلبية احتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات. ووفقاً لمتطلبات الفقرة ٦٨، فإن المعلومات الإضافية يتم فصلها بشكل واضح عن استنتاج المحاسب القانوني وتتم صياغتها بطريقة تجعل من الواضح أنها لا تهدف إلى الانتقاص من ذلك الاستنتاج.

محتوى تقرير التأكيد

العنوان (راجع: الفقرة ٦٩(أ))

أ١٦٢. يساعد وضع عنوان مناسب لتقرير التأكيد في تحديد طبيعة التقرير وتمييزه عن التقارير التي تصدر من قبل أشخاص آخرين، كأولئك الذين

لا يتعين عليهم الالتزام بنفس المتطلبات المسلكية للمحاسب القانوني.

المخاطب بالتقرير (راجع: الفقرة ٦٩(ب))

أ١٦٣. يحدد الجزء الخاص بالمخاطب بالتقرير الطرف أو الأطراف الموجه إليهم تقرير التأكيد. ويكون تقرير التأكيد موجهاً عادةً إلى الطرف القائم بالتكليف، ولكن في بعض الحالات قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون.

معلومات الموضوع والموضوع محل الارتباط (راجع: الفقرة ٦٩(ج))

أ١٦٤. قد يتضمن تحديد ووصف معلومات الموضوع، وعند الاقتضاء، الموضوع محل الارتباط، على سبيل المثال، ما يلي:

- اللحظة الزمنية أو الفترة الزمنية التي يرتبط بها قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط.
- اسم الطرف المسؤول أو المكون في الطرف المسؤول الذي يرتبط به الموضوع محل الارتباط، عند الانطباق.
- توضيح لخصائص الموضوع محل الارتباط أو معلومات الموضوع التي يجب أن يكون المستخدمون المستهدفون على علم بها، وكيف يمكن لهذه الخصائص أن تؤثر على دقة قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط المنطبقة، أو قدرة الأدلة المتاحة على الإقناع. ومثال ذلك:
  - درجة اتصاف معلومات الموضوع بأنها نوعية في مقابل أنها كمية، أو موضوعية في مقابل أنها خاضعة للاجتهاد الشخصي، أو تاريخية في مقابل أنها مستقبلية.
  - التغييرات في الموضوع محل الارتباط أو ظروف الارتباط الأخرى التي تؤثر على قابلية مقارنة معلومات الموضوع من فترة إلى أخرى.

الضوابط المنطبقة (راجع: الفقرة ٦٩(د))

أ١٦٥. يحدد تقرير التأكيد الضوابط المنطبقة التي تم وفقاً لها قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط بحيث يستطيع المستخدمون المستهدفون فهم واستيعاب أساس استنتاج المحاسب القانوني. وقد يتضمن تقرير التأكيد الضوابط المنطبقة، أو قد يشير إليها إذا كانت مدرجة في معلومات الموضوع أو إذا كانت متاحة بأية صورة أخرى من مصدر يمكن الوصول إليه بسهولة. وقد يكون من الملائم في ظل الظروف القائمة، الإفصاح عمّا يلي:

- مصدر الضوابط المنطبقة، وما إذا كانت هذه الضوابط المنطبقة منصوصاً عليها في نظام أو لائحة، أو صادرة من هيئات للخبراء مصرح لها أو معترف بها وتتبع آلية عمل شفافة، وبعبارة أخرى، ما إذا كانت الضوابط ضوابط مفروضة في سياق الموضوع محل الارتباط (وإذا لم تكن كذلك، يتم توضيح أسباب اعتبارها مناسبة).
- طرق القياس أو التقويم المستخدمة عندما تتيح الضوابط المنطبقة الاختيار من بين عدد من الطرق.
- أي تفسيرات مهمة تم القيام بها عند تطبيق الضوابط المنطبقة في ظل ظروف الارتباط.
- ما إذا كانت هناك أي تغييرات في طرق القياس أو التقويم المستخدمة.

القيود الملازمة (راجع: الفقرة ٦٩(هـ))

أ١٦٦. في بعض الحالات، يمكن توقع أن تكون القيود الملازمة مفهومة بشكل جيد من قبل المستخدمين المستهدفين، إلا أنه في حالات أخرى قد يكون من المناسب الإشارة لها بشكل صريح في تقرير التأكيد. فعلى سبيل المثال، في تقرير التأكيد المتعلق بفاعلية نظام الرقابة الداخلية، قد يكون من المناسب الإشارة إلى أن التقويم التاريخي للفاعلية غير ملائم للفترات المستقبلية نظراً لخطر أن الرقابة الداخلية قد تصبح غير كافية بسبب التغيرات في الظروف، أو أن درجة الالتزام بالسياسات أو الإجراءات قد تضعف.

الغرض المحدد (راجع: الفقرة ٦٩(و))

أ١٦٧. في بعض الحالات، قد تكون الضوابط المنطبقة لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مصممة لتحقيق غرض محدد. فعلى سبيل المثال، قد تطلب سلطة تنظيمية من منشآت معينة استخدام ضوابط منطبقة محددة تهدف إلى تحقيق أغراض تنظيمية. وتجنباً لسوء الفهم، يقوم

المحاسب القانوني بتنبيه قرّاء تقرير التأكيد إلى هذه الحقيقة وأنه، بالتالي، قد لا تكون معلومات الموضوع مناسبة لأغراض أخرى.

أ١٦٨. إضافة إلى التنبيه الذي تتطلبه الفقرة ٦٩(و)، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقريره موجه فقط لمستخدمين محددين. وبناءً على ظروف الارتباط، على سبيل المثال، الأنظمة أو اللوائح في الدولة المعنية، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير التأكيد أو تقييد استخدامه. وفي حين أن تقرير التأكيد قد يكون مقيداً على هذا النحو، فإن عدم وجود قيد متعلق بمستخدم أو غرض معين لا يشير في حد ذاته إلى وجود مسؤولية قانونية يتحملها المحاسب القانوني تجاه ذلك المستخدم أو فيما يتعلق بذلك الغرض. ويعتمد تحمل المسؤولية القانونية على ظروف كل حالة وعلى الدولة ذات الصلة.

مسؤوليات كل طرف (راجع: الفقرة ٦٩(ز))

أ١٦٩. يؤدي تحديد مسؤوليات كل طرف إلى إعلام المستخدمين المستهدفين بأن الطرف المسؤول هو المسؤول عن الموضوع محل الارتباط، وأن القائم بالقياس أو التقويم هو المسؤول عن قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط وفقاً للضوابط المنطبقة، وأن دور المحاسب القانوني هو أن يبدي بشكل مستقل استنتاجاً بشأن معلومات الموضوع.

تنفيذ الارتباط وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) ووفقاً لمعيار ارتباطات تأكيد متعلق بموضوع محدد (راجع: الفقرة ٦٩(ح))

أ١٧٠. في حالة وجود معيار ارتباطات تأكيد متعلق بموضوع محدد منطبق على جزء فقط من معلومات الموضوع، فقد يكون من المناسب الإشارة إلى ذلك المعيار المتعلق بالموضوع المحدد وإلى المعيار الماثل.

أ١٧١. قد تتسبب العبارة التي تحتوي على لغة غير دقيقة، متحفظة أو مقيِّدة، (على سبيل المثال "تم تنفيذ الارتباط بالرجوع إلى معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)") في تضليل مستخدمي تقارير التأكيد.

متطلبات إدارة الجودة المنطبقة (راجع: الفقرة ٦٩(ط))

أ١٧٢. فيما يلي مثال توضيحي للعبارة التي ترد في تقرير التأكيد بشأن متطلبات إدارة الجودة المنطبقة:

> يطبق المكتب معيار إدارة الجودة (١)، الذي يتطلب من المكتب تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، بما في ذلك سياسات أو إجراءات بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

الالتزام بالاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى (راجع: الفقرة ٦٩(ي))

أ١٧٣. فيما يلي مثال توضيحي للعبارة التي ترد في تقرير التأكيد بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية:

> لقد التزمنا بمتطلبات الاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى الواردة في *الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)* الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي)، التي تأسست على المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.[*]

ملخص الأعمال المنفذة (راجع: الفقرتين أ٦، ٦٩(ك))

أ١٧٤. يساعد ملخص الأعمال المنفذة المستخدمين المستهدفين في فهم استنتاج المحاسب القانوني. ففيما يتعلق بالعديد من ارتباطات التأكيد، يمكن من الناحية النظرية أن تكون هناك تباينات لا نهائية في الإجراءات. ولكن عملياً، يصعب الإبلاغ بهذه التباينات بشكل واضح لا لبس فيه. وقد تكون الإصدارات الملزمة الأخرى الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد مفيدة للمحاسبين القانونيين في إعداد هذا الملخص.

أ١٧٥. في حالة عدم وجود معيار ارتباطات تأكيد محدد يقدم إرشادات بشأن الإجراءات المنفذة لموضوع معين من الموضوعات محل الارتباط، فيمكن أن يشمل الملخص وصفاً أكثر تفصيلاً للأعمال المنفذة. وقد يكون من المناسب أن يُدرج في الملخص عبارة تفيد بأن الأعمال التي تم تنفيذها اشتملت على تقويم لمدى مناسبة الضوابط المنطبقة.

أ١٧٦. في ارتباط التأكيد المحدود، يكون عادةً ملخص الأعمال المنفذة أكثر تفصيلاً منه في ارتباط التأكيد المعقول ويحدد الملخص القيود المفروضة

---

* يجب الإشارة إلى الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

على طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات. وذلك لأن إدراك طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة هو أمر ضروري لفهم الاستنتاج الذي يتم إبداؤه بصيغة تنبئ بما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني، بناءً على الإجراءات المنفذة، أمور جوهرية تدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع مُحرَّفة بشكل جوهري. وقد يكون من المناسب أيضاً الإشارة في ملخص الأعمال المنفذة إلى إجراءات معينة لم يتم تنفيذها، من المتوقع عادةً تنفيذها في ارتباط التأكيد المعقول. ومع ذلك، فقد لا يكون من الممكن تحديد جميع هذه الإجراءات لأن مستوى الفهم والنظر المطلوب من المحاسب القانوني لخطر الارتباط يكون أقل مما في ارتباط التأكيد المعقول.

أ١٧٧. من بين العوامل التي تؤخَذ في الحسبان عند تحديد مستوى التفصيل الواجب توفيره في ملخص الأعمال المنفذة ما يلي:

- الظروف الخاصة بالمنشأة (على سبيل المثال، اختلاف طبيعة أنشطة المنشأة مقارنة بالأنشطة النمطية في القطاع).
- الظروف الخاصة بالارتباط التي تؤثر على طبيعة ومدى الإجراءات المنفذة.
- توقعات المستخدمين المستهدفين لمستوى التفصيل المقدم في التقرير، استناداً إلى ممارسات السوق، أو الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

أ١٧٨. من المهم أن يكون الملخص مكتوباً بطريقة موضوعية تتيح للمستخدمين المستهدفين فهم العمل المنفذ كأساس لاستنتاج المحاسب القانوني. وفي معظم الأحيان، لا ينطوي ذلك على تفاصيل خطة العمل بالكامل، ولكن من ناحية أخرى فمن المهم ألا يكون ملخصاً مختصراً جداً لدرجة تؤدي إلى الغموض، وألا يكون مكتوباً بطريقة مبالغ فيها أو منمقة.

استنتاج المحاسب القانوني (راجع: الفقرتين ١٢(أ)(١)(أ)، ٦٩(ل))

أ١٧٩. فيما يلي أمثلة لاستنتاجات مُعبّر عنها بشكل مناسب لارتباط التأكيد المعقول:

- "وفي رأينا، فإن المنشأة قد التزمت من جميع الجوانب الجوهرية بالقانون (س)"، عند إبداء استنتاج متعلق بالموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو
- "وفي رأينا، فإن توقع الأداء المالي للمنشأة مُعدّ بصورة سليمة، من جميع الجوانب الجوهرية، استناداً إلى الضوابط (س)"، عند إبداء استنتاج متعلق بالموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو
- "وفي رأينا، فإن بيان [الطرف المعني] بأن المنشأة قد التزمت بالقانون (س)، يعبّر من جميع الجوانب الجوهرية عن هذا الالتزام بشكل عادل" أو "وفي رأينا، فإن بيان [الطرف المعني] بأن مؤشرات الأداء الرئيسية معروضة وفقاً للضوابط (س) يعبّر من جميع الجوانب الجوهرية عن هذا العرض بشكل عادل"، عند إبداء استنتاج متعلق ببيان مقدم من الطرف المعني.

أ١٨٠. قد يكون من المناسب إبلاغ المستخدمين المستهدفين بالسياق الذي يجب أن يُقرأ فيه استنتاج المحاسب القانوني وذلك عندما يشتمل تقرير التأكيد على توضيح لخصائص معينة للموضوع محل الارتباط، ينبغي أن يكون المستخدمون المستهدفون على علم بها. فعلى سبيل المثال، قد يتضمن استنتاج المحاسب القانوني جملة على غرار ما يلي: "تم تكوين هذا الاستنتاج على أساس الأمور المبيّنة في مواضع أخرى من تقرير التأكيد المستقل الماثل".

أ١٨١. فيما يلي أمثلة لاستنتاجات مُعبّر عنها بشكل مناسب لارتباط التأكيد المحدود:

- "بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن [المنشأة] لم تلتزم من جميع الجوانب الجوهرية بالنظام (س)"، عند إبداء استنتاج متعلق بالموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة.
- "بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، فلم ينم إلى علمنا أي تعديلات جوهرية يلزم إدخالها على تقييم مؤشرات الأداء الرئيسية حتى تكون متوافقة مع الضوابط (س)"، عند إبداء استنتاج متعلق بمعلومات الموضوع والضوابط المنطبقة.
- "بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن بيان [الطرف المعني] بأن [المنشأة] قد التزمت بالنظام (س)، لم يتم عرضه بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية"، عند إبداء استنتاج متعلق ببيان مقدم من الطرف المعني.

أ١٨٢. تشتمل أشكال التعبير التي قد تكون مفيدة للموضوعات محل الارتباط، على سبيل المثال، على تعبير واحد، أو مجموعة من التعابير الآتية:

- بالنسبة لارتباطات الالتزام: "بالالتزام بـ" أو "وفقاً لـ".

- بالنسبة للارتباطات عندما تصف الضوابط المنطبقة آلية أو منهجية لإعداد أو عرض معلومات الموضوع: "مُعدَّة بشكل سليم".
- بالنسبة للارتباطات عندما تكون مبادئ العرض العادل مدرجة في الضوابط المنطبقة: "تم عرضه بشكل عادل".

أ١٨٣. يؤدي إدراج عنوان أعلى الفقرات التي تحتوي على استنتاجات معدلة، والأمر أو الأمور التي نشأ عنها التعديل، إلى المساعدة في فهم تقرير المحاسب القانوني. ومن أمثلة العناوين المناسبة "استنتاج متحفظ" أو "استنتاج معارض" أو "الامتناع عن إبداء استنتاج"، و"أساس الاستنتاج المتحفظ" أو "أساس الاستنتاج المعارض"، حسب مقتضى الحال.

توقيع المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٦٩(م))

أ١٨٤. يكون توقيع المحاسب القانوني إما باستخدام اسم مكتب المحاسب القانوني، أو الاسم الشخصي للمحاسب القانوني أو بكليهما، حسب مقتضى الحال في الدولة المعنية. وبالإضافة إلى توقيع المحاسب القانوني، قد يُطلَب من المحاسب القانوني في دول معينة أن يفصح في تقريره عن المُسمّيات المهنية أو الاعتماد من قبل سلطة الترخيص المعنية في تلك الدولة.

التاريخ (راجع: الفقرة ٦٩(ن))

أ١٨٥. يؤدي إدراج تاريخ تقرير التأكيد إلى إعلام المستخدمين المستهدفين بأن المحاسب القانوني قد أخذ في الحسبان التأثير الذي لحق بمعلومات الموضوع وتقرير التأكيد بسبب الأحداث الواقعة حتى ذلك التاريخ.

الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني في تقرير التأكيد (راجع: الفقرة ٧٠)

أ١٨٦. في بعض الحالات، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح الإشارة إلى عمل الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني في تقرير التأكيد، على سبيل المثال، لأغراض الشفافية في القطاع العام. وقد يكون ذلك مناسباً أيضاً في ظروف أخرى، على سبيل المثال، لشرح طبيعة تعديل على استنتاج المحاسب القانوني، أو عندما يشكل عمل الخبير جزءاً أساسياً من النتائج المضمنة في تقرير مطول.

أ١٨٧. ومع ذلك، يتحمل المحاسب القانوني وحده دون غيره المسؤولية عن الاستنتاج الذي يتم إبداؤه، ولا يُحدّ من هذه المسؤولية قيام المحاسب القانوني باستخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم. ولذلك فإذا أشار تقرير التأكيد إلى خبير استعان به المحاسب القانوني، فمن المهم ألا تعني صيغة ذلك التقرير الانتقاص من مسؤولية المحاسب القانوني عن الاستنتاج الذي تم إبداؤه بسبب إشراك ذلك الخبير.

أ١٨٨. من غير المرجح أن يُساء فهم الإشارة العامة الواردة في تقرير مطول إلى أن الارتباط قد قام به عاملون مؤهلون تأهيلاً مناسباً من بينهم خبراء متخصصون في موضوعات معينة واختصاصيون في مجال التأكيد، على أنها انتقاص من المسؤولية. إلا أن احتمالية سوء الفهم تزيد في حالة التقارير القصيرة حيث يمكن فقط عرض الحد الأدنى من المعلومات المتعلقة بسياق الارتباط، أو عندما يُشار إلى الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني باسمه. وبالتالي، قد يلزم تضمين عبارات إضافية في تلك الحالات حتى لا يشير تقرير التأكيد ضمناً إلى أن مسؤولية المحاسب القانوني يحد منها إشراك الخبير.

الاستنتاجات غير المعدلة والمعدلة (راجع: الفقرات ٧٤-٧٧، الملحق)

أ١٨٩. يصف المصطلح "منتشر" تأثيرات التحريفات على معلومات الموضوع أو التأثيرات المحتملة عليها بسبب التحريفات التي لا يتم اكتشافها، إن كانت موجودة، بسبب عدم إمكانية الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة. والتأثيرات المنتشرة في معلومات الموضوع هي التي تكون، حسب الحكم المهني للمحاسب القانوني:

(أ) غير مقتصرة على جوانب محددة من معلومات الموضوع؛ أو

(ب) إذا كانت مقتصرة على جوانب محددة، فإنها تمثل أو يمكن أن تمثل جزءاً أساسياً من معلومات الموضوع؛ أو

(ج) أساسية لفهم المستخدمين المستهدفين لمعلومات الموضوع، عندما تكون متعلقة بالإفصاحات.

أ١٩٠. تؤثر طبيعة الموضوع، وتقدير المحاسب القانوني لمدى انتشار التأثيرات أو التأثيرات المحتملة على معلومات الموضوع، على نوع الاستنتاج الذي سيتم إبداؤه.

أ١٩١. فيما يلي أمثلة على الاستنتاجات المتحفظة والمعارضة والامتناع عن إبداء استنتاج:

- استنتاج متحفظ (مثال لارتباطات التأكيد المحدود التي تحتوي على تحريف جوهري) - "استناداً إلى الإجراءات المنفذة والأدلة التي حصلنا عليها، وباستثناء تأثير الأمر الموضح في قسم "أساس الاستنتاج المتحفظ" في تقريرنا، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن بيان [الطرف المعني] لا يعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، التزام المنشأة بالنظام (س)".
- استنتاج معارض (مثال لتحريف جوهري ومنتشر لكل من ارتباطات التأكيد المعقول والتأكيد المحدود) - "نظراً لأهمية الأمر الموضح في قسم "أساس الاستنتاج المعارض" في تقريرنا، فإن بيان [الطرف المعني] لا يعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، التزام المنشأة بالنظام (س)".
- الامتناع عن إبداء استنتاج (مثال لقيد على النطاق جوهري ومنتشر لكل من ارتباطات التأكيد المعقول والتأكيد المحدود) - "نظراً لأهمية الأمر الموضح في قسم "أساس الامتناع عن إبداء استنتاج" في تقريرنا، فلم نتمكن من الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتكوين استنتاج بشأن بيان [الطرف المعني]. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي استنتاج بشأن ذلك البيان".

أ١٩٢. في بعض الحالات، قد يحدد القائم بالقياس أو التقويم ويصف بشكل سليم أن معلومات الموضوع مُحرَّفة بشكل جوهري. فعلى سبيل المثال، في ارتباط التزام قد يصف القائم بالقياس أو التقويم بشكل صحيح حالات عدم الالتزام. وفي هذه الظروف، تتطلب الفقرة ٧٦ من المحاسب القانوني لفت انتباه المستخدمين المستهدفين لوصف التحريف الجوهري، سواءً عن طريق إبداء استنتاج متحفظ أو معارض أو عن طريق إبداء استنتاج غير متحفظ ولكن مع لفت الانتباه إلى الأمر بالإشارة المحددة إليه في تقرير التأكيد.

مسؤوليات الاتصال الأخرى (راجع: الفقرة ٧٨)

أ١٩٣. من بين الأمور التي قد يكون من المناسب التواصل بشأنها مع الطرف المسؤول، أو القائم بالقياس أو التقويم، أو الطرف القائم بالتكليف أو غيرهم، الغش أو الغش المشتبه فيه، والتحيز في إعداد معلومات الموضوع.

الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة

أ١٩٤. قد تتضمن المتطلبات المسلكية ذات الصلة متطلباً يقضي بالتقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لمستوى إداري مناسب أو للمكلفين بالحوكمة. وفي بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح قيوداً على قيام المحاسب القانوني بالإبلاغ عن أمور معينة للطرف المسؤول أو الإدارة أو المكلفين بالحوكمة. وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص القيام بإبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في فعل غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المحاسب القانوني مطالباً بالتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية بموجب أنظمة مكافحة غسل الأموال. وفي هذه الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المحاسب القانوني معقدة، وقد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لسلطة معنية خارج المنشأة

أ١٩٥. إن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة قد:

(أ) تتطلب من المحاسب القانوني أن يقرر عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها إلى سلطة معنية خارج المنشأة.

(ب) تفرض مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجبها في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام لسلطة معنية خارج المنشأة.[١٤]

أ١٩٦. قد يكون من الضروري أو من المناسب في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية خارج المنشأة للأسباب الآتية:

(أ) لأن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة تتطلب من المحاسب القانوني القيام بذلك؛ أو

(ب) لأن المحاسب القانوني حدد أن التقرير عن ذلك يُعد تصرفاً مناسباً للاستجابة لحالة عدم الالتزام المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة؛ أو

[١٤] انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي٣٦/٣٦٠–ي٣٧/٣٦٠ من الميثاق الدولي.

(ج) لأن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة تمنح المحاسب القانوني الحق في القيام بذلك.

أ١٩٧. قد يشمل التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، وفقاً للأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح الذي يلاحظه المحاسب القانوني أو الذي يصبح على دراية به أثناء تنفيذه للارتباط حتى وإن لم يكن لعدم الالتزام تأثير على معلومات الموضوع. وبموجب هذا المعيار، لا يتوقع أن يكون لدى المحاسب القانوني مستوى من الفهم للأنظمة واللوائح يتجاوز ذلك الذي يؤثر على معلومات الموضوع. ومع ذلك، فقد تتوقع الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة من المحاسب القانوني تطبيق المعرفة والحكم المهني والخبرة المهنية عند الاستجابة لعدم الالتزام. أمّا الفصل فيما إذا كان تصرف ما يُشكّل عدم التزام فعلي، فهو في النهاية أمر تختص به المحاكم أو الهيئات القضائية الأخرى المعنية.

أ١٩٨. في بعض الظروف، قد يكون محظوراً التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة، نظراً لواجب السرية الذي يتحمله المحاسب القانوني بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة. وفي حالات أخرى، لن يُعد التقرير عن عدم الالتزام، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، لسلطة معنية خارج المنشأة انتهاكاً لواجب السرية بموجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة.[١٥]

أ١٩٩. قد ينظر المحاسب القانوني في الحصول على استشارة داخلية (على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب ضمن الشبكة)، أو الحصول على استشارة قانونية لفهم الآثار المهنية أو النظامية المترتبة على اتخاذ أي تصرف معين، أو استشارة هيئة تنظيمية أو مهنية بشكل سري (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو ما لم يكن من شأنه أن يخل بواجب السرية).[١٦]

التوثيق (راجع: الفقرات ٧٩–٨٣)

أ٢٠٠. يتضمن التوثيق إعداد سجل بالنهج المنطقي الذي اتبعه المحاسب القانوني بشأن جميع الأمور المهمة التي تتطلب ممارسة الحكم المهني والاستنتاجات ذات الصلة. وعند وجود أسئلة صعبة حول مبدأ أو حكم مهني، فإن التوثيق الذي يتضمن الحقائق ذات الصلة التي كانت معروفة لدى المحاسب القانوني في وقت الوصول إلى الاستنتاج قد يساعد في توضيح معرفة المحاسب القانوني.

أ٢٠١. ليس من الضروري أو العملي للمحاسب القانوني أن يقوم بتوثيق كل أمر تم النظر فيه أو كل حكم مهني تم القيام به أثناء الارتباط. وليس من الضروري أيضاً للمحاسب القانوني أن يوثق بشكل منفصل (في قائمة من قوائم التحقق على سبيل المثال) الالتزام بالأمور التي يظهر الالتزام بها من خلال المستندات المُضمَّنة في ملف الارتباط. وبالمثل، لا يلزم المحاسب القانوني أن يضمِّن في ملف الارتباط المسودات الملغاة من أوراق العمل، والملاحظات التي تعكس أفكاراً غير مكتملة أو أولية، والنسخ السابقة لمستندات تم تصحيح أخطاء فيها في الطباعة أو غيرها، والمستندات المكررة.

أ٢٠٢. في إطار تطبيق الحكم المهني لتقييم حجم الوثائق التي سيتم إعدادها والاحتفاظ بها، فإن المحاسب القانوني قد يراعي ما هو ضروري لتوفير فهم للعمل المنفذ وتوفير أساس للقرارات الرئيسية المتخذة (ولكن ليس للجوانب التفصيلية الخاصة بالارتباط) لمحاسب قانوني آخر ليست لديه معرفة سابقة بالارتباط. وقد لا يكون ذلك المحاسب القانوني الآخر قادراً على فهم الجوانب التفصيلية الخاصة بالارتباط إلا عن طريق مناقشتها مع المحاسب القانوني الذي قام بإعداد التوثيق.

أ٢٠٣. قد يشتمل التوثيق على سجل، على سبيل المثال، لما يلي:

- الخصائص المميِّزة للبنود أو الأمور الخاصة التي تم اختبارها؛
- مَن قام بتنفيذ أعمال الارتباط وتاريخ الانتهاء من هذه الأعمال؛
- مَن قام بفحص أعمال الارتباط المنفذة، وتاريخ هذا الفحص ومداه؛
- المناقشات التي تناولت الأمور المهمة مع الأطراف المعنية، بما في ذلك طبيعة الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، وتوقيت حدوث هذه المناقشات، وأطراف النقاش.

أ٢٠٤. قد يشتمل التوثيق على سجل، على سبيل المثال، لما يلي:

---

[١٥] انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي١/١١٤ و١/١١٤ ت١ وي٣٧/٣٦٠ من الميثاق الدولي.

[١٦] انظر، على سبيل المثال، الفقرة ٣٩/٣٦٠ ت١ من الميثاق الدولي.

- القضايا التي تم تحديدها فيما يتعلق بالالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة وكيفية حلها.
- الاستنتاجات بشأن الالتزام بمتطلبات الاستقلال المنطبقة على الارتباط، وأية مناقشات ذات صلة تمت مع المكتب لدعم هذه الاستنتاجات.
- الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات التأكيد والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.
- طبيعة ونطاق المشاورات التي تمت خلال سير الارتباط، والاستنتاجات الناتجة عنها.

جمع ملف الارتباط النهائي

أ٢٠٥. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) (أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار) من المكتب تحديد هدف للجودة يتناول جمع الوثائق الخاصة بتوثيق أعمال الارتباط في الوقت المحدد بعد تاريخ تقرير الارتباط.[١٧] والحدّ الزمني المناسب لاستكمال جمع ملف الارتباط النهائي هو عادةً ٦٠ يوماً بحد أقصى من تاريخ تقرير التأكيد.[١٨]

أ٢٠٦. يعد جمع ملف الارتباط النهائي بعد تاريخ تقرير الارتباط عملية إدارية لا تشتمل على أداء إجراءات جديدة، أو استخلاص استنتاجات جديدة، ولكن قد تطرأ تغييرات على توثيق أعمال الارتباط أثناء عملية الجمع النهائي إذا كانت هذه التغييرات إدارية بطبيعتها. ومن أمثلة هذه التغييرات ما يلي:

- حذف أو إلغاء وثائق تم استبدالها بأخرى.
- ترتيب وتجميع أوراق العمل وإضافة الإحالات المرجعية.
- التوقيع على قوائم التحقق الخاصة بالانتهاء من عملية جمع الملف.
- توثيق الأدلة التي حصل عليها المحاسب القانوني، والتي تمت مناقشتها والاتفاق عليها مع أعضاء فريق الارتباط قبل تاريخ تقرير الارتباط.

أ٢٠٧. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) (أو المتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار) من المكتب تحديد هدف للجودة يتناول الاحتفاظ بوثائق أعمال الارتباط والحفاظ عليها للوفاء باحتياجات المكتب والالتزام بالأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة أو المعايير المهنية.[١٩] ولا تقل فترة الاحتفاظ الخاصة بارتباطات التأكيد، في الظروف الاعتيادية، عن خمس سنوات من تاريخ تقرير التأكيد.[٢٠]

---

[١٧] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٣١(و)

[١٨] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة أ٨٣

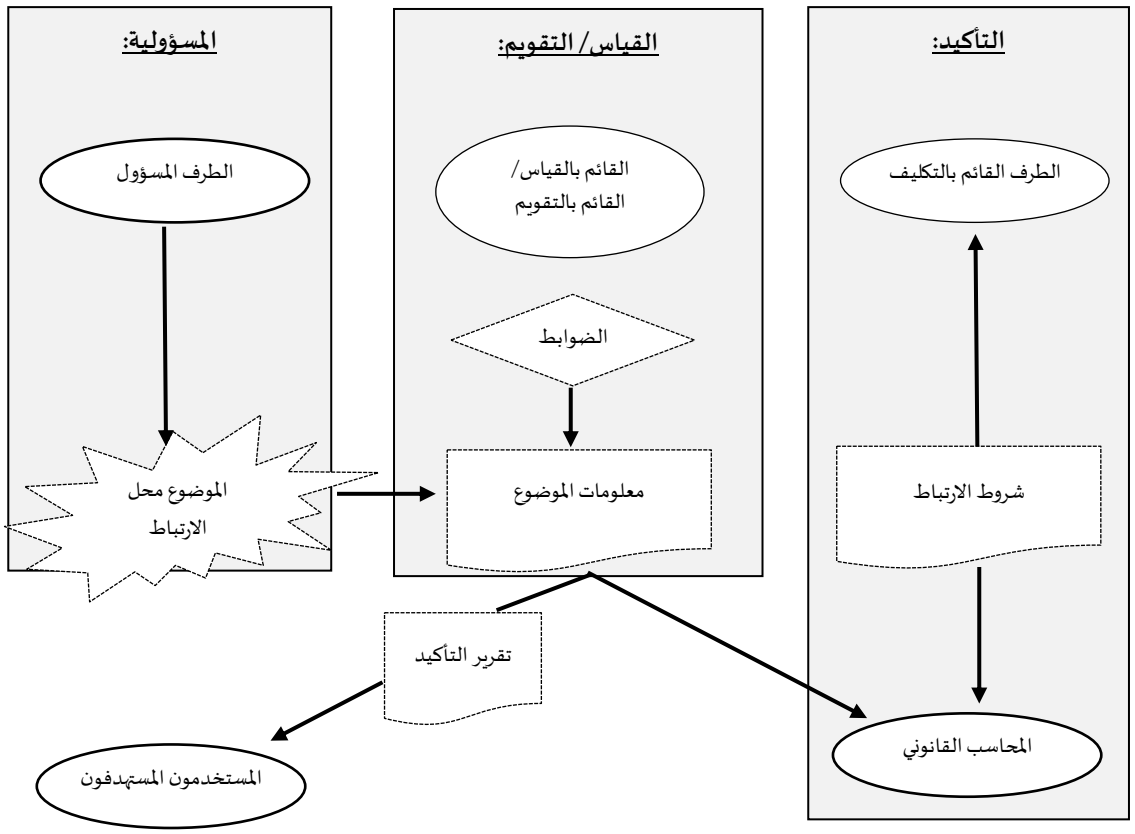
[١٩] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٣١(و)

[٢٠] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة أ٨٥

الملحق

(راجع: الفقرات ٢، أ٨، أ١١، أ١٦، أ٣٦–أ٣٨)

الأدوار والمسؤوليات



١. تحتوي جميع ارتباطات التأكيد على ثلاثة أطراف على الأقل، هي: الطرف المسؤول والمحاسب القانوني والمستخدمين المستهدفين. وبناءً على ظروف الارتباط، قد يوجد أيضاً دور مستقل للقائم بالقياس أو القائم بالتقويم أو الطرف القائم بالتكليف.

٢. يوضح الشكل أعلاه كيفية تعلق الأدوار الآتية بارتباط التأكيد:

(أ) الطرف المسؤول هو المسؤول عن الموضوع محل الارتباط.

(ب) يستخدم القائم بالقياس أو القائم بالتقويم الضوابط لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط بما يؤدي للتوصل إلى معلومات الموضوع.

(ج) يتفق الطرف القائم بالتكليف مع المحاسب القانوني على شروط الارتباط.

(د) يحصل المحاسب القانوني على ما يكفي من الأدلة المناسبة لإبداء استنتاج يهدف إلى رفع درجة الثقة لدى المستخدمين المستهدفين، بخلاف الطرف المسؤول، حيال معلومات الموضوع.

(هـ) يتخذ المستخدمون المستهدفون قراراتهم على أساس معلومات الموضوع. المستخدمون المستهدفون هم الأفراد أو الكيانات أو مجموعات الأفراد أو الكيانات الذين يتوقع المحاسب القانوني أنهم سيستخدمون تقرير التأكيد.

٣. يمكن رصد الملاحظات الآتية فيما يتعلق بهذه الأدوار:

- يحتوي كل ارتباط تأكيد على الأقل على طرف مسؤول ومستخدمين مستهدفين إضافة إلى المحاسب القانوني.
- لا يمكن أن يكون المحاسب القانوني هو الطرف المسؤول أو الطرف القائم بالتكليف أو أحد المستخدمين المستهدفين.

- في الارتباط المباشر، يكون المحاسب القانوني هو أيضاً القائم بالقياس أو القائم بالتقويم.
- في ارتباط التصديق، يمكن أن يكون الطرف المسؤول، أو شخص آخر، غير المحاسب القانوني، هو القائم بالقياس أو القائم بالتقويم.
- متى قام المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط وفقاً للضوابط، كان الارتباط ارتباطاً مباشراً. ولا يمكن تغيير صفة ذلك الارتباط إلى ارتباط تصديق عن طريق تحمل طرف آخر المسؤولية عن القياس أو التقويم، على سبيل المثال عن طريق قيام الطرف المسؤول بإرفاق بيان بمعلومات الموضوع يقر فيه بتحمله المسؤولية عن المعلومات.
- يمكن أن يكون الطرف المسؤول هو الطرف القائم بالتكليف.
- في العديد من ارتباطات التصديق، يمكن أن يكون الطرف المسؤول هو أيضاً القائم بالقياس أو القائم بالتقويم، والطرف القائم بالتكليف. ومن أمثلة ذلك أن تقوم المنشأة بتكليف محاسب قانوني لتنفيذ ارتباط تأكيد بشأن تقرير أعدته عن ممارسات الاستدامة الخاصة بها. ومن الأمثلة التي يختلف فيها الطرف المسؤول عن القائم بالقياس أو القائم بالتقويم ما يكون عندما يتم تكليف المحاسب القانوني بتنفيذ ارتباط تأكيد بشأن تقرير أعدته جهة حكومية عن ممارسات الاستدامة في شركة خاصة.
- في ارتباط التصديق، يقدم عادةً القائم بالقياس أو القائم بالتقويم للمحاسب القانوني إفادة مكتوبة عن معلومات الموضوع. وفي بعض الحالات، قد لا يكون المحاسب القانوني قادراً على الحصول على مثل تلك الإفادة، على سبيل المثال عندما لا يكون الطرف القائم بالتكليف هو القائم بالقياس أو القائم بالتقويم.
- يمكن أن يكون الطرف المسؤول أحد المستخدمين المستهدفين، ولكنه لا يكون المستخدم الوحيد.
- قد يكون الطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو القائم بالتقويم، والمستخدمون المستهدفون من منشآت مختلفة أو من نفس المنشأة. ومن أمثلة الحالة الثانية، أن يطلب المجلس الإشرافي في هيكل تنظيمي لمنشأة تحتوي على مجلس من مستويين الحصول على تأكيد بشأن المعلومات المقدمة من المجلس التنفيذي لتلك المنشأة. ويلزم النظر إلى العلاقة بين الطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو القائم بالتقويم، والمستخدمين المستهدفين في سياق كل ارتباط بعينه وقد تختلف هذه العلاقة عن التسلسل التقليدي المحدد للمسؤوليات. فعلى سبيل المثال، قد تكلّف الإدارة العليا للمنشأة (المستخدم المستهدف) أحد المحاسبين القانونيين بتنفيذ ارتباط تأكيد بشأن جانب معين من أنشطة المنشأة يتولى المسؤولية المباشرة عنه مستوى أدنى من المستويات الإدارية (الطرف المسؤول)، لكن المسؤولية النهائية عنه ترجع إلى الإدارة العليا.
- يمكن أن يكون الطرف القائم بالتكليف، الذي لا يكون في ذات الوقت الطرف المسؤول، هو المستخدم المستهدف.

٤. قد يكون استنتاج المحاسب القانوني مُصاغاً للتعبير عن:

- الموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو
- معلومات الموضوع والضوابط المنطبقة؛ أو
- بيان مقدم من الطرف المعني.

٥. يجوز أن يتفق المحاسب القانوني والطرف المسؤول على تطبيق مبادئ معايير التأكيد على أحد الارتباطات عندما لا يكون هناك مستخدمون مستهدفون سوى الطرف المسؤول لكن شريطة الوفاء بجميع المتطلبات الأخرى لمعايير التأكيد. وفي مثل هذه الحالات، يشتمل تقرير المحاسب القانوني على عبارة تفيد بقصر استخدام التقرير على الطرف المسؤول.

معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٠): اختبار المعلومات المالية المستقبلية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤٠٠)

اختبار المعلومات المالية المستقبلية

(يسري هذا المعيار على الأعمال المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	١-٧
تأكيد المراجع المتعلق بمعلومات مالية مستقبلية	٨–٩
قبول الارتباط	١٠-١٢
المعرفة بالنشاط	١٣–١٥
الفترة المُغطاة	١٦
إجراءات الاختبار	١٧-٢٥
العرض والإفصاح	٢٦
التقرير عن اختبار المعلومات المالية المستقبلية	٢٧–٣٣

ينبغي قراءة المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤٠٠) *"اختبار المعلومات المالية المستقبلية"* جنباً إلى جنب مع *التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.*

مقدمة

١. الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتقديم إرشادات عن الارتباطات لاختبار المعلومات المالية المستقبلية والتقرير عنها، بما في ذلك إجراءات الاختبار لافتراضات أفضل تقدير والافتراضات النظرية. ولا يطبق هذا المعيار على اختبار المعلومات المالية المستقبلية التي يتم التعبير عنها بمصطلحات عامة أو سردية، كالتي توجد في مناقشات الإدارة والتحليل الوارد في التقرير السنوي للمنشأة، غير أن العديد من الإجراءات الواردة في هذا المعيار قد تكون مناسبة لمثل ذلك الاختبار.

٢. عند تنفيذ ارتباط لاختبار المعلومات المالية المستقبلية، ينبغي على المراجع أن يحصل على ما يكفي من الأدلة المناسبة عمّا إذا كانت:

(أ) افتراضات الإدارة لأفضل تقدير والتي تستند إليها المعلومات المالية المستقبلية ليست غير معقولة، وفي حالة الافتراضات النظرية، تكون الأدلة عمّا إذا كانت الافتراضات تتسق مع الغرض من المعلومات؛

(ب) المعلومات المالية المستقبلية مُعدَّة بشكلٍ سليم وعلى أساس الافتراضات؛

(ج) المعلومات المالية المستقبلية معروضة بشكل سليم، وجميع الافتراضات الجوهرية مفصح عنها بشكلٍ كافٍ، بما في ذلك ما إذا كانت تحتوي على إشارة واضحة لما إذا كانت تعد افتراضات أفضل تقدير أو افتراضات نظرية؛

(د) المعلومات المالية المستقبلية مُعدَّة على أساس يتسق مع القوائم المالية التاريخية، وباستخدام مبادئ محاسبية مناسبة.

٣. "المعلومات المالية المستقبلية" يُقصد بها معلومات مالية مستندة إلى افتراضات عن الأحداث التي يمكن أن تحدث في المستقبل والتصرفات المحتملة من جانب المنشأة. وهي غير موضوعية بطبيعتها إلى حد كبير، ويتطلب إعدادها ممارسة اجتهادات كبيرة. وقد تظهر المعلومات المالية المستقبلية في صورة تنبؤ أو توقع أو مزيج من كليهما، على سبيل المثال، تنبؤ لسنة واحدة بالإضافة إلى توقع لخمس سنوات.

٤. "التنبؤ" يُقصد به معلومات مالية مستقبلية مُعدَّة على أساس افتراضات لأحداث مستقبلية تتوقع الإدارة حدوثها والتصرفات التي من المتوقع أن تتخذها الإدارة حيال هذه الأحداث في تاريخ إعداد هذه المعلومات (افتراضات أفضل تقدير).

٥. "التوقع" يُقصد به معلومات مالية مستقبلية مُعدَّة على أساس:

(أ) افتراضات نظرية بشأن الأحداث المستقبلية وتصرفات الإدارة التي لا يُتوقع حدوثها بالضرورة، مثلاً عندما تكون بعض المنشآت في مرحلة التأسيس، أو تكون بصدد إجراء تغيير رئيسي في طبيعة عملياتها؛ أو

(ب) مزيج من افتراضات أفضل تقدير والافتراضات النظرية.

وتوضح هذه المعلومات التبعات المحتملة في تاريخ إعداد المعلومات إذا كان مقدراً وقوع الأحداث والتصرفات (سيناريو "ماذا- لو").

٦. يمكن أن تتضمن المعلومات المالية المستقبلية قوائم مالية أو عنصر واحد أو أكثر من عناصر القوائم المالية، وقد يتم إعدادها:

(أ) كأداة داخلية للإدارة، على سبيل المثال للمساعدة في تقويم استثمار رأسمالي محتمل؛ أو

(ب) لتوزيعها على أطراف ثالثة، على سبيل المثال، في:

- نشرة اكتتاب لتوفير معلومات عن التوقعات المستقبلية للمستثمرين المحتملين.
- تقرير سنوي لتوفير معلومات للمساهمين والسلطات التنظيمية والأطراف المهتمة الأخرى.
- مستند يهدف إلى تزويد المقرضين بمعلومات، قد تتضمن على سبيل المثال تنبؤات للتدفقات النقدية.

٧. الإدارة هي المسؤولة عن إعداد وعرض المعلومات المالية المستقبلية، بما في ذلك تحديد الافتراضات التي استندت إليها والإفصاح عنها. وقد يُطلب من المراجع اختبار المعلومات المالية المستقبلية وإعداد تقرير عنها لتعزيز مصداقيتها سواءً كانت مُعدَّة لاستخدامها من قبل أطراف ثالثة أو كانت مُعدَّة لأغراض داخلية.

تأكيد المراجع المتعلق بمعلومات مالية مستقبلية

٨. تتعلق المعلومات المالية المستقبلية بأحداث وتصرفات لم تحدث بعد وقد لا تحدث. وبالرغم من احتمال توفر أدلة تدعم الافتراضات التي استندت إليها المعلومات المالية المستقبلية، فإن تلك الأدلة في حد ذاتها ذات توجه مستقبلي بشكلٍ عام، ولهذا فهي ظنية بطبيعتها، وهذا ما يميزها عن الأدلة المتاحة عادةً عند مراجعة المعلومات المالية التاريخية. ولذلك، لا يكون المراجع في وضع يمكّنه من إبداء رأي عمّا إذا كانت النتائج الظاهرة في المعلومات المالية المستقبلية ستتحقق.

٩. وعلاوة على ذلك، ونظراً لأنواع الأدلة المتاحة عند تقييم الافتراضات التي استندت إليها المعلومات المالية المستقبلية، فإنه قد يكون من الصعب على المراجع الوصول إلى مستوى من الاقتناع يكفي لإبداء رأي جازم بأن الافتراضات تخلو من التحريف الجوهري. وبالتالي، ففي هذا المعيار، عند التقرير عن مدى معقولية افتراضات الإدارة، يقدم المراجع فقط مستوى متوسط من التأكيد. ومع ذلك، فعندما يتم الوصول إلى مستوى مناسب من الاقتناع بحسب حكم المراجع، فلا يوجد ما يمنع المراجع من إبداء تأكيد جازم فيما يتعلق بالافتراضات.

قبول الارتباط

١٠. قبل قبول أي ارتباط لاختبار المعلومات المالية المستقبلية، يأخذ المراجع في الحسبان جملة أمور من بينها:

- الاستخدام المستهدف للمعلومات؛
- ما إذا كانت المعلومات ستكون للتوزيع العام أو المحدود؛
- طبيعة الافتراضات، أي ما إذا كانت تعد افتراضات أفضل تقدير أو افتراضات نظرية؛
- العناصر التي سيتم تضمينها في المعلومات؛
- الفترة التي تغطيها المعلومات.

١١. **لا ينبغي للمراجع قبول الارتباط، أو ينبغي عليه الانسحاب منه، عندما تكون الافتراضات غير واقعية بشكل واضح أو عندما يعتقد المراجع بأن المعلومات المالية المستقبلية ستكون غير مناسبة للاستخدام المستهدف.**

١٢. **ينبغي أن يتفق المراجع والعميل على شروط الارتباط.** ومن مصلحة كلٍ من المنشأة والمراجع أن يرسل المراجع خطاب ارتباط للمساعدة في تجنب سوء الفهم المتعلق بالارتباط. ويتناول خطاب الارتباط الأمور الواردة في الفقرة ١٠، ويوضح مسؤوليات الإدارة عن الافتراضات وعن تزويد المراجع بجميع المعلومات ذات الصلة والبيانات المصدرية المستخدمة في وضع الافتراضات.

المعرفة بالنشاط

١٣. **ينبغي على المراجع أن يحظى بمستوى كافٍ من المعرفة بالنشاط ليكون قادراً على تقويم ما إذا كانت جميع الافتراضات المُهمة المطلوبة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية قد تم تحديدها.** ويحتاج المراجع أيضاً أن يكون على دراية بآلية المنشأة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية، على سبيل المثال، عن طريق النظر فيما يلي:

- أدوات الرقابة الداخلية المطبقة على النظام المستخدم في إعداد المعلومات المالية المستقبلية وخبرة وتجربة الأشخاص الذين يعدون المعلومات المالية المستقبلية.
- طبيعة التوثيق المُعدّ من جانب المنشأة والذي يدعم افتراضات الإدارة.
- مدى استخدام الأساليب الإحصائية والرياضية والمستندة إلى الحاسب.
- الطرق المستخدمة في وضع الافتراضات وتطبيقها.
- دقة المعلومات المالية المستقبلية المُعدّة في فترات سابقة وأسباب الانحرافات المهمة.

١٤. **ينبغي على المراجع أن يأخذ في الحسبان المدى الذي يكون فيه الاعتماد على المعلومات المالية التاريخية مبرراً.** ويحتاج المراجع إلى تحصيل معرفة بالمعلومات المالية التاريخية لتقييم ما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها على أساس يتسق مع المعلومات المالية

التاريخية، ولتوفير مقياس تاريخي للنظر في افتراضات الإدارة. وسيحتاج المراجع إلى أن يحدد، على سبيل المثال، ما إذا كانت المعلومات التاريخية ذات الصلة قد تمت مراجعتها أو فحصها، وما إذا كانت قد استُخدمت في إعدادها مبادئ محاسبية مقبولة.

١٥. إذا لم يكن تقرير المراجعة أو تقرير الفحص عن المعلومات المالية التاريخية لفترة سابقة غير معدل، أو إذا كانت المنشأة في مرحلة التأسيس، فعلى المراجع أن يأخذ في الحسبان الحقائق المحيطة وتأثيرها على اختبار المعلومات المالية المستقبلية.

الفترة المُغطاة

١٦. **ينبغي على المراجع أن يأخذ في الحسبان الفترة الزمنية التي تغطيها المعلومات المالية المستقبلية.** وحيث إن الافتراضات تصبح ظنّية بشكل أكبر عندما تطول الفترة الزمنية التي تغطيها، فإن قدرة الإدارة على إجراء افتراضات أفضل تقدير تقل كلما طالت تلك الفترة. ولا تتجاوز الفترة الوقت الذي يكون فيه لدى الإدارة أساس معقول للافتراضات. وفيما يلي بعض العوامل ذات الصلة بنظر المراجع في الفترة الزمنية التي تغطيها المعلومات المالية المستقبلية:

- دورة التشغيل، على سبيل المثال، في حالة تنفيذ مشروع إنشائي ضخم قد يحدد الوقت المطلوب لإنجاز المشروع الفترة الزمنية المُغطاة.
- درجة الاعتماد على الافتراضات، على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة بصدد تقديم منتج جديد، فإن الفترة المستقبلية المغطاة قد تكون قصيرة ومُقسَّمة إلى فترات صغيرة، مثلاً أسابيع أو شهور. وعلى الجانب الآخر، إذا كان النشاط الوحيد للمنشأة هو امتلاك عقارات بموجب عقود تأجير طويلة الأجل، فقد يكون من المعقول تغطية فترة مستقبلية طويلة نسبياً.
- احتياجات المستخدمين، فعلى سبيل المثال، قد يتم إعداد المعلومات المالية المستقبلية فيما يتصل بطلب مقدم للحصول على قرض وللفترة الزمنية المطلوبة لتوليد أموال كافية للسداد. وبالتالي، فإن المعلومات قد يتم إعدادها للمستثمرين فيما يتصل ببيع سندات لتوضيح الاستخدام المستهدف للمتحصلات في الفترة التالية.

إجراءات الاختبار

١٧. **عند تحديد طبيعة إجراءات الاختباروتوقيتها ومداها، ينبغي على المراجع أن يأخذ في الحسبان أموراً من بينها:**

(أ) احتمالية وجود تحريف جوهري؛

(ب) المعرفة المكتسبة خلال أي ارتباطات سابقة؛

(ج) كفاءة الإدارة فيما يتعلق بإعداد المعلومات المالية المستقبلية؛

(د) مدى تأثر المعلومات المالية المستقبلية باجتهادات الإدارة؛

(هـ) مدى كفاية البيانات الأساسية وإمكانية الاعتماد عليها.

١٨. يتولى المراجع تقييم مصدر الأدلة التي تدعم افتراضات الإدارة لأفضل تقدير، وتقييم إمكانية الاعتماد على هذه الأدلة. ويمكن الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تؤيد تلك الافتراضات من مصادر داخلية وخارجية، بما في ذلك النظر في الافتراضات في ضوء المعلومات التاريخية وتقويم ما إذا كانت تستند إلى خطط تقع في نطاق قدرة المنشأة.

١٩. عند استخدام الافتراضات النظرية، ينظر المراجع فيما إذا كانت جميع الانعكاسات المُهمة لهذه الافتراضات قد تم أخذها في الحسبان. على سبيل المثال، إذا كان مفترضاً أن المبيعات ستنمو بأكبر من الطاقة الإنتاجية الحالية لمصنع المنشأة، فإن المعلومات المالية المستقبلية يلزم أن تتضمن الاستثمار الضروري في زيادة الطاقة الإنتاجية للمصنع أو تكاليف الوسائل البديلة لتلبية المبيعات المتوقعة، مثل الإنتاج من خلال عقود من الباطن.

٢٠. على الرغم من عدم الحاجة للحصول على أدلة تدعم الافتراضات النظرية، فإن المراجع بحاجة لأن يقتنع بأنها متسقة مع الغرض من المعلومات المالية المستقبلية وأنه لا يوجد سبب يدعو للاعتقاد بأنها غير واقعية بشكلٍ واضحٍ.

٢١. يحتاج المراجع لأن يقتنع بأن المعلومات المالية المستقبلية مُعدَّة بشكلٍ سليم من افتراضات الإدارة وذلك عن طريق القيام، على سبيل المثال، بعمليات التحقق من الأعمال الكتابية مثل إعادة العملية الحسابية وفحص الاتساق الداخلي، أي أن تكون التصرفات التي تعتزم الإدارة اتخاذها متوافقة مع بعضها ولا توجد حالات عدم اتساق في تحديد المبالغ المستندة إلى متغيرات مشتركة مثل معدلات الفائدة.

٢٢. يركز المراجع على المدى الذي سيكون فيه للمجالات الحساسة بصفة خاصة للتباين تأثير جوهري على النتائج الموضحة في المعلومات المالية المستقبلية. وسيؤثر هذا على مدى سعي المراجع للحصول على أدلة مناسبة. وسيؤثر أيضاً على تقويم المراجع لمدى مناسبة الإفصاح وكفايته.

٢٣. عند الارتباط لاختبار عنصر واحد أو أكثر من عناصر المعلومات المالية المستقبلية، كقائمة مالية فردية، فمن المهم أن يأخذ المراجع في الحسبان العلاقات المتبادلة مع المكونات الأخرى في القوائم المالية.

٢٤. عند تضمين أي جزء منقضٍ من الفترة الحالية في المعلومات المالية المستقبلية، ينظر المراجع في مدى الحاجة لتطبيق إجراءات على المعلومات التاريخية. وسوف تتباين الإجراءات تبعاً للظروف، على سبيل المثال، المدة التي انقضت من الفترة المستقبلية.

٢٥. ينبغي على المراجع أن يحصل على إفادات مكتوبة من الإدارة بشأن الاستخدام المستهدف للمعلومات المالية المستقبلية، ومدى اكتمال افتراضات الإدارة المُهمة، وقبول الإدارة لتحمل مسؤوليتها عن المعلومات المالية المستقبلية.

العرض والإفصاح

٢٦. عند تقييم عرض المعلومات المالية المستقبلية والإفصاح عنها، بالإضافة إلى المتطلبات الخاصة لأي أنظمة أو لوائح أو معايير مهنية ذات صلة، يحتاج المراجع إلى النظر فيما يلي:

(أ) ما إذا كان عرض المعلومات المالية المستقبلية يقدم معلومات مفيدة وغير مضلل؛

(ب) ما إذا كانت السياسات المحاسبية قد تم الإفصاح عنها بشكلٍ واضح في الإيضاحات المرفقة بالمعلومات المالية المستقبلية؛

(ج) ما إذا كانت الافتراضات قد تم الإفصاح عنها بشكلٍ كافٍ في الإيضاحات المرفقة بالمعلومات المالية المستقبلية؛ ويلزم توضيح ما إذا كانت الافتراضات تمثل أفضل تقديرات من جانب الإدارة أم أنها افتراضات نظرية، وعندما تتعلق الافتراضات بمجالات تُعد جوهرية ومعرضة لدرجة عالية من عدم التأكد، فإن عدم التأكد هذا والحساسية المترتبة عليه في النتائج يلزم الإفصاح عنهما بشكلٍ كافٍ؛

(د) ما إذا كان قد تم الإفصاح عن تاريخ إعداد المعلومات المالية المستقبلية. ويلزم أن تؤكد الإدارة أن الافتراضات تُعد مناسبة في هذا التاريخ، حتى بالرغم من أن المعلومات الأساسية ربما يكون قد يتم تجميعها عبر فترة من الزمن؛

(هـ) ما إذا كان قد تمت الإشارة بوضوح إلى أساس اختيار القيم الفردية من بين مدى معين، وما إذا كان المدى لم يتم اختياره بشكلٍ متحيز أو مضلل وذلك عندما تظهر النتائج في المعلومات المالية المستقبلية في صورة مدى؛

(و) ما إذا كان قد تم الإفصاح عن أي تغيير في السياسة المحاسبية منذ صدور آخر قوائم مالية تاريخية، مع بيان سبب التغيير وتأثيره على المعلومات المالية المستقبلية.

التقرير عن اختبار المعلومات المالية المستقبلية

٢٧. ينبغي أن يحتوي التقرير المُعدّ من قبل المراجع بشأن اختبار المعلومات المالية المستقبلية على ما يلي:

(أ) العنوان؛

(ب) المخاطبون بالتقرير؛

(ج) تحديد المعلومات المالية المستقبلية؛

(د) الإشارة إلى معايير ارتباطات التأكيد، أو المعايير أو الممارسات الوطنية ذات الصلة المنطبقة لاختبار المعلومات المالية المستقبلية؛

(هـ) عبارة تفيد بأن الإدارة هي المسؤولة عن المعلومات المالية المستقبلية، بما في ذلك الافتراضات التي استندت إليها؛

(و) عند الاقتضاء، الإشارة إلى الغرض و/أو التوزيع المُقيد للمعلومات المالية المستقبلية؛

(ز) عبارة تأكيد بصيغة النفي بشأن ما إذا كانت الافتراضات توفر أساساً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية؛

(ح) رأي فيما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية مُعدَّة بشكلٍ سليم على أساس الافتراضات، ومعروضة وفقاً لإطار التقرير المالي ذي الصلة؛

(ط) تنبيهات مناسبة بشأن قابلية تحقق النتائج المُشار إليها في المعلومات المالية المستقبلية؛

(ي) تاريخ التقرير الذي ينبغي أن يكون تاريخ اكتمال الإجراءات؛

(ك) عنوان المراجع؛

(ل) التوقيع.

(م) من شأن مثل هذا التقرير أن:

- يحدد، استناداً إلى اختبار الأدلة الداعمة للافتراضات، ما إذا كان قد نما إلى علم المراجع ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن الافتراضات لا توفر أساساً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية.
- يعبر عن رأي فيما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية مُعدَّة بشكلٍ سليم على أساس الافتراضات، ومعروضة وفقاً لإطار التقرير المالي ذي الصلة.
- يذكر ما يلي:
  - أن النتائج الفعلية يمكن أن تختلف عن المعلومات المالية المستقبلية لأن الأحداث المتوقعة كثيراً ما لا تقع كما هو متوقع وأن التباين قد يكون جوهرياً. وبالمثل، فعندما يتم التعبير عن المعلومات المالية المستقبلية في صورة مدى، فينبغي ذكر أنه لا يمكن تأكيد أن النتائج الفعلية ستقع ضمن ذلك المدى؛
  - في حالة التوقع، أن المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها لـ (يتم تحديد الغرض)، باستخدام مجموعة من الافتراضات التي تتضمن افتراضات نظرية عن أحداث مستقبلية وتصرفات من جانب الإدارة لا يُتوقع حدوثها بالضرورة. وبالتالي يتم تحذير القراء إلى أن المعلومات المالية المستقبلية لا يتم استخدامها لأغراض أخرى بخلاف التي حددت لها.

٢٨. فيما يلي مثال لمقتطف من تقرير غير معدل عن أحد التنبؤات:

لقد اختبرنا التنبؤ[١] وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد المنطبق على اختبار المعلومات المالية المستقبلية. والإدارة هي المسؤولة عن التنبؤ، بما في ذلك الافتراضات الموضحة في الإيضاح × التي تم الاستناد إليها.

واستناداً إلى اختبارنا للأدلة الداعمة للافتراضات، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن هذه الافتراضات لا توفر أساساً معقولاً للتنبؤ. كما نرى أن التنبؤ مُعدٌ بشكل سليم على أساس الافتراضات ومعروضٌ وفقاً لـ...[٢]

ويمكن أن تختلف النتائج الفعلية عن التنبؤ لأن الأحداث المتوقعة كثيراً ما لا تقع كما هو متوقع كما إن التباين قد يكون جوهرياً.

٢٩. فيما يلي مثال لمقتطف من تقرير غير معدل عن أحد التوقعات:

لقد اختبرنا التوقع[٣] وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد المنطبق على اختبار المعلومات المالية المستقبلية. والإدارة هي المسؤولة عن التوقع، بما في ذلك الافتراضات الموضحة في الإيضاح × التي تم الاستناد إليها.

وقد تم إعداد هذا التوقع لـ (يتم وصف الغرض). وحيث إن المنشأة لا تزال في مرحلة التأسيس، فقد تم إعداد التوقع باستخدام مجموعة من الافتراضات التي تتضمن افتراضات نظرية عن أحداث مستقبلية وتصرفات من جانب الإدارة لا يُتوقع حدوثها بالضرورة. وبالتالي، نود أن ننبّه القراء إلى أن هذا التوقع قد لا يكون مناسباً لأغراض أخرى بخلاف المذكورة أعلاه.

---

[١] يتم إدراج اسم المنشأة والفترة التي يغطيها التنبؤ ويتم تحديدهما بشكل مناسب، على سبيل المثال عن طريق الإشارة إلى أرقام الصفحات أو عن طريق تحديد القوائم الفردية.

[٢] يُشار إلى إطار التقرير المالي ذي الصلة.

[٣] يتم إدراج اسم المنشأة والفترة التي يغطيها التوقع ويتم تحديدهما بشكل مناسب، على سبيل المثال عن طريق الإشارة إلى أرقام الصفحات أو عن طريق تحديد القوائم الفردية.

واستناداً إلى اختبارنا للأدلة الداعمة للافتراضات، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن هذه الافتراضات لا توفر أساساً معقولاً للتوقع، بافتراض أن (تتم الإشارة إلى الافتراضات النظرية). كما نرى أن التوقع مُعدٌ بشكل سليم على أساس الافتراضات ومعروضٌ وفقاً لـ ...[٤]

وحتى في حالة وقوع الأحداث المتوقعة وفقاً للافتراضات النظرية المذكورة أعلاه، يظل من المحتمل أن تختلف النتائج الفعلية عن التوقع لأن الأحداث المتوقعة الأخرى كثيراً ما لا تقع كما هو متوقع، كما إن التباين قد يكون جوهرياً.

٣٠. **عندما يعتقد المراجع أن عرض المعلومات المالية المستقبلية والإفصاح عنها ليس كافياً، ينبغي عليه إبداء رأي متحفظ أو معارض في تقريره عن المعلومات المالية المستقبلية، أو ينبغي عليه الانسحاب من الارتباط، حسب مقتضى الحال. ومن أمثلة ذلك ما يكون عندما تفشل المعلومات المالية في الإفصاح بشكل كاف عن تبعات أي افتراضات تُعد حساسة للغاية.**

٣١. **عندما يعتقد المراجع أن واحداً أو أكثر من الافتراضات المهمة لا يوفر أساساً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية المُعدَّة على أساس افتراضات أفضل تقدير، أو أن واحداً أو أكثر من الافتراضات المهمة لا يوفر أساساً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية في ضوء الافتراضات النظرية، فينبغي على المراجع إمّا إبداء رأي معارض في تقريره عن المعلومات المالية المستقبلية، أو الانسحاب من الارتباط.**

٣٢. **عندما يتأثر الاختبار بظروف تحول دون تطبيق واحد أو أكثر من الإجراءات التي تُعد ضرورية في ظل الظروف القائمة، فينبغي على المراجع إمّا الانسحاب من الارتباط أو الامتناع عن إبداء رأي مع وصف القيد المفروض على النطاق في تقريره عن المعلومات المالية المستقبلية.**

[٤] انظر الحاشية رقم ٢.

معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢): تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار التأكيد (٣٤٠٢)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤٠٢)

تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية

(يسري هذا المعيار على أعمال تقارير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١-٦
تاريخ السريان	٧
الأهداف	٨
التعريفات	٩
المتطلبات	
معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)	١٠
المتطلبات المسلكية	١١
الإدارة والمكلفون بالحوكمة	١٢
القبول والاستمرار	١٣-١٤
تقييم مدى مناسبة الضوابط	١٥–١٨
الأهمية النسبية	١٩
التوصل إلى فهم لنظام المنشأة الخدمية	٢٠
الحصول على الأدلة المتعلقة بالوصف	٢١–٢٢
الحصول على الأدلة المتعلقة بتصميم أدوات الرقابة	٢٣
الحصول على الأدلة المتعلقة بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة	٢٤–٢٩
عمل وظيفة المراجعة الداخلية	٣٠-٣٧
الإفادات المكتوبة	٣٨-٤٠
المعلومات الأخرى	٤٢
الأحداث اللاحقة	٤٣-٤٤
التوثيق	٤٥-٥٢
إعداد تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية	٥٣–٥٥
مسؤوليات الاتصال الأخرى	٥٦
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
نطاق هذا المعيار	أ١-أ٢

التعريفات أ٣-أ٤
المتطلبات المسلكية أ٥
الإدارة والمكلفون بالحوكمة أ٦
القبول والاستمرار أ٧–أ١٢
تقييم مدى مناسبة الضوابط أ١٣-أ١٥
الأهمية النسبية أ١٦–أ١٨
التوصل إلى فهم لنظام المنشأة الخدمية أ١٩-أ٢٠
الحصول على الأدلة المتعلقة بالوصف أ٢١-أ٢٤
الحصول على الأدلة المتعلقة بتصميم أدوات الرقابة أ٢٥-أ٢٧
الحصول على الأدلة المتعلقة بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة أ٢٨-أ٣٦
عمل وظيفة المراجعة الداخلية أ٣٧-أ٤١
الإفادات المكتوبة أ٤٢-أ٤٣
المعلومات الأخرى أ٤٤-أ٤٥
التوثيق أ٤٦
إعداد تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية أ٤٧-أ٥٢
مسؤوليات الاتصال الأخرى أ٥٣
الملحق الأول: مثال لإقرارات المنشأة الخدمية
الملحق الثاني: أمثلة توضيحية لتقارير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية
الملحق الثالث: أمثلة توضيحية لتقارير تأكيد معدلة لمراجع المنشأة الخدمية

ينبغي قراءة المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤٠٢) *"تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية"* جنباً إلى جنب مع *التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة*.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار ارتباطات التأكيد التي يقوم بها محاسب قانوني[١] لتقديم تقرير تستخدمه المنشآت المستفيدة ومراجعوها بشأن أدوات الرقابة في منشأة خدمية تقدم للمنشآت المستفيدة خدمة من المرجح أن تكون ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التقرير المالي في المنشآت المستفيدة. ويكمل هذا المعيار معيار المراجعة (٤٠٢)،[٢] من حيث أن التقارير المُعدَّة وفقاً لهذا المعيار قادرة على توفير أدلة مناسبة بموجب معيار المراجعة (٤٠٢). (راجع: الفقرة أ١)

٢. ينص "إطار ارتباطات التأكيد" (إطار التأكيد) على أن ارتباط التأكيد قد يكون "ارتباط تأكيد معقول" أو "ارتباط تأكيد محدود" وأن ارتباط التأكيد إمّا أن يكون ارتباط تصديق أو ارتباطاً مباشراً.[٣] ويتناول هذا المعيار فقط ارتباطات التصديق التي تقدم تأكيداً معقولاً.[٤]

٣. ينطبق هذا المعيار فقط عندما تكون المنشأة الخدمية مسؤولة عن التصميم المناسب لأدوات الرقابة، أو قادرة على تقديم بيان بشأن هذا التصميم. ولا يتناول هذا المعيار ارتباطات التأكيدات لما يلي:

(أ) إعداد تقرير فقط عمّا إذا كانت أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل وفق ما هو موضح، أو

(ب) إعداد تقرير عن أدوات رقابة أخرى في المنشأة الخدمية بخلاف تلك الأدوات التي ترتبط بخدمة من المرجح أن تكون ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التقرير المالي في المنشأة المستفيدة (على سبيل المثال، أدوات الرقابة التي تؤثر على الإنتاج أو رقابة الجودة في المنشآت المستفيدة).

ومع ذلك، يقدم هذا المعيار بعض الإرشادات لمثل تلك الارتباطات التي يتم القيام بها بموجب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠). (راجع: الفقرة أ٢)

٤. بالإضافة إلى إصدار تقرير تأكيد عن أدوات الرقابة، فإن مراجع المنشأة الخدمية قد يتم تكليفه أيضاً بتقديم تقارير، لم يتم تناولها في هذا المعيار، مثل ما يلي:

(أ) تقرير عن معاملات المنشأة المستفيدة أو أرصدتها التي تحتفظ بها المنشأة الخدمية؛ أو

(ب) تقرير إجراءات متفق عليها عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية.

العلاقة مع معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) والإصدارات المهنية الأخرى، والمتطلبات الأخرى

٥. يتعين على مراجع المنشأة الخدمية الالتزام بمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) وهذا المعيار عند تنفيذ ارتباطات التأكيد المتعلقة بأدوات الرقابة في المنشآت الخدمية. ويكمل هذا المعيار معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، ولكنه لا يحل محله، ويتوسع في كيفية تطبيق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) في ارتباطات التأكيد المعقول للتقرير عن أدوات الرقابة في المنشآت الخدمية.

٦. يتطلب الالتزام بمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) جملة أمور من بينها الالتزام بنصوص الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) فيما يتعلق بارتباطات التأكيد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق.(*)[٥] ويتطلب ذلك أيضاً أن يكون الشريك المسؤول عن الارتباط عضواً في مكتب يطبق معيار إدارة الجودة (١)،[٦] أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١).

---

[١] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) "ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية"، الفقرة ١٢(ص).

[٢] معيار المراجعة (٤٠٢) "اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية"

[٣] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ١٢

[٤] الفقرتان ١٣ و٥٣(ك) من هذا المعيار

* يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

[٥] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرات ٣(أ) و٢٠ و٢٤

[٦] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرتان ٣(ب) و٣١(أ). والمعيار الدولي لإدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

تاريخ السريان

٧. يسري هذا المعيار على أعمال تقارير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٨. تتمثل أهداف مراجع المنشأة الخدمية فيما يلي:

(أ) الوصول إلى تأكيد معقول عمّا يلي:

(١) ما إذا كان وصف المنشأة الخدمية لنظامها يعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، النظام كما هو مصمم ومطبق طوال الفترة المحددة (أو في حالة التقرير من النوع (١)، كما في تاريخ محدد)؛

(٢) ما إذا كانت أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشاة الخدمية لنظامها كانت مصممة، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، بشكل مناسب طوال الفترة المحددة (أو في حالة التقرير من النوع (١)، كما في تاريخ محدد)؛

(٣) ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، لتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة المحددة في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت متحققة طوال الفترة المحددة، وذلك في حال تضمينها في نطاق الارتباط.

(ب) إعداد تقرير عن الأمور الواردة في الفقرة الفرعية (أ) أعلاه وفقاً للنتائج التي توصل إليها مراجع المنشأة الخدمية.

التعريفات

٩. لأغراض هذا المعيار، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) طريقة الاستثناء: طريقة للتعامل مع الخدمات المقدمة من منشأة خدمية من الباطن، يشتمل بموجبها وصف المنشأة الخدمية لنظامها على طبيعة الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية من الباطن، لكن تُستثنى أهداف الرقابة ذات الصلة الخاصة بتلك المنشأة الخدمية من الباطن من وصف المنشأة الخدمية لنظامها ومن نطاق الارتباط الخاص بمراجع المنشأة الخدمية. ويشتمل وصف المنشأة الخدمية لنظامها ونطاق ارتباط مراجع المنشأة الخدمية على أدوات الرقابة المطبقة لدى المنشأة الخدمية لرصد فاعلية أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن، وقد يشتمل ذلك على قيام المنشأة الخدمية بالاطلاع على تقرير تأكيد بشأن أدوات الرقابة المطبقة لدى المنشأة الخدمية من الباطن.

(ب) أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة: أدوات رقابة تفترض المنشأة الخدمية، في تصميمها للخدمة، أن المنشآت المستفيدة ستقوم بتطبيقها، وتكون هذه الأدوات محددة في وصف نظام المنشأة الخدمية، إذا كانت ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة.

(ج) هدف الرقابة: المقصد أو الغاية من جانب معين من أدوات الرقابة. وترتبط أهداف الرقابة بالمخاطر التي تسعى أدوات الرقابة للتخفيف من أثرها.

(د) أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية: أدوات الرقابة المطبقة على تحقيق أحد أهداف الرقابة المشمولة في تقرير التأكيد الخاص بمراجع المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرة أ٣)

(هـ) أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن: أدوات الرقابة المطبقة لدى منشأة خدمية من الباطن من أجل تقديم تأكيد معقول بشأن تحقيق أحد أهداف الرقابة.

(و) الضوابط: الأسس المرجعية المستخدمة لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط. و"الضوابط المنطبقة" هي الضوابط المستخدمة فيما يتعلق بارتباط معين.

(ز) الطريقة الشاملة: طريقة للتعامل مع الخدمات المقدمة من منشأة خدمية من الباطن، يشتمل بموجبها وصف المنشأة الخدمية لنظامها على طبيعة الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية من الباطن، ويتم تضمين أهداف الرقابة ذات الصلة الخاصة بتلك

المنشأة الخدمية من الباطن في وصف المنشأة الخدمية لنظامها وفي نطاق الارتباط الخاص بمراجع المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرة أ٤)

(ح) وظيفة المراجعة الداخلية: وظيفة في المنشأة تقوم بتنفيذ أنشطة تأكيدية واستشارية مصممة لتقويم وتحسين فاعلية حوكمة المنشأة وإدارتها للمخاطر وآلياتها الخاصة بالرقابة الداخلية.

(ط) المراجعون الداخليون: الأفراد الذين ينفذون أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية. ويمكن أن ينتمي المراجعون الداخليون إلى قسم المراجعة الداخلية أو وظيفة معادلة.

(ي) تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها في منشأة خدمية (يُشار إليه في هذا المعيار بلفظ تقرير من النوع (١)): هو تقرير يضم:

(١) وصف المنشأة الخدمية لنظامها؛

(٢) بياناً مكتوباً من قبل المنشأة الخدمية بأنه، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، فإن:

أ. الوصف يعرض بشكل عادل نظام المنشأة الخدمية حسب تصميمه وتطبيقه في التاريخ المحدد؛

ب. أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت مصممة بشكل مناسب في التاريخ المحدد؛

(٣) تقرير تأكيد من مراجع المنشأة الخدمية يقدم استنتاج تأكيد معقول بشأن الأمور الواردة في الفقرتين (٢)أ. و ب. أعلاه.

(ك) تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها وفاعليتها التشغيلية في منشأة خدمية (يشار إليه في هذا المعيار بلفظ تقرير من النوع (٢)): هو تقرير يشمل:

(١) وصف المنشأة الخدمية لنظامها؛

(٢) بياناً مكتوباً من قبل المنشأة الخدمية بأنه، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، فإن:

أ. الوصف يعرض بشكل عادل نظام المنشأة الخدمية حسب تصميمه وتطبيقه طوال الفترة المحددة؛

ب. أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت مصممة بشكل مناسب طوال الفترة المحددة؛

ج. أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة؛

(٣) تقرير تأكيد من مراجع المنشأة الخدمية:

أ. يقدم استنتاج تأكيد معقول بشأن الأمور الواردة في الفقرات (٢)أ.-ج. أعلاه؛

ب. يشتمل على وصف لاختبارات أدوات الرقابة ونتائج تلك الاختبارات.

(ل) مراجع المنشأة الخدمية: هو محاسب قانوني يقدم، بناءً على طلب من منشأة خدمية، تقرير تأكيد بشأن أدوات الرقابة في منشأة خدمية.

(م) المنشأة الخدمية: منشأة تُعد طرفاً ثالثاً (أو قسم في منشأة تُعد طرفاً ثالثاً) تقدم خدمات لمنشآت مستفيدة، ومن المرجح أن تكون تلك الخدمات ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التقرير المالي في المنشآت المستفيدة.

(ن) بيان المنشأة الخدمية: البيان الكتابي بشأن الأمور المشار إليها في الفقرة ٩(ك)(٢) (أو الفقرة ٩(ي)(٢) في حالة تقرير من النوع (١)).

(س) نظام المنشأة الخدمية (أو النظام): السياسات والإجراءات التي تصممها وتطبقها المنشأة الخدمية لتزويد المنشآت المستفيدة بالخدمات التي يغطيها تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية. ويتضمن وصف المنشأة الخدمية لنظامها تحديد: الخدمات المشمولة؛ والفترة، أو التاريخ في حالة التقرير من النوع (١)، الذي يتعلق به الوصف؛ وأهداف الرقابة؛ وأدوات الرقابة ذات العلاقة.

(ع) المنشأة الخدمية من الباطن: منشأة خدمية تستخدمها منشأة خدمية أخرى لتأدية بعض الخدمات المقدمة لمنشآت مستفيدة، ومن المرجح أن تكون تلك الخدمات ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التقرير المالي في المنشآت المستفيدة.

(ف) اختبار أدوات الرقابة: إجراء مصمم لتقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.

(ص) مراجع المنشأة المستفيدة: المراجع الذي يقوم بعمليات المراجعة وإعداد التقرير عن القوائم المالية للمنشأة المستفيدة.[٧]

(ق) المنشأة المستفيدة: منشأة تستخدم منشأة خدمية.

المتطلبات

معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)

١٠. لا يجوز لمراجع المنشأة الخدمية الإفادة بأنه ملتزم بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بمتطلبات كل من هذا المعيار ومعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠).

المتطلبات المسلكية

١١. يجب على مراجع المنشأة الخدمية الالتزام بالنصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة فيما يتعلق بارتباطات التأكيد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق.(*) (راجع: الفقرة أ٥)

الإدارة والمكلفون بالحوكمة

١٢. عندما يتطلب هذا المعيار من مراجع المنشأة الخدمية أن يستفسر من المنشأة الخدمية، أو يطلب إفادات منها، أو يتصل بها، أو يتفاعل معها بأي شكل آخر، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية تحديد الشخص أو الأشخاص المناسبين داخل إدارة المنشأة الخدمية أو هيكل الحوكمة الذين سيتواصل معهم. ويجب أن يشمل ذلك تحديد الأشخاص الذين يتحملون المسؤوليات المناسبة عن الأمور محل الاهتمام ولديهم معرفة مناسبة بها. (راجع: الفقرة أ٦)

القبول والاستمرار

١٣. قبل الموافقة على قبول الارتباط أو الاستمرار فيه، يجب على مراجع المنشأة الخدمية:

(أ) تحديد ما إذا:

(١) كان مراجع المنشأة الخدمية لديه الإمكانات والقدرات لتنفيذ الارتباط؛ (راجع: الفقرة أ٧)

(٢) كانت الضوابط التي يتوقع المحاسب القانوني تطبيقها من قِبل المنشأة الخدمية لإعداد وصف نظامها تُعد مناسبة وستكون متاحة للمنشآت المستفيدة ومراجعيها؛

(٣) كان نطاق الارتباط ووصف المنشأة الخدمية لنظامها لن يكونا مقيدين بصورة تجعلهما غير مفيدين للمنشآت المستفيدة ومراجعيها.

(ب) الحصول على موافقة إدارة المنشأة الخدمية بأنها تقر وتفهم مسؤولياتها عن الأمور الآتية:

(١) إعداد وصف لنظامها، وبيان المنشأة الخدمية المرفق به، بما في ذلك اكتمال ذلك الوصف والبيان ودقتهما وطريقة عرضهما؛ (راجع: الفقرة أ٨)

(٢) وجود أساس معقول لإعداد بيان المنشأة الخدمية المرفق بوصف نظامها؛ (راجع: الفقرة أ٩)

(٣) تضمينها في بيان المنشأة الخدمية الضوابط التي استخدمتها في إعداد وصف نظامها؛

---

[٧] في حالة المنشآت الخدمية من الباطن، يُعد مراجع المنشأة الخدمية الخاص بمنشأة خدمية تستخدم خدمات منشأة خدمية من الباطن مراجع منشأة مستفيدة أيضاً.

* يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

(٤) تضمينها في وصفها لنظامها ما يلي:

أ. أهداف الرقابة؛

ب. الطرف الذي قام بتحديد أهداف الرقابة، عندما يتم تحديدها بموجب نظام أو لائحة، أو تحديدها من قبل طرف آخر (على سبيل المثال، مجموعة مستفيدة أو هيئة مهنية)؛

(٥) التعرف على المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها، وتصميم أدوات الرقابة وتطبيقها لتوفير تأكيد معقول بأن تلك المخاطر لن تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها، ولهذا فإن أهداف الرقابة المحددة سيتم تحقيقها؛ (راجع: الفقرة أ١٠)

(٦) تزويد مراجع المنشأة الخدمية بما يلي:

أ. الوصول إلى جميع المعلومات، كالسجلات والوثائق والأمور الأخرى، بما في ذلك اتفاقيات مستوى الخدمة، التي تكون المنشأة الخدمية على دراية بها والتي تكون ذات صلة بوصف نظام المنشأة الخدمية وبيان المنشأة الخدمية المرفق به؛

ب. المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المراجع من المنشأة الخدمية لغرض ارتباط التأكيد؛

ج. الوصول غير المقيد إلى الأشخاص من داخل المنشأة الخدمية الذين يرى مراجع المنشأة الخدمية أنه من الضروري الحصول منهم على الأدلة.

قبول التغيير في شروط الارتباط

١٤. إذا طلبت المنشأة الخدمية إدخال تغيير في نطاق الارتباط قبل الانتهاء من الارتباط، فيجب أن يكون مراجع المنشأة الخدمية مقتنعاً بوجود مبرر معقول لهذا التغيير. (راجع: الفقرة أ١١، أ١٢)

تحديد مدى مناسبة الضوابط

١٥. يجب على مراجع المنشأة الخدمية تحديد ما إذا كانت المنشأة الخدمية قد استخدمت ضوابط مناسبة في إعداد وصف نظامها، وفي تقويم ما إذا كانت أدوات الرقابة مُصمَّمة بشكلٍ مناسب، وفي حالة التقرير من النوع (٢)، في تقويم ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية.

١٦. عند تحديد مدى مناسبة الضوابط لتقويم وصف المنشأة الخدمية لنظامها، يجب على مراجع المنشأة الخدمية تحديد ما إذا كانت الضوابط تشتمل، كحد أدنى، على ما يلي:

(أ) ما إذا كان الوصف يعرض كيف تم تصميم نظام المنشأة الخدمية وتطبيقه، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال:

(١) أنواع الخدمات المقدمة، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، فئات المعاملات التي تمت معالجتها؛

(٢) الإجراءات، في كلٍ من تقنية المعلومات والأنظمة اليدوية، التي يتم تقديم الخدمات بها، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، الإجراءات التي يتم بها إنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها إذا اقتضت الضرورة، ونقلها إلى التقارير والمعلومات الأخرى المُعدة للمنشآت المستفيدة؛

(٣) السجلات ذات العلاقة والمعلومات المؤيدة، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، السجلات المحاسبية والمعلومات المؤيدة والحسابات الخاصة التي تُستخدم لإنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها؛ ويشمل ذلك تصحيح المعلومات غير الصحيحة؛ وكيفية نقل المعلومات إلى التقارير والمعلومات الأخرى المُعدَّة للمنشآت المستفيدة؛

(٤) الكيفية التي يتعامل بها نظام المنشأة الخدمية مع الأحداث والظروف المُهمة بخلاف المعاملات؛

(٥) الآلية المستخدمة لإعداد التقارير والمعلومات الأخرى للمنشآت المستفيدة؛

(٦) أهداف الرقابة المُحددة وأدوات الرقابة المُصممة لتحقيق تلك الأهداف؛

(٧) أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة المنصوص عليها في تصميم أدوات الرقابة؛

(٨) الجوانب الأخرى لبيئة الرقابة في المنشأة الخدمية، وآلية تقييم المخاطر، ونظام المعلومات (بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة) والاتصال وأنشطة الرقابة ومتابعة أدوات الرقابة ذات الصلة بالخدمات المقدمة.

(ب) في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، ما إذا كان الوصف يتضمن التفاصيل ذات الصلة الخاصة بالتغييرات في نظام المنشأة الخدمية خلال الفترة التي يغطيها الوصف.

(ج) ما إذا كان الوصف يغفل ذكر أو يحرِّف المعلومات ذات الصلة بنطاق نظام المنشأة الخدمية الذي يتم وصفه، مع الإقرار بأن الوصف مُعدّ لتلبية الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من المنشآت المستفيدة ومراجعيها، وبالتالي، فإنه قد لا يتضمن كل جانب من جوانب نظام المنشأة الخدمية التي قد تراها كل منشأة مستفيدة ومراجعها مهمة في بيئتها الخاصة.

١٧. عند تحديد مدى مناسبة الضوابط لتقويم تصميم أدوات الرقابة، يجب على مراجع المنشأة الخدمية تحديد ما إذا كانت الضوابط تشتمل، كحد أدنى، على ما يلي:

(أ) ما إذا كانت المنشأة الخدمية قد تعرَّفت على المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها؛

(ب) ما إذا كانت أدوات الرقابة المحددة في ذلك الوصف ستوفر، في حال عملها كما هو موضح، تأكيداً معقولاً بأن تلك المخاطر لا تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها.

١٨. عند تحديد مدى مناسبة الضوابط لتقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في توفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف ستتحقق، يجب على مراجع المنشأة الخدمية تحديد ما إذا كانت الضوابط تشتمل كحد أدنى على ما إذا كانت أدوات الرقابة مُطبقة بصورة متسقة على النحو المصممة به طوال الفترة المُحددة. ويشمل ذلك ما إذا كانت أدوات الرقابة اليدوية يقوم بتطبيقها أفراد لديهم الكفاءة والصلاحية المناسبة. (راجع: الفقرة أ١٣–أ١٥)

الأهمية النسبية

١٩. عند التخطيط للارتباط وتنفيذه، يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يأخذ في الحسبان الأهمية النسبية فيما يتعلق بالعرض العادل للوصف ومدى مناسبة تصميم أدوات الرقابة، وفي حالة التقرير من النوع (٢)، فيما يتعلق بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. (راجع: الفقرات أ١٦–أ١٨)

التوصل إلى فهم لنظام المنشأة الخدمية

٢٠. يجب أن يتوصل المراجع إلى فهمٍ لنظام المنشأة الخدمية، بما في ذلك أدوات الرقابة الداخلة ضمن نطاق الارتباط. (راجع: الفقرتين أ١٩، أ٢٠)

الحصول على الأدلة المتعلقة بالوصف

٢١. يجب أن يحصل المراجع على وصف المنشأة الخدمية لنظامها ويقرأه، ويجب عليه أن يُقَوِّم ما إذا كانت جوانب الوصف الواردة في نطاق الارتباط معروضة بشكلٍ عادل، بما في ذلك ما إذا كانت: (راجع: الفقرتين أ٢١، أ٢٢)

(أ) أهداف الرقابة المحددة في وصف المنشأة الخدمية لنظامها تُعد معقولة في ظل الظروف القائمة؛ (راجع: الفقرة أ٢٣)

(ب) أدوات الرقابة المحددة في الوصف قد تم تطبيقها؛

(ج) أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة، إن وجدت، موصوفة بصورة كافية؛

(د) الخدمات التي تنفذها منشأة خدمية من الباطن، إن وجدت، موصوفة بشكلٍ كافٍ، بما في ذلك ما إذا كانت قد استخدمت الطريقة الشاملة أو طريقة الاستثناء فيما يتعلق بها.

٢٢. يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يحدد، من خلال إجراءات أخرى إلى جانب الاستفسارات، ما إذا كان نظام المنشأة الخدمية قد تم تطبيقه. ويجب أن تشمل تلك الإجراءات الأخرى ملاحظة الطريقة التي يعمل بها نظام المنشأة الخدمية والتي تُطبق بها أدوات الرقابة، والفحص المادي للسجلات والوثائق الأخرى المتعلقة بذلك. (راجع: الفقرة أ٢٤)

الحصول على الأدلة المتعلقة بتصميم أدوات الرقابة

٢٣. يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يحدد ما هي أدوات الرقابة الضرورية في المنشأة الخدمية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، ويجب أن يُقوِّم ما إذا كانت أدوات الرقابة تلك قد تم تصميمها بشكلٍ مناسب. وهذا التحديد يجب أن يتضمن: (راجع: الفقرات أ٢٥–أ٢٧)

(أ) التعرف على المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها؛

(ب) تقويم الصلة بين أدوات الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها وتلك المخاطر.

الحصول على الأدلة المتعلقة بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة

٢٤. يجب على مراجع المنشأة الخدمية، عند تقديم تقرير من النوع (٢)، أن يختبر أدوات الرقابة التي يرى أنها ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، وأن يقيِّم الفاعلية التشغيلية لها طوال الفترة. ولا توفر الأدلة التي تم الحصول عليها في ارتباطات سابقة عن الأداء المرضي لأدوات الرقابة في فترات سابقة أساساً لتخفيض الاختبارات، حتى ولو كانت تلك الأدلة مدعومة بأدلة تم الحصول عليها خلال الفترة الحالية. (راجع: الفقرات أ٢٨–أ٣٢)

٢٥. عند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، يجب على مراجع المنشأة الخدمية القيام بما يلي:

(أ) تنفيذ إجراءات أخرى بالتزامن مع الاستفسار للحصول على أدلة عن:

(١) كيفية تطبيق أداة الرقابة؛

(٢) الاتساق الذي طُبِّقت به أداة الرقابة؛

(٣) القائم بتطبيق أداة الرقابة والوسائل التي تم تطبيقها بها.

(ب) تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة التي سيتم اختبارها تعتمد على أدوات رقابة أخرى (أدوات رقابة غير مباشرة)، وإذا كان الحال كذلك، تحديد ما إذا كان من الضروري الحصول على أدلة تدعم الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات غير المباشرة؛ (راجع: الفقرتين أ٣٣، أ٣٤)

(ج) تحديد وسائل اختيار البنود للاختبار والتي تكون فعّالة في تحقيق أهداف الإجراء. (راجع: الفقرتين أ٣٥، أ٣٦)

٢٦. عند تحديد مدى اختبارات أدوات الرقابة، يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يأخذ في الحسبان أموراً من بينها خصائص مجتمع العينة الذي سيتم اختباره، ويشمل ذلك طبيعة أدوات الرقابة، ومدى تكرار تطبيقها (على سبيل المثال، شهرياً، يومياً، عدة مرات في اليوم الواحد)، ومعدل الانحراف المتوقع.

العينات

٢٧. عندما يستخدم مراجع المنشأة الخدمية العينات، يجب على مراجع المنشأة الخدمية: (راجع: الفقرتين أ٣٥، أ٣٦)

(أ) مراعاة الغرض من الإجراء وخصائص المجتمع الذي ستُسحب منه العينة عند تصميم العينة؛

(ب) تحديد العينة بحجم يكفي لتخفيض خطر العينة إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة؛

(ج) اختيار بنود العينة بحيث تحظى كل وحدة عينة في المجتمع بفرصة لاختيارها؛

(د) في حالة وجود إجراء مصمَّم غير قابل للتطبيق على أحد البنود المُختارة، يتم تنفيذ الإجراء على بند بديل.

(هـ) إذا لم يكن بالإمكان تطبيق الإجراءات المصممة، أو تطبيق إجراءات بديلة مناسبة، على أحد البنود المُختارة، تتم معاملة هذا البند على أنه انحراف.

طبيعة الانحرافات وسببها

٢٨. يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يتحرى عن طبيعة وأسباب أي انحرافات يتم تحديدها، ويجب عليه أن يحدد ما يلي:

(أ) ما إذا كانت الانحرافات المُحددة تقع ضمن المعدل المتوقع للانحراف ويمكن قبولها؛ وبالتالي فإن الاختبار الذي تم تنفيذه يوفر أساساً مناسباً لاستنتاج أن أداة الرقابة تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة؛ أو

(ب) ما إذا كان من الضروري تنفيذ اختبار إضافي لأداة الرقابة أو لأدوات الرقابة الأخرى للوصول إلى استنتاج بشأن ما إذا كانت أدوات الرقابة ذات الصلة بهدف رقابة معين تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة؛ أو (راجع: الفقرة أ٢٥)

(ج) ما إذا كان الاختبار الذي تم تنفيذه يوفر أساساً مناسباً لاستنتاج أن أداة الرقابة لم تكن تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة.

٢٩. في ظروفٍ نادرة للغاية، عندما يرى المراجع أن الانحراف المُكتشف في العينة يُعد شاذاً، ولم يتم تحديد أي أدوات رقابة أخرى تسمح لمراجع المنشأة الخدمية باستنتاج أن هدف الرقابة ذي الصلة يعمل بفاعلية طوال الفترة المُحددة، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يتأكد بدرجة عالية من أن مثل هذا الانحراف لا يمثل مجتمع العينة. ويجب على مراجع المنشأة الخدمية التوصل إلى هذه الدرجة العالية من التأكد عن طريق تنفيذ المزيد من الإجراءات للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بأن الانحراف لا يؤثر على باقي مجتمع العينة.

عمل وظيفة المراجعة الداخلية[٨]

التوصل إلى فهمٍ لوظيفة المراجعة الداخلية

٣٠. إذا كان لدى المنشأة الخدمية وظيفة للمراجعة الداخلية، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية التوصل إلى فهمٍ لطبيعة مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية والأنشطة التي تنفذها وذلك لغرض تحديد ما إذا كان عمل وظيفة المراجعة الداخلية من المرجح أن يكون ذا صلة بالارتباط. (راجع: الفقرة أ٣٧)

تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل المراجعين الداخليين ومدى ذلك الاستخدام

٣١. يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يحدد:

(أ) ما إذا كان من المرجح أن يكون عمل المراجعين الداخليين كافياً لأغراض الارتباط؛

(ب) إذا كان الأمر كذلك، التأثير المقرر لعمل المراجعين الداخليين على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراجع المنشأة الخدمية.

٣٢. عند تحديد ما إذا كان من المرجح أن يكون عمل المراجعين الداخليين كافياً لأغراض الارتباط، يجب على مراجع المنشأة الخدمية تقويم:

(أ) موضوعية وظيفة المراجعة الداخلية؛

(ب) الكفاءة الفنية للمراجعين الداخليين؛

(ج) ما إذا كان من المرجح أن يكون عمل المراجعين الداخليين سيتم تنفيذه بالعناية المهنية الواجبة؛

(د) ما إذا كان من المرجح وجود اتصال فعال بين المراجعين الداخليين ومراجع المنشأة الخدمية.

٣٣. عند تحديد التأثير المقرر لعمل المراجعين الداخليين على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراجع المنشأة الخدمية، يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يأخذ في الحسبان: (راجع: الفقرة أ٣٨)

(أ) طبيعة ونطاق العمل المحدد الذي نفذه، أو الذي سينفذه، المراجعون الداخليون؛

(ب) أهمية ذلك العمل لاستنتاجات مراجع المنشأة الخدمية؛

(ج) درجة عدم الموضوعية التي ينطوي عليها تقويم الأدلة التي تم جمعها دعماً لتلك الاستنتاجات؛

استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية

٣٤. لكي يستخدم مراجع المنشأة الخدمية عملاً محدداً من أعمال المراجعين الداخليين، يجب عليه أن يُقوِّم ذلك العمل وينفذ إجراءات عليه لتحديد مدى كفايته لأغراض مراجع المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرة أ٣٩)

---

[٨] لا يتناول هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها المراجعون الداخليون الأفراد مساعدة مباشرة لمراجع المنشأة الخدمية في تنفيذ إجراءات المراجعة.

٣٥. لتحديد مدى كفاية العمل المحدد المُنفذ من قبل المراجعين الداخليين لأغراض مراجع المنشأة الخدمية، يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يُقوِّم ما يلي:

(أ) ما إذا كان العمل قد قام بتنفيذه مراجعون داخليون حصلوا على تدريب فني كاف ويحظون بالبراعة الفنية الكافية؛

(ب) ما إذا كان العمل قد خضع لمستوى ملائم من الإشراف والفحص والتوثيق؛

(ج) ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة كافية لتمكين المراجعين الداخليين من الوصول إلى استنتاجات معقولة؛

(د) ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة، وما إذا كانت هناك أي تقارير من إعداد المراجعين الداخليين متسقة مع نتائج العمل المنفذ؛

(هـ) ما إذا كان قد تم حل الاستثناءات ذات الصلة بالارتباط أو الأمور غير المعتادة التي أفصح عنها المراجعون الداخليون، بشكلٍ سليم.

التأثير على تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية

٣٦. إذا تم استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، فلا يجوز لمراجع المنشأة الخدمية أن يشير إلى ذلك العمل في الجزء الوارد في تقرير تأكيده والذي يتضمن رأي مراجع المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرة ٤٠(أ))

٣٧. في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، إذا تم استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية في تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، فإن ذلك الجزء من تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية، الذي يصف اختبارات مراجع المنشأة الخدمية لأدوات الرقابة ونتائج الاختبارات، يجب أن يشتمل على وصف لعمل المراجع الداخلي وإجراءات مراجع المنشأة الخدمية فيما يتعلق بذلك العمل. (راجع: الفقرة أ٤١)

الإفادات المكتوبة

٣٨. يجب أن يطلب مراجع المنشأة الخدمية من المنشأة الخدمية تقديم إفادات مكتوبة: (راجع: الفقرة أ٤٢)

(أ) تعيد تأكيد البيان المرفق بوصف النظام؛

(ب) تفيد بأنها قد وفرت لمراجع المنشأة الخدمية جميع المعلومات ذات الصلة وسبل الوصول المتفق عليها؛[٩]

(ج) تفيد بأنها قد أفصحت لمراجع المنشأة الخدمية عن أي أمور تنمو إلى علمها مما يلي:

(١) حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، أو الغش، أو الانحرافات غير المُصححة المنسوبة للمنشأة الخدمية والتي قد تؤثر على واحدة أو أكثر من المنشآت المستفيدة؛

(٢) أوجه القصور في تصميم أدوات الرقابة؛

(٣) الحالات التي لم تعمل فيها أدوات الرقابة حسب ما تم وصفه؛

(٤) أي أحداث وقعت بعد الفترة التي يغطيها وصف المنشأة الخدمية لنظامها وحتى تاريخ تقرير التأكيد الصادر عن مراجع المنشأة الخدمية، قد يكون لها تأثير جوهري على تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية.

٣٩. يجب أن تكون الإفادات المكتوبة في شكل خطاب للإفادات موجه إلى مراجع المنشأة الخدمية. ويجب أن يكون تاريخ الإفادات المكتوبة أقرب ما يمكن لتاريخ تقرير التأكيد الصادر عن مراجع المنشأة الخدمية، ولكن بما لا يتجاوز ذلك التاريخ.

٤٠. إذا لم تقدم المنشأة الخدمية، بعد مناقشة الأمر مع مراجع المنشأة الخدمية، إفادة واحدة أو أكثر من الإفادات المكتوبة المطلوبة وفقاً للفقرة ٣٨(أ) و(ب) من هذا المعيار، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يمتنع عن إبداء أي رأي. (راجع: الفقرة أ٤٣)

المعلومات الأخرى

٤١. يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يقرأ المعلومات الأخرى، إن وجدت، الواردة في أي مستند يحتوي على وصف المنشأة الخدمية لنظامها وعلى تقرير التأكيد الصادر عن مراجع المنشأة الخدمية، لتحديد أوجه عدم الاتساق الجوهرية، إن وجدت، مع ذلك الوصف. وعند قراءة

[٩] الفقرة ١٣(ب)(٥) من هذا المعيار

المعلومات الأخرى لغرض تحديد أوجه عدم الاتساق الجوهرية، قد يصبح مراجع المنشأة الخدمية على علمٍ بتحريفٍ واضحٍ للحقائق في تلك المعلومات الأخرى.

٤٢. إذا حدد مراجع المنشأة الخدمية وجود عدم اتساق جوهري أو أصبح على علمٍ بوجود تحريفٍ واضحٍ لإحدى الحقائق في المعلومات الأخرى، فيجب عليه مناقشة الأمر مع المنشأة الخدمية. وإذا خلص مراجع المنشأة الخدمية إلى وجود عدم اتساق جوهري أو تحريفٍ لإحدى الحقائق في المعلومات الأخرى ورفضت المنشأة الخدمية تصحيح ذلك، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية اتخاذ تصرف إضافي مناسب. (راجع: الفقرتين أ٤٤، أ٤٥)

الأحداث اللاحقة

٤٣. يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يستفسر عمّا إذا كانت المنشأة الخدمية على علمٍ بأي أحداث لاحقة للفترة المشمولة في وصف المنشأة الخدمية لنظامها وحتى تاريخ تقرير التأكيد الصادر عن مراجع المنشأة الخدمية، ربما كانت ستتسبب في قيام مراجع المنشأة الخدمية بتعديل تقرير التأكيد. وفي حالة علم مراجع المنشأة الخدمية بوقوع مثل هذا الحدث، وعدم قيام المنشأة الخدمية بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة به، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية الإفصاح عنه في تقرير التأكيد الصادر عنه.

٤٤. لا يقع على مراجع المنشأة الخدمية أي التزام بتنفيذ أي إجراءات تتعلق بوصف نظام المنشأة الخدمية، أو مدى مناسبة تصميم أدوات الرقابة أو فاعليتها التشغيلية، بعد تاريخ تقرير التأكيد الصادر عنه.

التوثيق

٤٥. يجب على مراجع المنشأة الخدمية إعداد توثيق لأعمال الارتباط في الوقت المناسب، بشكل يوفر سجلاً لأساس إعداد تقرير التأكيد وعلى نحو يُعد كافياً ومناسباً لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالارتباط، من فهم ما يلي:

(أ) طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة للالتزام بهذا المعيار والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) نتائج الإجراءات المنفذة، والأدلة المتحصل عليها؛

(ج) الأمور المهمة التي ظهرت أثناء الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها في سبيل التوصل إلى تلك الاستنتاجات.

٤٦. عند توثيق طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة، يجب على مراجع المنشأة الخدمية تسجيل:

(أ) الخصائص المميّزة للبنود أو الأمور الخاصة التي تم اختبارها؛

(ب) مَن قام بتنفيذ الأعمال وتاريخ الانتهاء من هذه الأعمال؛

(ج) مَن قام بفحص الأعمال المنفذة، وتاريخ هذا الفحص ومداه.

٤٧. إذا استخدم مراجع المنشأة الخدمية عملاً محدداً من أعمال المراجعين الداخليين، فيجب عليه توثيق النتائج التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بتقويم مدى كفاية عمل المراجعين الداخليين، والإجراءات التي نفذها على ذلك العمل.

٤٨. يجب على مراجع المنشأة الخدمية توثيق المناقشات التي تناولت الأمور المهمة مع المنشأة الخدمية وغيرها، بما في ذلك طبيعة الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، وتوقيت حدوث هذه المناقشات، وأطراف النقاش.

٤٩. إذا تعرف مراجع المنشأة الخدمية على معلومات لا تتسق مع الاستنتاج النهائي الذي تم التوصل إليه بشأن أمر مهم، فيجب عليه توثيق كيفية التعامل مع عدم الاتساق.

٥٠. يجب على مراجع المنشأة الخدمية جمع توثيقه في ملف للارتباط واستكمال الآلية الإدارية لجمع ملف الارتباط النهائي في الوقت المناسب بعد تاريخ تقرير التأكيد الصادر عنه.[١٠]

[١٠] تقدم الفقرات أ٨٣-أ٨٥ من معيار إدارة الجودة (١) المزيد من الإرشادات.

٥١. بعد الانتهاء من جمع ملف الارتباط النهائي، لا يجوز لمراجع المنشأة الخدمية حذف أو التخلص من أي وثائق لأعمال الارتباط قبل انتهاء المدة المقررة للاحتفاظ بها. (راجع: الفقرة أ٤٦)

٥٢. إذا وجد مراجع المنشأة الخدمية ضرورة لإدخال تعديل على التوثيق القائم لأعمال الارتباط، أو إضافة توثيق جديد بعد الانتهاء من جمع ملف الارتباط النهائي، ولم يكن لذلك التوثيق تأثير على تقريره، فيجب عليه بغض النظر عن طبيعة التعديلات أو الإضافات توثيق ما يلي:

(أ) الأسباب المحددة لإجراء هذه التعديلات أو الإضافات؛

(ب) توقيت إجراء هذه التعديلات وفحصها والقائم بذلك.

إعداد تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية

محتوى تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية

٥٣. يجب أن يشتمل تقرير التأكيد الصادر عن مراجع المنشأة الخدمية، كحد أدنى، على العناصر الأساسية الآتية: (راجع: الفقرة أ٤٧)

(أ) عنوان يشير بوضوح إلى أن التقرير هو تقرير تأكيد صادر عن مراجع المنشأة الخدمية المستقل.

(ب) المخاطب بالتقرير.

(ج) تحديد ما يلي:

(١) وصف المنشأة الخدمية لنظامها، وبيان المنشأة الخدمية، والذي يتضمن الأمور الواردة في الفقرة ٩(ك)(٢) للتقرير من النوع (٢)، أو الفقرة ٩(ي)(٢) للتقرير من النوع (١).

(٢) تلك الأجزاء من وصف المنشأة الخدمية لنظامها، إن وجدت، التي لا يغطيها رأي مراجع المنشأة الخدمية.

(٣) عبارة تفيد بأن مراجع المنشأة الخدمية لم يقم بتقويم مدى مناسبة تصميم أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة أو مدى فاعليتها التشغيلية إذا كان الوصف يشير إلى الحاجة إلى أدوات رقابة مكملة في المنشأة المستفيدة، وأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها لا يمكن تحقيقها إلا إذا كانت أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة مصممة بشكلٍ مناسب أو تعمل بفاعلية، إلى جانب أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية.

(٤) طبيعة الأنشطة المُنفذة من المنشأة الخدمية من الباطن إذا تم تنفيذ الخدمات من قبل منشأة خدمية من الباطن، على النحو الموضح في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، وما إذا كان قد تم تنفيذ الطريقة الشاملة أو طريقة الاستثناء فيما يتعلق بتلك الخدمات. وفي حالة استخدام طريقة الاستثناء، يجب أن يشتمل تقرير التأكيد على عبارة تفيد بأن وصف المنشأة الخدمية لنظامها يستثني أهداف الرقابة وما يتعلق بها من أدوات في المنشأة الخدمية من الباطن ذات الصلة، وأن إجراءات مراجع المنشأة الخدمية لا تمتد لتشمل أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن. وفي حالة استخدام الطريقة الشاملة، يجب أن يشتمل تقرير التأكيد على عبارة تفيد بأن وصف المنشأة الخدمية لنظامها يشمل أهداف الرقابة وما يتعلق بها من أدوات في المنشأة الخدمية من الباطن، وأن إجراءات مراجع المنشأة الخدمية تمتد لتشمل أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن.

(د) تحديد الضوابط المنطبقة، والطرف الذي يحدد أهداف الرقابة.

(هـ) عبارة تفيد بأن التقرير، ووصف اختبارات أدوات الرقابة في حالة التقرير من النوع (٢)، يستهدفان فقط المنشآت المستفيدة ومراجعيها، الذين يتوفر لديهم فهم كافٍ للاطلاع عليهما، وتتوفر لديهم أيضاً معلومات أخرى من بينها معلومات عن أدوات الرقابة المطبقة من قِبل المنشآت المستفيدة نفسها، وذلك عند تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية للمنشآت المستفيدة. (راجع: الفقرة أ٤٨)

(و) عبارة تفيد بأن المنشأة الخدمية مسؤولة عن:

(١) إعداد الوصف الخاص بنظامها، والبيان المرفق به، بما في ذلك اكتمال ذلك الوصف والبيان ودقتهما وطريقة عرضهما؛

(٢) تقديم الخدمات المشمولة في وصف المنشأة الخدمية لنظامها؛

(٣) النص على أهداف الرقابة (عندما لا تكون محددة بموجب الأنظمة أو اللوائح، أو من طرف آخر، على سبيل المثال، مجموعة مستفيدة أو هيئة مهنية)؛

(٤) تصميم أدوات الرقابة وتطبيقها لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.

(ز) عبارة تفيد بأن مسؤولية مراجع المنشأة الخدمية تتمثل في إبداء رأي عن وصف المنشأة الخدمية، وتصميم أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في ذلك الوصف، وعن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات، في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، استناداً إلى إجراءات مراجع المنشأة الخدمية.

(ح) عبارة تفيد بأن المكتب الذي يكون المحاسب القانوني عضواً فيه يطبق معيار إدارة الجودة (١) أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١).(*)

(ط) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني يلتزم بمتطلبات الاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى للميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق فيما يتعلق بارتباطات التأكيد.(**) (***)

(ي) عبارة تفيد بأن الارتباط قد تم تنفيذه وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢)، "تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية" الذي يتطلب من مراجع المنشأة الخدمية التخطيط للإجراءات وتنفيذها للوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كان وصف المنشأة الخدمية لنظامها معروضاً بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وما إذا كانت أدوات الرقابة مصممة بشكلٍ مناسبٍ، وأيضاً تعمل بفاعلية في حالة إعداد تقرير من النوع (٢).

(ك) ملخص بالإجراءات التي نفذها مراجع المنشأة الخدمية للوصول إلى تأكيد معقول وعبارة تفيد باعتقاد مراجع المنشأة الخدمية بأن الأدلة التي تم الحصول عليها تعد كافية ومناسبة بحيث تشكل أساساً لرأي مراجع المنشأة الخدمية، وأيضاً في حالة إعداد تقرير من النوع (١) عبارة تفيد بأن مراجع المنشأة الخدمية لم يُنفذ أي إجراءات تتعلق بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة وبالتالي فإنه لا يبدي أي رأي فيها.

(ل) عبارة توضح قيود أدوات الرقابة، وأيضاً في حالة إعداد تقرير من النوع (٢) عبارة توضح خطر تعميم أي تقويم للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على الفترات المستقبلية.

(م) رأي مراجع المنشأة الخدمية، المُعبَّر عنه بصيغة الإثبات، بشأن ما يلي:

(١) في حالة إعداد تقرير من النوع (٢):

أ. ما إذا كان الوصف يعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، نظام المنشأة الخدمية الذي كان مصمماً ومطبقاً طوال الفترة المحددة؛

ب. ما إذا كانت أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت مصممة بشكل مناسب، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، طوال الفترة المحددة؛

---

* ينص المعيار في نسخته الإنجليزية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لارتباطات المراجعة والتأكيد على ما يلي: "وإذا لم يكن الممارس محاسباً مهنياً، فيجب أن تحدد تلك العبارة المتطلبات المهنية، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، التي تم تطبيقها التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١)". وقد تم إلغاء ما يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين من النص الأصلي الصادر عن المجلس، حيث لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات التأكيد.

** ينص المعيار في نسخته الإنجليزية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لارتباطات المراجعة والتأكيد على ما يلي: "وإذا لم يكن الممارس محاسباً مهنياً، فيجب أن تحدد تلك العبارة المتطلبات المهنية، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تم تطبيقها التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق فيما يتعلق بارتباطات التأكيد". وقد تم إلغاء ما يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين من النص الأصلي الصادر عن المجلس، حيث لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات التأكيد.

*** يجب الإشارة إلى الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

ج. ما إذا كانت أدوات الرقابة المُختبرة، التي كانت لازمة لتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف كانت متحققة، كانت تعمل بفاعلية، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، طوال الفترة المُحددة.

(٢) في حالة إعداد تقرير من النوع (١):

أ. ما إذا كان الوصف يعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، نظام المنشأة الخدمية الذي كان مصمماً ومطبقاً في التاريخ المحدد؛

ب. ما إذا كانت أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت مصممة بشكل مناسب، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، في التاريخ المحدد.

(ن) تاريخ تقرير التأكيد الصادر عن مراجع المنشأة الخدمية، والذي لا يجوز أن يكون بتاريخ يسبق التاريخ الذي:

(١) حصل فيه مراجع المنشأة الخدمية على الأدلة التي يستند إليها رأيه؛

(٢) اكتمل فيه فحص جودة الارتباط عندما يتعين تنفيذ هذا الفحص وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١) أو سياسات أو إجراءات المكتب.

(س) اسم مراجع المنشأة الخدمية، والمكان الذي يمارس فيه عمله في الدولة.

٥٤. في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، يجب أن يتضمن تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية جزءاً منفصلاً بعد الرأي، أو مرفقاً معه، يصف اختبارات أدوات الرقابة التي تم تطبيقها ونتائج تلك الاختبارات. وعند وصف اختبارات الرقابة تلك، يجب أن ينص مراجع المنشأة الخدمية بكل وضوح على أدوات الرقابة التي تم اختبارها، وأن يحدد ما إذا كانت تلك العناصر المُختبرة تمثل جميع بنود مجتمع العينة أو جزءاً منها، وأن يشير إلى طبيعة الاختبارات بشكلٍ كافٍ ومفصلٍ لتمكين مراجعي المنشأة المستفيدة من تحديد تأثير تلك الاختبارات على تقييماتهم للمخاطر. وفي حالة تحديد وجود انحرافات، يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يضمّن مدى الاختبارات المُنفَّذة التي أدت إلى اكتشاف الانحرافات (بما في ذلك حجم العينة عندما يتم استخدام العينات) وعدد الانحرافات التي تم رصدها وطبيعتها. ويجب على مراجع المنشأة الخدمية إعداد تقرير عن الانحرافات حتى لو استنتج، استناداً الى الاختبارات التي تم تنفيذها، أن أهداف الرقابة المتعلقة بها قد تحققت. (راجع: الفقرتين أ١٨ وأ٤٩)

الرأي المعدل

٥٥. إذا استنتج مراجع المنشأة الخدمية أن: (راجع: الفقرات أ٥٠–أ٥٢)

(أ) وصف المنشأة الخدمية لا يعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، النظام كما هو مُصمم ومُطبق؛ أو

(ب) أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف لم تكن مصممة بشكل مناسب، من جميع الجوانب الجوهرية؛ أو

(ج) أدوات الرقابة التي تم اختبارها، في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، والتي كانت ضرورية لتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها قد تحققت، لم تكن تعمل بفاعلية، من جميع الجوانب الجوهرية؛ أو

(د) أنه غير قادر على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة،

فيجب أن يكون رأي مراجع المنشأة الخدمية مُعدلاً، ويجب أن يتضمن تقرير التأكيد لمراجع المنشأة الخدمية قسماً يحتوي على وصف واضح لجميع أسباب التعديل.

مسؤوليات الاتصال الأخرى

٥٦. إذا علم مراجع المنشأة الخدمية بحالات عدم التزام بالأنظمة واللوائح، أو حالات غش، أو أخطاء غير مصححة منسوبة للمنشأة الخدمية لا تُعد تافهة بشكل واضح، وقد تؤثر على منشأة أو أكثر من المنشآت المستفيدة، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يحدد ما إذا كان قد تم

الإبلاغ عن هذا الأمر على نحو مناسب للمنشآت المستفيدة المتأثرة. وإذا لم يكن قد تم الإبلاغ عن الأمر على هذا النحو، وكانت المنشأة الخدمية غير راغبة في القيام بذلك، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية اتخاذ التصرف المناسب. (راجع: الفقرة أ٥٣)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرتين ١، ٣)

أ١. الرقابة الداخلية هي آلية مصممة لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق الأهداف المتعلقة بإمكانية الاعتماد على التقرير المالي وفاعلية وكفاءة العمليات والالتزام بالأنظمة واللوائح المنطبقة. وقد تكون أدوات الرقابة المتعلقة بالعمليات وأهداف الالتزام في المنشأة الخدمية ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بالتقرير المالي في المنشأة المستفيدة. وقد تكون لتلك الأدوات الرقابية صلة بإقرارات تتناول العرض والإفصاح المتعلقين بأرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات، أو قد تكون لها صلة بالأدلة التي يُقوِّمها مراجع المنشأة المستفيدة أو يستخدمها في تطبيق إجراءات المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد تكون أدوات الرقابة المطبقة في منشأة خدمية تقدم خدمات صرف الرواتب ذات صلة بالمنشأة المستفيدة وذلك عندما تتعلق أدوات الرقابة بتحويل استقطاعات الرواتب في الوقت المحدد إلى السلطات الحكومية لأن التأخر في تحويل الاستقطاعات يمكن أن يؤدي إلى تحمل فوائد وغرامات من شأنها أن تؤدي إلى التزام على المنشأة المستفيدة. وبالمثل، قد تُعد أدوات الرقابة المطبقة في منشأة خدمية على إمكانية قبول المعاملات الاستثمارية من منظور تنظيمي ذات صلة بعرض وإفصاح المنشأة المستفيدة عن المعاملات وأرصدة الحسابات في قوائمها المالية. ويُعد تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة المطبقة في منشأة خدمية فيما يتعلق بالعمليات والالتزام من المرجح أن تكون ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بالتقرير المالي في منشأة مستفيدة، مسألة خاضعة للحكم المهني، مع الأخذ في الاعتبار أهداف الرقابة التي حددتها المنشأة الخدمية ومدى ملاءمة الضوابط.

أ٢. قد لا تكون المنشأة الخدمية قادرة على الإقرار بأن النظام مصمم بشكل مناسب وذلك، على سبيل المثال، عندما تشغِّل المنشأة الخدمية نظاماً من تصميم المنشأة المستفيدة أو نظاماً منصوصاً عليه في العقد المبرم بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية. وبسبب الصلة الوثيقة بين التصميم المناسب لأدوات الرقابة وفاعليتها التشغيلية، فإن عدم وجود بيان فيما يتعلق بمدى ملاءمة التصميم من المرجح أن يمنع مراجع المنشأة الخدمية من استنتاج أن أدوات الرقابة توفر تأكيداً معقولاً بأن أهداف الرقابة قد تم الوفاء بها، وبالتالي تمنعه من تكوين رأي في الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وكإجراء بديل، يمكن أن يختار المحاسب القانوني قبول تنفيذ ارتباط إجراءات متفق عليها لتنفيذ اختبارات على أدوات الرقابة، أو تنفيذ ارتباط تأكيد بموجب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) لاستنتاج ما إذا كانت أدوات الرقابة قد عملت حسب الوصف المذكور، وذلك استناداً إلى اختبارات أدوات الرقابة.

التعريفات (راجع: الفقرتين ٩(د)، ٩(ز))

أ٣. يشمل تعريف "أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية" الجوانب الخاصة بنظم معلومات المنشآت المستفيدة التي تصونها المنشأة الخدمية، وقد يشمل أيضاً الجوانب الخاصة بواحد أو أكثر من مكونات الرقابة الداخلية الأخرى في المنشأة الخدمية. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يشمل جوانب بيئة الرقابة والمتابعة وأنشطة الرقابة في المنشأة الخدمية عندما تكون لتلك الجوانب علاقة بالخدمات المقدمة. لكنه لا يشمل أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية، التي لا تتعلق بتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، على سبيل المثال، أدوات الرقابة المتعلقة بإعداد القوائم المالية الخاصة بالمنشأة الخدمية.

أ٤. عند استخدام الطريقة الشاملة، فإن المتطلبات الواردة في هذا المعيار تنطبق أيضاً على الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية من الباطن، بما في ذلك الحصول على الموافقة بشأن الأمور الواردة في الفقرات ١٣(ب)(١)-(٥) على النحو المنطبقة به على المنشأة الخدمية من الباطن بدلا من المنشأة الخدمية. ويستلزم تنفيذ الإجراءات في المنشأة الخدمية من الباطن التنسيق والاتصال بين المنشأة الخدمية والمنشأة الخدمية من الباطن ومراجع المنشأة الخدمية. وتكون الطريقة الشاملة مجدية بشكل عام فقط إذا كانت المنشأة الخدمية والمنشأة الخدمية من الباطن أطرافاً ذات علاقة، أو إذا كان العقد بين المنشأة الخدمية والمنشأة الخدمية من الباطن ينص على استخدامها.

المتطلبات المسلكية (راجع: الفقرة ١١)

أ٥. يخضع مراجع المنشأة الخدمية لمتطلبات الاستقلال ذات الصلة، والتي تتألف عادةً من معايير الاستقلال الدولية الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً. وعند تنفيذ ارتباط وفقاً لهذا المعيار، فإن الميثاق لا يتطلب من مراجع المنشأة الخدمية أن يكون مستقلاً عن كل منشأة مستفيدة.(*)

الإدارة والمكلفون بالحوكمة (راجع: الفقرة ١٢)

أ٦. تختلف هياكل الإدارة والحوكمة حسب الدولة والمنشأة، بما يعكس تأثيرات مثل الخلفيات الثقافية والنظامية المختلفة، وخصائص الحجم والملكية. ويعني مثل هذا التنوع أنه من غير الممكن لهذا المعيار تحديد الشخص أو الأشخاص الذين يجب أن يتواصل معهم مراجع المنشأة الخدمية بشأن أمور معينة في جميع عمليات الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد تكون المنشأة الخدمية قطاعاً من منشأة طرف ثالث وليست منشأة ذات كيان قانوني منفصل. وفي مثل هذه الحالات، قد يتطلب الأمر ممارسة الحكم المهني لتحديد موظفي الإدارة المناسبين أو المكلفين بالحوكمة الذين ستُطلب منهم الإفادات المكتوبة.

القبول والاستمرار

القدرات والكفاءة اللازمة لتنفيذ الارتباط (راجع: الفقرة ١٣(أ)(١))

أ٧. تتضمن القدرات والكفاءة ذات الصلة اللازمة لتنفيذ الارتباط أموراً مثل ما يلي:

- المعرفة بالصناعة ذات الصلة؛
- فهم تقنية ونظم المعلومات؛
- الخبرة في تقويم المخاطر المتعلقة بالتصميم المناسب لأدوات الرقابة؛
- الخبرة في تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة وتقويم النتائج.

بيان المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة ١٣(ب)(١))

أ٨. يمثل رفض المنشأة الخدمية تقديم بيان مكتوب، بعد موافقة مراجع المنشأة الخدمية على قبول الارتباط أو الاستمرار فيه، قيداً على النطاق يتسبب في انسحاب مراجع المنشأة الخدمية من الارتباط. وفي حالة عدم سماح الأنظمة أو اللوائح لمراجع المنشأة الخدمية بالانسحاب من الارتباط، يمتنع مراجع المنشأة الخدمة عن إبداء أي رأي.

الأساس المعقول لبيان المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة ١٣(ب)(٢))

أ٩. في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، يتضمن بيان المنشأة الخدمية بياناً بأن أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت تعمل بفاعلية خلال الفترة المحددة. وقد يكون هذا البيان مستنداً إلى أنشطة المتابعة المنفذة في المنشأة الخدمية. ومتابعة أدوات الرقابة هي آلية لتقييم فاعلية أدوات الرقابة على مدار الوقت. وتنطوي هذه الآلية على تقييم مدى فاعلية أدوات الرقابة في الوقت المناسب، والتعرف على أوجه القصور والتقرير عنها للأفراد المعنيين داخل المنشأة الخدمية، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة. وتقوم المنشأة الخدمية بمتابعة أدوات الرقابة من خلال أنشطة دائمة، أو تقويمات منفصلة، أو مزيج من كليهما. وكلما زادت درجة أنشطة المتابعة الدائمة وفاعليتها، قلت الحاجة لإجراء تقويمات منفصلة. وتكون أنشطة المتابعة الدائمة مدمجة غالباً في الأنشطة العادية المتكررة للمنشأة الخدمية وتتضمن الأنشطة الإدارية والإشرافية المنتظمة. وقد يساهم المراجعون الداخليون أو الموظفون الذين يؤدون وظائف مماثلة في متابعة أنشطة المنشأة الخدمية. وقد تتضمن أنشطة المتابعة أيضاً استخدام المعلومات المرسلة من أطراف خارجية، مثل شكاوى العملاء وملاحظات السلطات التنظيمية التي قد تشير إلى وجود مشكلات أو قد تسلط الضوء على جوانب بحاجة إلى التحسين. ولا يُعد قيام مراجع المنشأة الخدمية بتقديم تقرير عن مدى الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة بديلاً عن قيام المنشأة الخدمية بتطبيق الآليات الخاصة بها لتوفير أساس معقول لبيانها.

---

* يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

التعرف على المخاطر (راجع: الفقرة ١٣(ب)(٤))

أ١٠. كما هو مشار إليه في الفقرة ٩(ج)، ترتبط أهداف الرقابة بالمخاطر التي تسعى أدوات الرقابة للتخفيف من أثرها. فعلى سبيل المثال، يمكن التعبير عن خطر تسجيل معاملة بمبلغ خطأ أو في فترة خاطئة في صورة هدف من أهداف الرقابة مفاده تسجيل المعاملات بالمبلغ الصحيح وفي الفترة الصحيحة. وتُعد المنشأة الخدمية مسؤولة عن التعرف على المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها. وقد يكون لدى المنشأة الخدمية آلية رسمية أو غير رسمية للتعرف على المخاطر ذات الصلة. وقد تنطوي الآلية الرسمية على تقدير أهمية المخاطر التي تم التعرف عليها، وتقييم احتمالية وقوعها، واتخاذ قرار بشأن التصرفات اللازمة لمواجهتها. ومع ذلك، ونظراً لأن أهداف الرقابة تتعلق بالمخاطر التي تسعى أدوات الرقابة للتخفيف من أثرها، فإن التحديد المدروس لأهداف الرقابة عند تصميم وتنفيذ النظام الخاص بالمنشأة الخدمية قد يشتمل في حد ذاته على تطبيق آلية غير رسمية للتعرف على المخاطر ذات الصلة.

قبول التغيير في شروط الارتباط (راجع: الفقرة ١٤)

أ١١. قد لا يكون هناك مبرر معقول لطلب إدخال تغيير في نطاق الارتباط، على سبيل المثال، عندما يهدف الطلب إلى استبعاد أهداف رقابة معينة من نطاق الارتباط بسبب احتمال أن يكون رأي مراجع المنشأة الخدمية معدلاً؛ أو عندما تعتزم المنشأة الخدمية عدم تزويد مراجع المنشأة الخدمية بأحد البيانات المكتوبة ويكون الطلب مقدماً لتنفيذ الارتباط بموجب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠).

أ١٢. وقد يكون هناك مبرر معقول لطلب تغيير نطاق الارتباط، على سبيل المثال، عندما يكون الطلب مقدماً لاستبعاد منشأة خدمية من الباطن من الارتباط عندما لا تستطيع المنشأة الخدمية ترتيب وصول مراجع المنشأة الخدمية لهذه المنشأة الخدمية من الباطن، ويتم تغيير الطريقة المستخدمة للتعامل مع الخدمات التي تقدمها تلك المنشأة الخدمية من الباطن من الطريقة الشاملة إلى طريقة الاستثناء.

تقييم مدى مناسبة الضوابط (راجع: الفقرات ١٥–١٨)

أ١٣. يلزم أن تكون الضوابط متاحة للمستخدمين المستهدفين من أجل تمكينهم من فهم الأساس الذي أُعد استناداً إليه بيان المنشأة الخدمية عن العرض العادل لوصف النظام، ومدى مناسبة تصميم أدوات الرقابة، وأيضاً للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة في حالة إعداد تقرير من النوع (٢).

أ١٤. يتطلب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) من مراجع المنشأة الخدمية جملة أمور من بينها تحديد ما إذا كانت الضوابط التي سيتم استخدامها تُعد مناسبة، وتحديد مدى مناسبة الموضوع محل الارتباط.[١١] ويُعد الموضوع محل الارتباط هو الحالة الأساسية التي تحظى باهتمام مستخدمي تقرير التأكيد المستهدفين. ويحدد الجدول الآتي الموضوع والحد الأدنى من الضوابط لكل من الآراء في التقرير من النوع (٢) والتقرير من النوع (١).[١٢]

	الموضوع	الضوابط	التعليق
رأي حول العرض العادل لوصف نظام المنشأة الخدمية (التقارير من النوع (١) والنوع ٢)	نظام المنشأة الخدمية الذي من المرجح أن يكون ذا صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بالتقرير المالي في المنشآت المستفيدة والذي يغطيه تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية.	يكون الوصف معروضاً بشكل عادل في الحالات الآتية: (أ) إذا كان يعرض كيفية تصميم نظام المنشأة الخدمية وتطبيقه، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، الأمور المحددة في الفقرة ١٦(أ)(١)-(٨)؛ (ب) في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، إذا كان يتضمن التفاصيل ذات الصلة الخاصة بالتغييرات في نظام	قد تكون الصيغة المحددة للضوابط الخاصة بإبداء هذا الرأي بحاجة إلى تعديل حتى تكون متسقة مع الضوابط المفروضة، على سبيل المثال، بموجب نظام أو لائحة، أو المحددة من قبل مجموعات مستفيدة أو هيئة مهنية. ويحتوي المثال التوضيحي لبيان المنشأة الخدمية الوارد في الملحق الأول على أمثلة لضوابط تكوين هذا الرأي. وتقدم الفقرات أ٢١ – أ٢٤ إرشادات إضافية لتحديد ما إذا كان قد تم استيفاء هذه الضوابط. (في ضوء متطلبات معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، فإن معلومات

[١١] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرتان ٢٤(ب) و٤١

[١٢] "معلومات الموضوع" هي مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط، وبعبارة أخرى، المعلومات التي تنتج من تطبيق الضوابط على الموضوع محل الارتباط.

	الموضوع	الضوابط	التعليق	
		المنشأة الخدمية خلال الفترة التي يغطيها الوصف؛ (ج) إذا كان لا يغفل ذكر أو لا يحرِّف المعلومات ذات الصلة بنطاق نظام المنشأة الخدمية الذي يتم وصفه، مع الإقرار بأن الوصف مُعدّ لتلبية الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من المنشآت المستفيدة، وبالتالي، فإنه قد لا يتضمن كل جانب من جوانب نظام المنشأة الخدمية التي قد تراها كل منشأة مستفيدة مهمة في بيئتها الخاصة.	الموضوع لهذا الرأي هي وصف المنشأة الخدمية لنظامها وبيان المنشأة الخدمية بأن الوصف معروض بشكل عادل).	
الرأي في مدى مناسبة التصميم، والفاعلية التشغيلية (التقارير من النوع (٢))	مدى مناسبة التصميم والفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات الرقابية التي تُعد ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.	تكون أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب وذات فاعلية تشغيلية في الحالات الآتية: (أ) إذا كانت المنشأة الخدمية قد تعرفت على المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها؛ (ب) إذا كانت أدوات الرقابة المحددة في ذلك الوصف ستوفر، في حال عملها كما هو موضح، تأكيداً معقولاً بأن تلك المخاطر لا تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها؛ (ج) إذا كانت أدوات الرقابة مطبقة بصورة متسقة على النحو المصممة به طوال الفترة المحددة. ويشمل ذلك ما إذا كانت أدوات الرقابة اليدوية يقوم بتطبيقها أفراد لديهم الكفاءة والصلاحية المناسبة.	عندما تكون الضوابط مستوفاة لتكوين هذا الرأي، ستكون أدوات الرقابة قد وفرت تأكيداً معقولاً بأن أهداف الرقابة ذات العلاقة كانت متحققة طوال الفترة المحددة. (في ضوء متطلبات معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، فإن معلومات الموضوع لهذا الرأي هي بيان المنشأة الخدمية بأن أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب وتعمل بفاعلية).	تُعد أهداف الرقابة، المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، جزءاً من الضوابط لإبداء هذه الآراء. وسوف تختلف أهداف الرقابة المنصوص عليها من ارتباط لآخر. وإذا خلص مراجع المنشأة الخدمية، في إطار تكوين الرأي المتعلق بالوصف، إلى أن أهداف الرقابة المنصوص عليها غير معروضة بشكل عادل، فعندئذٍ لن تكون أهداف الرقابة تلك مناسبة كجزء من الضوابط لتكوين رأي سواءً في تصميم أدوات الرقابة أو في فاعليتها التشغيلية.
الرأي في مدى مناسبة التصميم (التقارير من النوع (١))	مدى مناسبة التصميم لتلك الأدوات الرقابية التي تُعد ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص	تكون أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب في الحالات الآتية: (أ) إذا كانت المنشأة الخدمية قد تعرفت على المخاطر التي تهدد	لا يقدم استيفاء هذه الضوابط في حد ذاته أي تأكيد على تحقق أهداف الرقابة لأنه لم يتم الوصول إلى أي	

	الموضوع	الضوابط	التعليق	
	عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.	تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها؛ (ب) إذا كانت أدوات الرقابة المحددة في ذلك الوصف ستوفر، في حال عملها كما هو موضح، تأكيداً معقولاً بأن تلك المخاطر لا تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها.	تأكيد عن تشغيل أدوات الرقابة. (في ضوء متطلبات معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، فإن معلومات الموضوع لهذا الرأي هي بيان المنشأة الخدمية بأن أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب).	

أ١٥. تحدد الفقرة ١٦(أ) عدداً من العناصر التي يتم إدراجها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، حسب مقتضى الحال. وقد لا تكون هذه العناصر مناسبة إذا لم يكن النظام الذي يتم وصفه نظاماً لمعالجة المعاملات، على سبيل المثال، إذا كان النظام يتعلق بأدوات الرقابة العامة المطبقة على استضافة أحد تطبيقات تقنية المعلومات، وليس أدوات الرقابة المدمجة في التطبيق نفسه.

الأهمية النسبية (راجع: الفقرتين ١٩، ٥٤)

أ١٦. عند تنفيذ ارتباط لإعداد تقرير عن أدوات الرقابة المطبقة في منشأة خدمية، يتعلق مفهوم الأهمية النسبية بالنظام الذي يتم التقرير عنه، وليس بالقوائم المالية للمنشآت المستفيدة. ويخطط مراجع المنشأة الخدمية وينفذ إجراءات لتحديد ما إذا كان وصف المنشأة الخدمية لنظامها معروضاً بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، وما إذا كانت أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية مصممة بشكل مناسب من جميع الجوانب الجوهرية، وفي حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، ما إذا كانت أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية من جميع الجوانب الجوهرية. ويأخذ مفهوم الأهمية النسبية في الحسبان أن تقرير التأكيد لمراجع المنشأة الخدمية يقدم معلومات عن نظام المنشأة الخدمية لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات لقطاع عريض من المنشآت المستفيدة ومراجعيها الذين يتوفر لديهم فهم للطريقة التي تم بها استخدام ذلك النظام.

أ١٧. تتضمن الأهمية النسبية فيما يتعلق بالعرض العادل لوصف المنشأة الخدمية لنظامها، وفيما يتعلق بتصميم أدوات الرقابة، النظر بشكل رئيسي في العوامل النوعية، على سبيل المثال: ما إذا كان الوصف يتضمن الجوانب المهمة لمعالجة المعاملات المهمة؛ وما إذا كان الوصف يغفل أو يحرف معلومات ذات صلة؛ وقدرة أدوات الرقابة حسب تصميمها على توفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة ستتحقق. وتتضمن الأهمية النسبية فيما يتعلق برأي مراجع المنشأة الخدمية في الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة النظر في كل من العوامل الكمية والنوعية، على سبيل المثال، معدل الانحراف الذي يمكن تحمله ومعدل الانحراف الذي تمت ملاحظته (أمر كمي)، وطبيعة وسبب أي انحراف تمت ملاحظته (أمر نوعي).

أ١٨. لا يتم تطبيق مفهوم الأهمية النسبية عند الإفصاح، في وصف اختبارات أدوات الرقابة، عن نتائج تلك الاختبارات عندما تكون هناك انحرافات قد تم تحديدها. وذلك لأنه في الظروف الخاصة بمنشأة مستفيدة معينة أو مراجع منشأة مستفيدة معين قد يكون لأحد الانحرافات أهمية لا تقتصر فقط على ما إذا كان الانحراف، في رأي مراجع المنشأة الخدمية، يمنع أو لا يمنع أداة الرقابة من العمل بفاعلية. فعلى سبيل المثال، قد يكون لأداة الرقابة التي يتعلق بها الانحراف أهمية خاصة في منع نوع معين من الأخطاء التي قد تكون جوهرية في الظروف الخاصة بالقوائم المالية للمنشأة المستفيدة.

التوصل إلى فهم لنظام المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة ٢٠)

أ١٩. يؤدي التوصل إلى فهم لنظام المنشأة الخدمية المشمول في نطاق الارتباط، بما في ذلك أدوات الرقابة، إلى مساعدة مراجع المنشأة الخدمية في:

- معرفة حدود ذلك النظام، والكيفية التي يتفاعل بها مع النظم الأخرى.

- تقييم ما إذا كان وصف المنشأة الخدمية يعرض بشكل عادل النظام الذي تم تصميمه وتطبيقه.
- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية على إعداد المنشأة الخدمية لبيانها.
- تحديد أدوات الرقابة التي تُعد ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.
- تقييم ما إذا كانت أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب.
- تقييم ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية، في حالة إعداد تقرير من النوع (٢).

أ٢٠. قد يكون من بين الإجراءات التي ينفذها مراجع المنشأة الخدمية للتوصل إلى هذا الفهم:

- الاستفسار من أولئك الأشخاص داخل المنشأة الخدمية الذين قد تتوفر لديهم معلومات ملائمة، بحسب حكم مراجع المنشأة الخدمية.
- ملاحظة العمليات والفحص المادي للمستندات والتقارير والسجلات المطبوعة والإلكترونية الخاصة بمعالجة المعاملات.
- الفحص المادي لمجموعة مختارة من الاتفاقيات بين المنشأة الخدمية والمنشآت المستفيدة لمعرفة الشروط المشتركة.
- إعادة تنفيذ إجراءات الرقابة.

الحصول على الأدلة المتعلقة بالوصف (راجع: الفقرتين ٢١، ٢٢)

أ٢١. يمكن أن يساعد النظر في الأسئلة الآتية مراجع المنشأة الخدمية في تحديد ما إذا كانت تلك الجوانب من الوصف المشمولة في نطاق الارتباط تُعد معروضة بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية:

- هل يتناول الوصف الجوانب الرئيسية للخدمة المقدمة (ضمن نطاق الارتباط)، التي يمكن بدرجة معقولة توقع أنها ستكون ذات صلة بالاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من مراجعي المنشآت المستفيدة عند التخطيط لعمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المستفيدة؟
- هل الوصف مُعد بمستوى من التفصيل يمكن بدرجة معقولة توقع أن يوفر لقطاع عريض من مراجعي المنشآت المستفيدة معلومات كافية للتوصل إلى فهم للرقابة الداخلية وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)؟[١٣] ولا يلزم أن يتناول الوصف كل جانب من جوانب تشغيل المنشأة الخدمية أو الخدمات المقدمة منها للمنشآت المستفيدة، ولا يلزم أن يكون الوصف مفصلاً كثيراً لدرجة تتيح للقارئ أن يخل بالأمن أو أدوات الرقابة الأخرى في المنشأة الخدمية.
- هل الوصف مُعد بطريقة لا تغفل أو تحرف المعلومات التي قد تؤثر على الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من مراجعي المنشآت المستفيدة، على سبيل المثال، هل يحتوي الوصف على أي حالات إغفال أو عدم دقة كبيرة في المعالجة يعلم بها مراجع المنشأة الخدمية؟
- عندما يتم استبعاد بعض أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها من نطاق الارتباط، هل يحدد الوصف بوضوح الأهداف المستبعدة؟
- هل تم تطبيق أدوات الرقابة المحددة في الوصف؟
- هل تم وصف أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة، إن وجدت، بشكل كاف؟ في معظم الحالات، تفيد صياغة وصف أهداف الرقابة بأن أهداف الرقابة يمكن تحقيقها من خلال التشغيل الفعّال لأدوات الرقابة التي تطبقها المنشأة الخدمية وحدها. لكن في بعض الحالات، لا يمكن تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها من خلال المنشأة الخدمية وحدها، بسبب أن تحقيق هذه الأهداف يتطلب أدوات رقابة معينة يتم تطبيقها من قبل المنشآت المستفيدة. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما يتم تحديد أهداف الرقابة من قبل سلطة تنظيمية. وعندما لا يتضمن الوصف أدوات الرقابة

[١٣] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"

المكملة في المنشأة المستفيدة، يحدد الوصف بشكل منفصل أدوات الرقابة بالإضافة إلى أهداف الرقابة المحددة التي لا يمكن تحقيقها عن طريق المنشأة الخدمية وحدها.

- في حالة استخدام الطريقة الشاملة، هل يحدد الوصف بشكل منفصل أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية، وأدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن؟ وفي حالة استخدام طريقة الاستثناء، هل يحدد الوصف المهام التي نفذتها المنشأة الخدمية من الباطن؟ وعند استخدام طريقة الاستثناء، لا يحتاج الوصف إلى بيان المعالجة أو أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن بشكل مفصل.

أ٢٢. قد يكون من بين الإجراءات التي ينفذها مراجع المنشأة الخدمية لتقويم العرض العادل للوصف:

- النظر في طبيعة المنشآت المستفيدة وكيف يمكن أن تؤثر عليها الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية، على سبيل المثال، ما إذا كانت المنشآت المستفيدة تنتمي إلى صناعة معينة، وما إذا كان يتم تنظيمها من قبل أجهزة حكومية.
- قراءة العقود القياسية، أو الشروط القياسية للعقود، (إن وجدت) لدى المنشآت المستفيدة لفهم الالتزامات التعاقدية للمنشأة الخدمية.
- ملاحظة الإجراءات التي ينفذها موظفو المنشأة الخدمية.
- الاطلاع على أدلة السياسات والإجراءات ووثائق النظم الأخرى في المنشأة الخدمية، على سبيل المثال، مخططات سير العمل والتقارير السردية.

أ٢٣. تتطلب الفقرة ٢١(أ) من مراجع المنشأة الخدمية تقويم ما إذا كانت أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها تُعد معقولة في ظل الظروف القائمة. ويمكن أن يساعد النظر في الأسئلة الآتية مراجع المنشأة الخدمية في هذا التقويم:

- هل أهداف الرقابة المنصوص عليها محددة من قبل المنشأة الخدمية أم من قبل أطراف خارجية كسلطة تنظيمية أو مجموعة مستفيدة أو جهة مهنية تتبع آلية عمل شفافة؟
- عندما تكون أهداف الرقابة المنصوص عليها محددة من قبل المنشأة الخدمية، فهل تتعلق أهداف الرقابة بأنواع الإقرارات التي ترد عادةً في قطاع عريض من القوائم المالية للمنشآت المستفيدة والتي يمكن بدرجة معقولة توقع أن تتعلق بها أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية؟ ورغم أن مراجع المنشأة الخدمية لن يكون قادراً في العادة على تحديد كيف أن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تتعلق على وجه التحديد بالإقرارات الواردة في القوائم المالية لكل منشأة من المنشآت المستفيدة، إلا أنه يتم استخدام فهم مراجع المنشأة الخدمية لطبيعة نظام المنشأة الخدمية، بما في ذلك أدوات الرقابة، والخدمات التي يتم تقديمها لتحديد أنواع الإقرارات التي من المرجح أن تتعلق بها أدوات الرقابة تلك.
- عندما تكون أهداف الرقابة المنصوص عليها محددة من قبل المنشأة الخدمية، فهل هذه الأهداف تعتبر مكتملة؟ ويمكن أن يؤدي ذكر مجموعة كاملة من أهداف الرقابة إلى تزويد قطاع عريض من مراجعي المنشآت المستفيدة بإطار لتقييم تأثير أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية على الإقرارات التي ترد عادة في القوائم المالية للمنشآت المستفيدة.

أ٢٤. قد تكون إجراءات مراجع المنشأة الخدمية لتحديد ما إذا كان نظام المنشأة الخدمية قد تم تطبيقه مشابهة لإجراءاته الخاصة بالتوصل إلى فهم لذلك النظام، وقد يتم تنفيذ كلا النوعين من هذه الإجراءات بشكل متزامن. وقد تتضمن أيضاً تتبعاً للبنود خلال نظام المنشأة الخدمية، وفي حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، قد تتضمن استفسارات محددة بشأن التغييرات في أدوات الرقابة التي كانت مطبقة خلال الفترة. ويتم تضمين التغييرات التي تعد مهمة للمنشآت المستفيدة أو مراجعيها في وصف نظام المنشأة الخدمية.

الحصول على الأدلة المتعلقة بتصميم أدوات الرقابة (راجع: الفقرتين ٢٣، ٢٨(ب))

أ٢٥. من وجهة نظر المنشأة المستفيدة أو مراجع المنشأة المستفيدة، تكون أداة الرقابة مصممة بشكل مناسب إذا كانت ستوفر، منفردة أو بالاقتران مع أدوات الرقابة الأخرى، عند الالتزام بها بصورة مرضية، تأكيداً معقولاً بمنع التحريفات الجوهرية، أو اكتشافها وتصحيحها. ومع ذلك، فإن المنشأة الخدمية أو مراجع المنشأة الخدمية، لا يعلم بالظروف القائمة في كل منشأة من المنشآت المستفيدة التي من شأنها أن تحدد ما إذا كان التحريف الناتج عن الانحراف في إحدى أدوات الرقابة يُعد جوهرياً أم لا لتلك المنشآت المستفيدة. وبالتالي، فمن وجهة نظر مراجع المنشأة

الخدمية، تُعد أداة الرقابة مصممة بشكل مناسب إذا كانت ستوفر، منفردة أو بالاقتران مع أدوات الرقابة الأخرى، عند الالتزام بها بصورة مرضية، تأكيداً معقولاً بتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.

أ٢٦. قد يأخذ مراجع المنشأة الخدمية في الحسبان استخدام مخططات سير العمل والاستبيانات، أو جداول القرارات لتسهيل فهمه لتصميم أدوات الرقابة.

أ٢٧. قد تتألف أدوات الرقابة من عدد من الأنشطة الموجهة لتحقيق هدف الرقابة. وبالتالي، ففي حالة تقويم مراجع المنشأة الخدمية لأنشطة معينة على أنها غير فاعلة في تحقيق هدف رقابة معين، فإن وجود أنشطة أخرى قد يسمح لمراجع المنشأة الخدمية باستنتاج أن أدوات الرقابة المتعلقة بهدف الرقابة تُعد مصممة بشكل مناسب.

الحصول على الأدلة المتعلقة بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة

تقييم الفاعلية التشغيلية (راجع: الفقرة ٢٤)

أ٢٨. من وجهة نظر المنشأة المستفيدة أو مراجع المنشأة المستفيدة، فإن أداة الرقابة تُعد ذات فاعلية تشغيلية إذا كانت توفر، منفردة أو بالاقتران مع أدوات الرقابة الأخرى، تأكيداً معقولاً بمنع التحريفات الجوهرية، سواء كانت بسبب غش أو خطأ، أو تأكيداً معقولاً باكتشافها وتصحيحها. ومع ذلك، فإن المنشأة الخدمية أو مراجع المنشأة الخدمية، لا يعلم بالظروف القائمة في كل منشأة من المنشآت المستفيدة التي من شأنها أن تحدد ما إذا كان التحريف الناتج عن الانحراف في إحدى أدوات الرقابة قد وقع، وإذا كان قد وقع، فتحديد ما إذا كان التحريف جوهرياً. وبالتالي، فمن وجهة نظر مراجع المنشأة الخدمية، تُعد أداة الرقابة ذات فاعلية تشغيلية إذا كانت ستوفر، منفردة أو بالاقتران مع أدوات الرقابة الأخرى، تأكيداً معقولاً بتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها. وبالمثل، فإن المنشأة الخدمية أو مراجع المنشأة الخدمية ليس في وضع يتيح له تحديد ما إذا كان أي انحراف تم ملاحظته في أدوات الرقابة من شأنه أن يؤدي إلى تحريف جوهري من وجهة نظر كل منشأة من المنشآت المستفيدة.

أ٢٩. لا يُعد التوصل إلى فهم كافٍ لأدوات الرقابة لتكوين رأي بشأن مدى مناسبة تصميمها دليلاً كافياً فيما يتعلق بفاعليتها التشغيلية، ما لم تكن هناك بعض الأتمتة التي توفر الاتساق في تشغيل أدوات الرقابة حسبما تم تصميمها وتطبيقها. فعلى سبيل المثال، لا يوفر الحصول على معلومات عن تطبيق أداة رقابة يدوية في نقطة زمنية معينة دليلاً على عمل أداة الرقابة في أوقات أخرى. ومع ذلك، ونظراً للاتساق الملازم للمعالجة باستخدام تقنية المعلومات، فإن تنفيذ الإجراءات لتحديد تصميم إحدى أدوات الرقابة الآلية وما إذا كانت قد تم تطبيقها، قد يكون بمثابة دليل على الفاعلية التشغيلية لتلك الأداة، وذلك اعتماداً على تقييم واختبار مراجع المنشأة الخدمية لأدوات الرقابة الأخرى، كتلك المطبقة على التغييرات في البرامج.

أ٣٠. حتى يكون التقرير من النوع (٢) مفيداً لمراجعي المنشآت المستفيدة فإنه يغطي عادة مدة لا تقل عن ستة أشهر. وإذا كانت المدة أقل من ستة أشهر، فقد يرى مراجع المنشأة الخدمية أنه من المناسب توضيح أسباب تقصير الفترة في تقرير التأكيد الصادر عنه. ومن بين الظروف التي قد تؤدي إلى صدور تقرير يغطي فترة أقل من ستة أشهر ما يكون (أ) عندما يتم تكليف مراجع المنشأة الخدمية في وقت قريب من التاريخ الذي من المقرر أن يصدر فيه التقرير عن أدوات الرقابة؛ أو (ب) عندما تكون المنشأة الخدمية (أو نظام أو تطبيق معين) قيد العمل منذ أقل من ستة أشهر؛ أو (ج) عندما تكون هناك تغييرات كبيرة قد طرأت على أدوات الرقابة، ويكون من غير الممكن عملياً الانتظار ستة أشهر قبل صدور التقرير أو إصدار تقرير يغطي النظام قبل التغييرات وبعدها.

أ٣١. قد لا تخلّف بعض إجراءات الرقابة وراءها دليلاً على تشغيلها يمكن اختباره في تاريخ لاحق، وبناءً عليه، قد يجد مراجع المنشأة الخدمية أنه من الضروري اختبار الفاعلية التشغيلية لتلك الإجراءات في أوقات مختلفة طوال فترة التقرير.

أ٣٢. يقدم مراجع المنشأة الخدمية رأياً حول الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة طوال كل فترة، وبالتالي، يحتاج مراجع المنشأة الخدمية إلى الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة عن تشغيل أدوات الرقابة خلال الفترة الحالية لإبداء ذلك الرأي. ومع ذلك، فإن معرفة الانحرافات التي لوحظت في الارتباطات السابقة قد تؤدي بمراجع المنشأة الخدمية إلى توسيع مدى الاختبار خلال الفترة الحالية.

اختبار أدوات الرقابة غير المباشرة (راجع: الفقرة ٢٥(ب))

أ٣٣. في بعض الظروف، قد يكون من الضروري الحصول على أدلة تدعم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة غير المباشرة. فعلى سبيل المثال، عندما يقرر مراجع المنشأة الخدمية اختبار فاعلية فحص تم لتقارير الاستثناءات التي تتناول بالتفصيل المبيعات الزائدة عن حدود الائتمان

المصرح بها، يكون الفحص الذي تم وما يتعلق به من متابعة هو أداة الرقابة ذات الصلة المباشرة بعمل مراجع المنشأة الخدمية. وتُوصَف أدوات الرقابة المطبقة على دقة المعلومات الواردة في التقارير (على سبيل المثال، أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات) بأنها أدوات رقابة "غير مباشرة".

أ٣٤. نظراً للاتساق الملازم للمعالجة بتقنية المعلومات، فإن الأدلة على تطبيق أداة رقابة آلية على التطبيقات، عند أخذها في الحسبان مع الأدلة المتعلقة بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة العامة للمنشأة الخدمية، قد توفر أيضاً أدلة أساس عن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة.

وسائل اختيار بنود للاختبار (راجع: الفقرتين ٢٥(ج)، ٢٧)

أ٣٥. الوسائل المتاحة لمراجع المنشأة الخدمية لاختيار بنود للاختبار هي:

(أ) اختيار جميع البنود (التحقق التام). قد يكون ذلك مناسباً لاختبار أدوات الرقابة التي يتم تطبيقها بشكل غير متكرر، على سبيل المثال، بشكل ربع سنوي، أو عندما تجعل الأدلة المتعلقة بتطبيق أداة الرقابة التحقق التام إجراءً يحظى بالكفاءة؛

(ب) اختيار بنود معينة. قد يكون ذلك مناسباً عندما لا يكون من الكفاءة استخدام أسلوب التحقق التام ولا تكون العينات فعّالة، مثل اختبار أدوات الرقابة التي لا تُطبَّق بشكل متكرر بما يكفي لتوفير مجتمع عينة كبير لاختيار العينة، على سبيل المثال، أدوات الرقابة التي يتم تطبيقها شهرياً أو أسبوعياً؛

(ج) استخدام العينات. قد يكون ذلك مناسباً لاختبار أدوات الرقابة التي يتم تطبيقها بشكل متكرر بطريقة موحدة، والتي تخلّف وراءها أدلة وثائقية على تطبيقها.

أ٣٦. رغم أن التحقق الانتقائي من بنود معينة غالباً ما يكون وسيلة فعّالة للحصول على الأدلة، فإن ذلك لا يشكل استخداماً لمبدأ العينات. ولا يمكن تعميم نتائج الإجراءات المطبقة على البنود المختارة بهذه الطريقة على مجتمع العينة بالكامل؛ وبناءً عليه، فإن التحقق الانتقائي من بنود معينة لا يوفر أدلة فيما يتعلق بباقي مجتمع العينة. وفي المقابل، يهدف استخدام العينات إلى التمكين من استنباط استنتاجات عن مجتمع عينة بالكامل على أساس اختبار عينة مسحوبة منه.

عمل وظيفة المراجعة الداخلية

التوصل إلى فهمٍ لوظيفة المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة ٣٠)

أ٣٧. قد تكون وظيفة المراجعة الداخلية مسؤولة عن تقديم التحليلات والتقويمات والتأكيدات والتوصيات وغيرها من المعلومات للإدارة والمكلفين بالحوكمة. وقد تنفذ وظيفة المراجعة الداخلية في منشأة خدمية أنشطة تتعلق بنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة الخدمية، أو أنشطة تتعلق بالخدمات والنظم، بما في ذلك أدوات الرقابة، التي توفرها المنشأة الخدمية للمنشآت المستفيدة.

تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل المراجعين الداخليين ومدى ذلك الاستخدام (راجع: الفقرة ٣٣)

أ٣٨. عند تحديد التأثير المقرر لعمل المراجعين الداخليين على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراجع المنشأة الخدمية، قد تشير العوامل الآتية إلى ضرورة تنفيذ إجراءات مختلفة أو إجراءات أقل شمولاً مما لو كان الأمر بخلاف ذلك:

- أن يكون العمل المحدد الذي نفذه، أو الذي سينفذه، المراجعون الداخليون محدوداً جداً في طبيعته ونطاقه.
- أن يتعلق عمل المراجعين الداخليين بأدوات الرقابة التي تعد أقل أهمية لاستنتاجات مراجع المنشأة الخدمية.
- ألا يتطلب العمل الذي نفذه، أو الذي سينفذه، المراجعون الداخليون أحكاماً شخصية أو معقدة.

استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة ٣٤)

أ٣٩. ستعتمد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراجع المنشأة الخدمية التي ينفذها على عمل محدد للمراجعين الداخليين على تقييم مراجع المنشأة الخدمية لأهمية ذلك العمل لاستنتاجات مراجع المنشأة الخدمية (على سبيل المثال، أهمية المخاطر التي تسعى أدوات الرقابة التي تم اختبارها للتخفيف من أثرها)، وتقويم وظيفة المراجعة الداخلية وتقويم العمل المحدد للمراجعين الداخليين. وقد تشمل تلك الإجراءات:

- التحقق من البنود التي تحقق منها بالفعل المراجعون الداخليون؛

- التحقق من بنود أخرى مشابهة؛
- ملاحظة الإجراءات التي نفذها المراجعون الداخليون.

التأثير على تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية (راجع: الفقرتين ٣٦، ٣٧)

أ٤٠. بغض النظر عن درجة استقلالية وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية، فإن تلك الوظيفة غير مستقلة عن المنشأة الخدمية بالمقارنة مع ما هو مطلوب من مراجع المنشأة الخدمية عند تنفيذ الارتباط. ويتحمل مراجع المنشأة الخدمية وحده المسؤولية عن الرأي الذي أبداه في تقرير تأكيده، ولا يحد من تلك المسؤولية استخدام مراجع المنشأة الخدمية لعمل المراجعين الداخليين.

أ٤١. يمكن لمراجع المنشأة الخدمية أن يقدم وصفه للعمل الذي نفذته وظيفة المراجعة الداخلية بعدة طرق منها، على سبيل المثال:

- عن طريق تضمين مقدمة لوصف اختبارات أدوات الرقابة مع الإشارة إلى أنه قد تم استخدام عمل معين من أعمال وظيفة المراجعة الداخلية عند تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة.
- نسبة اختبارات بعينها إلى المراجعة الداخلية.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرتين ٣٨، ٤٠)

أ٤٢. تُعد الإفادات المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرة ٣٨ منفصلة عن بيان المنشأة الخدمية، وتُقدم بالإضافة إليه، حسب التعريف الوارد في الفقرة ٩(س).

أ٤٣. إذا لم تقدم المنشأة الخدمية الإفادات المكتوبة المطلوبة وفقاً للفقرة ٣٨(ج) من هذا المعيار، فقد يكون من المناسب تعديل رأي مراجع المنشأة الخدمية وفقاً للفقرة ٥٥(د) من هذه المعيار.

المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة ٤٢)

أ٤٤. يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة ألا يقترن اسم مراجع المنشأة الخدمية بمعلومات يعتقد مراجع المنشأة الخدمية أنها:

(أ) تحتوي على إفادات خاطئة أو مضللة بشكلٍ جوهري؛ أو

(ب) تحتوي على إفادات أو معلومات معدة بإهمال؛ أو

(ج) تغفل أو تحجب معلومات ضرورية عندما يكون ذلك الإغفال أو الحجب مضللاً.[١٤]

وإذا كان المستند الذي يحتوي على وصف المنشأة الخدمية لنظامها وتقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية يحتوي أيضاً على معلومات أخرى ذات توجه مستقبلي مثل خطط التعافي من الكوارث أو الطوارئ، أو خطط لإدخال تعديلات على النظام استجابة للانحرافات التي تم تحديدها في تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية، أو مطالبات ذات طابع ترويجي لا يمكن إثباتها بدرجة معقولة، يمكن لمراجع المنشأة الخدمية أن يطلب إزالة تلك المعلومات أو إعادة عرضها.

أ٤٥. إذا رفضت المنشأة الخدمية إزالة المعلومات الأخرى أو إعادة عرضها، فمن بين التصرفات الإضافية التي قد تكون مناسبة في هذه الحالة، على سبيل المثال:

- مطالبة المنشأة الخدمية بأن تتشاور مع مستشارها القانوني بشأن التصرف المناسب.
- وصف عدم الاتساق الجوهري أو التحريف الجوهري للحقائق في تقرير التأكيد.
- حجب تقرير التأكيد حتى يتم حل هذه الأمر.
- الانسحاب من الارتباط.

[١٤] الميثاق الدولي، الفقرة ي٢/١١١

التوثيق (راجع: الفقرة ٥١)

أ٤٦. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) (أو المتطلبات المهنية، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار) من المكتب تحديد هدف للجودة يتناول جمع الوثائق الخاصة بتوثيق أعمال الارتباط في الوقت المحدد بعد تاريخ تقرير الارتباط.[١٥] والحدّ الزمني المناسب لاستكمال جمع ملف الارتباط النهائي هو عادةً ٦٠ يوماً بحد أقصى من تاريخ تقرير مراجع المنشأة الخدمية.[١٦]

إعداد تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية

محتوى تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة ٥٣)

أ٤٧. يحتوي الملحقان الأول والثاني على أمثلة توضيحية لتقارير تأكيد مراجعي المنشآت الخدمية وما يتعلق بها من بيانات للمنشآت الخدمية.

المستخدمون المستهدفون وأغراض تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة ٥٣(هـ))

أ٤٨. تُعد الضوابط المستخدمة لارتباطات إعداد تقرير عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية ملائمة فقط لأغراض توفير معلومات عن نظام المنشأة الخدمية، بما في ذلك أدوات الرقابة، لأولئك الذين لديهم فهم للكيفية التي تم بها استخدام النظام لإعداد التقارير المالية من جانب المنشآت المستفيدة. ووفقاً لذلك، يتم النص على هذا في تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية. وإضافةً لذلك، قد يرى مراجع المنشأة الخدمية أنه من المناسب استخدام صيغة تقيد على وجه الخصوص توزيع تقرير التأكيد على غير المستخدمين المستهدفين، أو استخدامه من قبل آخرين، أو استخدامه لأغراض أخرى.

وصف اختبارات أدوات الرقابة (راجع: الفقرة ٥٤)

أ٤٩. عند وصف طبيعة اختبارات أدوات الرقابة لتقرير من النوع (٢)، فمما يساعد قرّاء تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية أن يقوم مراجع المنشأة الخدمية بتضمين ما يلي:

- نتائج جميع الاختبارات التي تم فيها تحديد انحرافات، حتى لو تم تحديد أدوات الرقابة الأخرى التي تسمح لمراجع المنشأة الخدمية باستنتاج أن هدف الرقابة ذي الصلة قد تحقق أو تم لاحقاً إزالة أداة الرقابة التي تم اختبارها من وصف المنشأة الخدمية لنظامها.
- معلومات عن العوامل المسببة للانحرافات التي تم تحديدها، بقدر تحديد مراجع المنشأة الخدمية لتلك العوامل.

الرأي المعدل (راجع: الفقرة ٥٥)

أ٥٠. يحتوي الملحق الثالث على أمثلة توضيحية للعناصر الخاصة بتقارير التأكيد المعدلة لمراجع المنشأة الخدمية.

أ٥١. حتى لو أبدى مراجع المنشأة الخدمية رأياً معارضاً أو امتنع عن إبداء رأي، فقد يكون من المناسب أن يوضح في فقرة أساس التعديل أسباب أي أمور أخرى يكون على علم بها كانت ستتطلب تعديلاً في الرأي، والتأثيرات المترتبة عليها.

أ٥٢. عند الامتناع عن إبداء رأي بسبب قيد على النطاق، فليس من المناسب عادةً تحديد الإجراءات التي تم تنفيذها ولا تضمين عبارات تصف خصائص ارتباط مراجع المنشأة الخدمية؛ إذ قد يؤدي القيام بذلك إلى حجب حقيقة الامتناع عن إبداء رأي.

مسؤوليات الاتصال الأخرى (راجع: الفقرة ٥٦)

أ٥٣. قد يكون من بين التصرفات المناسبة للاستجابة للظروف المحددة في الفقرة ٥٦، القيام بما يلي ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح:

- الحصول على مشورة قانونية بشأن تبعات مختلف التصرفات.
- الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المنشأة الخدمية.
- تحديد ما إذا كان من المناسب الاتصال بأطراف ثالثة (على سبيل المثال، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات

[١٥] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٣١(و)

[١٦] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة أ٨٣

الصلة أن يقوم مراجع المنشأة الخدمية بالتقرير لسلطة معنية خارج المنشأة أو التقرير للمراجع الخارجي الخاص بالمنشأة الخدمية،[١٧] أو قد تفرض الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجبها في ظل الظروف القائمة القيام بمثل هذا التقرير).

- تعديل رأي مراجع المنشأة الخدمية، أو إضافة فقرة أمر آخر.
- الانسحاب من الارتباط.

[١٧] انظر على سبيل المثال الفقرات ي٣١/٣٦٠-ي٣٥/٣٦٠ ت١ من الميثاق الدولي.

الملحق الأول

(راجع: الفقرة أ٤٧)

مثال لبيانات المنشأة الخدمية

الأمثلة الآتية من بيانات المنشأة الخدمية هي للاسترشاد فقط، ولا يقصد منها أن تكون شاملة أو أن تنطبق على جميع الحالات.

مثال (١): بيان لمنشأة خدمية من النوع (٢)

بيان من المنشأة الخدمية

تم إعداد الوصف المرفق للعملاء الذين قاموا باستخدام نظام *[نوع أو اسم النظام]* ومراجعيهم الذين يتوفر لديهم فهم كاف للاطلاع على الوصف، وتتوفر لديهم أيضاً معلومات أخرى من بينها معلومات عن أدوات الرقابة التي يطبقها العملاء أنفسهم، وذلك عند تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية للعملاء. نؤكد نحن *[اسم المنشأة]* ما يلي:

(أ) أن الوصف المرفق الوارد في الصفحات *[ب ب - ج ج]* يعرض بشكل عادل نظام *[نوع أو اسم النظام]* لمعالجة معاملات العملاء طوال الفترة من *[التاريخ]* إلى *[التاريخ]*. وتمثلت الضوابط المستخدمة في إعداد هذا البيان فيما يلي:

(١) أن يعرض الوصف المرفق كيفية تصميم وتطبيق النظام، بما في ذلك:

- أنواع الخدمات المقدمة، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، فئات المعاملات التي تمت معالجتها.
- الإجراءات في كل من نظم تقنية المعلومات والنظم اليدوية، التي تم بها إنشاء تلك المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها عند الضرورة، ونقلها إلى التقارير المعدة للعملاء.
- السجلات المحاسبية ذات العلاقة والمعلومات الداعمة والحسابات المحددة التي تُستخدم لإنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها؛ ويشمل هذا تصحيح المعلومات الخاطئة وكيفية نقل المعلومات إلى التقارير المعدة للعملاء.
- الكيفية التي تعامل بها النظام مع الأحداث والظروف المُهمة بخلاف المعاملات.
- الآلية المستخدمة لإعداد التقارير للعملاء.
- أهداف الرقابة ذات الصلة وأدوات الرقابة المُصممة لتحقيق تلك الأهداف.
- أدوات الرقابة التي افترضنا، عند تصميم النظام، أنها ستُتطبق من قبل المنشآت المستفيدة، وهذه الأدوات تم تحديدها، إذا كانت ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة المذكورة في الوصف المرفق، إلى جانب أهداف الرقابة المحددة التي لا يمكن أن نحققها بمفردنا.
- الجوانب الأخرى لبيئة الرقابة لدينا، وآلية تقييم المخاطر، ونظام المعلومات (بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة) والاتصال وأنشطة الرقابة ومتابعة أدوات الرقابة التي كانت ذات صلة بمعالجة معاملات العملاء والتقرير عنها.

(٢) أن يتضمن الوصف المرفق التفاصيل ذات الصلة للتغييرات التي طرأت على نظام المنشأة الخدمية خلال الفترة من *[التاريخ]* إلى *[التاريخ]*.

(٣) ألا يُغفل أو يحرِّف الوصف المرفق المعلومات ذات الصلة بنطاق النظام الموصوف، مع الإقرار بأن الوصف مُعدّ لتلبية الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من العملاء ومراجعيهم، وبالتالي، فإنه قد لا يتضمن كل جانب من جوانب النظام التي قد يراها كل عميل مهمة في بيئته الخاصة.

(ب) أن أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف المرفق قد تم تصميمها بشكل سليم وكانت تعمل بفاعلية طوال الفترة من *[التاريخ]* إلى *[التاريخ]*. وتمثلت الضوابط المستخدمة في إعداد هذا البيان فيما يلي:

(١) أن تكون المخاطر التي هددت تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف قد تم التعرف عليها؛

(٢) أن توفر أدوات الرقابة المحددة، في حال عملها كما هو موضح، تأكيداً معقولاً بأن تلك المخاطر لم تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها؛

(٣) أن تكون أدوات الرقابة مطبقة بشكل متسق على النحو المصممة به، بما في ذلك أن تكون أدوات الرقابة اليدوية قد تم تطبيقها من قبل أفراد لديهم الكفاءة والسلطة المناسبة، طوال الفترة من *[التاريخ]* إلى *[التاريخ]*.

مثال (٢): بيان لمنشأة خدمية من النوع (١)

تم إعداد الوصف المرفق للعملاء الذين قاموا باستخدام نظام *[نوع أو اسم النظام]* ومراجعيهم الذين يتوفر لديهم فهم كاف للاطلاع على الوصف، وتتوفر لديهم أيضاً معلومات أخرى من بينها معلومات عن أدوات الرقابة التي يطبقها العملاء أنفسهم، وذلك عند التوصل إلى فهم لنظام المعلومات ذي الصلة بالتقرير المالي الخاص بالعملاء. نؤكد نحن *[اسم المنشأة]* ما يلي:

(أ) أن الوصف المرفق الوارد في الصفحات *[ب ب - ج ج]* يعرض بشكل عادل نظام *[نوع أو اسم النظام]* لمعالجة معاملات العملاء كما في *[التاريخ]*. وتمثلت الضوابط المستخدمة في إعداد هذا البيان فيما يلي:

(١) أن يعرض الوصف المرفق كيفية تصميم وتطبيق النظام، بما في ذلك:

- أنواع الخدمات المقدمة، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، فئات المعاملات التي تمت معالجتها.
- الإجراءات في كل من نظم تقنية المعلومات والنظم اليدوية، التي تم بها إنشاء تلك المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها عند الضرورة، ونقلها إلى التقارير المعدة للعملاء.
- السجلات المحاسبية ذات العلاقة والمعلومات الداعمة والحسابات المحددة التي تُستخدم لإنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها؛ ويشمل هذا تصحيح المعلومات الخاطئة وكيفية نقل المعلومات إلى التقارير المعدة للعملاء.
- الكيفية التي تعامل بها النظام مع الأحداث والظروف المُهمة بخلاف المعاملات.
- الآلية المستخدمة لإعداد التقارير للعملاء.
- أهداف الرقابة ذات الصلة وأدوات الرقابة المُصممة لتحقيق تلك الأهداف.
- أدوات الرقابة التي افترضنا، عند تصميم النظام، أنها ستُتطبق من قبل المنشآت المستفيدة، وهذه الأدوات تم تحديدها، إذا كانت ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة المذكورة في الوصف المرفق، إلى جانب أهداف الرقابة المحددة التي لا يمكن أن نحققها بمفردنا.
- الجوانب الأخرى لبيئة الرقابة لدينا، وآلية تقييم المخاطر، ونظام المعلومات (بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة) والاتصال وأنشطة الرقابة ومتابعة أدوات الرقابة التي كانت ذات صلة بمعالجة معاملات العملاء والتقرير عنها.

(٢) ألا يُغفل أو يحرِّف الوصف المرفق المعلومات ذات الصلة بنطاق النظام الموصوف، مع الإقرار بأن الوصف مُعدّ لتلبية الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من العملاء ومراجعيهم، وبالتالي، فإنه قد لا يتضمن كل جانب من جوانب النظام التي قد يراها كل عميل مهمة في بيئته الخاصة.

(ب) أن أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف المرفق كانت مصممة بشكل مناسب كما في *[التاريخ]*. وتمثلت الضوابط المستخدمة في إعداد هذا البيان فيما يلي:

(١) أن تكون المخاطر التي هددت تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف قد تم التعرف عليها؛

(٢) أن توفر أدوات الرقابة المحددة، في حال عملها كما هو موضح، تأكيداً معقولاً بأن تلك المخاطر لم تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة أ٤٧)

أمثلة توضيحية لتقارير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية

الأمثلة التوضيحية الآتية للتقارير هي للاسترشاد فقط، ولا يقصد منها أن تكون شاملة أو أن تنطبق على جميع الحالات.

المثال التوضيحي (١): تقرير تأكيد لمراجع المنشأة الخدمية من النوع (٢)

تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية المستقل عن
وصف أدوات الرقابة وتصميمها وفاعليتها التشغيلية

إلى: المنشأة الخدمية (س)

النطاق

لقد تم تكليفنا بإعداد تقرير عن وصف المنشأة الخدمية (س) لنظامها *[نوع أو اسم النظام]* الخاص بمعالجة معاملات العملاء طوال الفترة من *[التاريخ]* إلى *[التاريخ]* وهذا الوصف وارد في الصفحات [ب ب - ج ج] (الوصف)، وعن تصميم وتطبيق أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف.[١٨]

مسؤوليات المنشأة الخدمية (س)

إن المنشأة الخدمية (س) هي المسؤولة عن: إعداد الوصف والبيان المرفق به الوارد في الصفحة [أأ]، بما في ذلك اكتمال ودقة وطريقة عرض الوصف والبيان؛ وتقديم الخدمات التي يغطيها الوصف؛ والنص على أهداف الرقابة؛ وتصميم وتطبيق أدوات الرقابة وتشغيلها بفاعلية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها.

الاستقلال وإدارة الجودة

لقد التزمنا بمتطلبات الاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية، التي تأسست على المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.

ويطبق المكتب معيار إدارة الجودة (١)[١٩]، الذي يتطلب من المكتب تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، بما في ذلك سياسات أو إجراءات بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

مسؤوليات مراجع المنشاة الخدمية

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي عن وصف المنشأة خدمية (س) وعن تصميم وتشغيل أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف، استناداً إلى إجراءاتنا. وقد قمنا بتنفيذ الارتباط وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢)، "تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب ذلك المعيار منا أن نخطط وننفذ إجراءات للوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كان الوصف يُعد معروضاً بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وما إذا كانت أدوات الرقابة مُصمَّمة بشكل مناسب وتعمل بفاعلية.

ويشتمل ارتباط التأكيد لإعداد تقرير عن وصف أدوات الرقابة وتصميمها وفاعليتها التشغيلية في المنشأة الخدمية على تنفيذ إجراءات للحصول على أدلة عن الإفصاحات الواردة في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، وتصميم أدوات الرقابة وفاعليتها التشغيلية. وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم مراجع المنشأة الخدمية، بما في ذلك تقييم مخاطر ألا يكون الوصف معروضاً بشكل عادل، وألا تكون أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب أو لا تعمل بفاعلية. وتضمنت إجراءاتنا اختبار الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات الرقابية التي نعتبرها ضرورية لتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص

[١٨] في حالة عدم تضمين بعض عناصر الوصف في نطاق الارتباط، يتم توضيح ذلك في تقرير التأكيد.

[١٩] معيار إدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

عليها في الوصف قد تحققت. ويتضمن ارتباط التأكيد الذي من هذا النوع أيضاً تقويم العرض العام للوصف، ومدى مناسبة الأهداف المنصوص عليها فيه، ومدى مناسبة الضوابط المحددة من قبل المنشأة الخدمية والمبينة في الصفحة *[أأ]*.

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا.

القيود على أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية

إن وصف المنشأة الخدمية (س) مُعدٌّ لتلبية الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من العملاء ومراجعيهم، وبالتالي، فإنه قد لا يتضمن كل جانب من جوانب النظام التي قد يراها كل عميل مهمة في بيئته الخاصة. وأيضاً بسبب طبيعتها، فإن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية قد لا تمنع أو تكشف جميع الأخطاء أو الإغفالات عند معالجة المعاملات أو التقرير عنها. كما إن تعميم أي تقويم لمدى الفاعلية على الفترات المستقبلية يخضع لخطر أن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية قد تصبح غير كافية أو فاشلة.

الرأي

تم تكوين رأينا على أساس الأمور الموضحة في هذا التقرير. والضوابط التي استخدمناها في تكوين رأينا هي تلك المبينة في الصفحة *[أأ]*. وفي رأينا، فإنه من جميع الجوانب الجوهرية:

(أ) الوصف يعرض بشكل عادل نظام *[نوع أو اسم النظام]* كما هو مصمم ومطبق خلال الفترة من *[التاريخ]* إلى *[التاريخ]*؛

(ب) أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف قد تم تصميمها بشكل سليم وكانت تعمل بفاعلية طوال الفترة من *[التاريخ]* إلى *[التاريخ]*؛

(ج) أدوات الرقابة المُختبرة، التي كانت لازمة لتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف كانت متحققة، كانت تعمل بفاعلية طوال الفترة من *[التاريخ]* إلى *[التاريخ]*.

وصف اختبارات أدوات الرقابة

أدوات الرقابة المحددة التي تم اختبارها وطبيعة وتوقيت ونتائج تلك الاختبارات مذكورة في الصفحات [س س – ص ص].

المستخدمون المستهدفون والغرض

يستهدف هذا التقرير ووصف اختبارات أدوات الرقابة الوارد في الصفحات [س س – ص ص] فقط العملاء الذين قاموا باستخدام نظام *[نوع أو اسم النظام]* الخاص بالمنشأة الخدمية (س) ومراجعي هؤلاء العملاء، الذين يتوفر لديهم فهم كاف للاطلاع عليهما، وتتوفر لديهم أيضاً معلومات أخرى من بينها معلومات عن أدوات الرقابة التي يطبقها العملاء أنفسهم، وذلك عند تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية للعملاء.

[*توقيع مراجع المنشأة الخدمية*]

[*تاريخ تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية*]

[*عنوان مراجع المنشأة الخدمية*]

المثال التوضيحي (٢): تقرير تأكيد لمراجع المنشأة الخدمية من النوع (١)

تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية المستقل عن
وصف أدوات الرقابة وتصميمها

إلى: المنشأة الخدمية (س)

النطاق

لقد تم تكليفنا بإعداد تقرير عن وصف المنشأة الخدمية (س) لنظامها *[نوع أو اسم النظام]* الخاص بمعالجة معاملات العملاء كما في *[التاريخ]* وهذا الوصف وارد في الصفحات [ب ب - ج ج] (الوصف)، وعن تصميم وتطبيق أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف.[٢٠]

ونحن لم ننفذ أي إجراءات بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المضمنة في الوصف، وبالتالي، فإننا لا نبدي أي رأي فيها.

مسؤوليات المنشأة الخدمية (س)

إن المنشأة الخدمية (س) هي المسؤولة عن: إعداد الوصف والبيان المرفق به الوارد في الصفحة [أأ]، بما في ذلك اكتمال ودقة وطريقة عرض الوصف والبيان؛ وتقديم الخدمات التي يغطيها الوصف؛ والنص على أهداف الرقابة؛ وتصميم وتطبيق أدوات الرقابة وتشغيلها بفاعلية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها.

الاستقلال وإدارة الجودة

لقد التزمنا بمتطلبات الاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية، التي تأسست على المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.

ويطبق المكتب معيار إدارة الجودة (١)[٢١]، الذي يتطلب من المكتب تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، بما في ذلك سياسات أو إجراءات بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

مسؤوليات مراجع المنشأة الخدمية

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي عن وصف المنشأة خدمية (س) وعن تصميم أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف، استناداً إلى إجراءاتنا. وقد قمنا بتنفيذ الارتباط وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢)، "تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب ذلك المعيار منا أن نخطط وننفذ إجراءات للوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كان الوصف يُعد معروضاً بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وما إذا كانت أدوات الرقابة مُصمَّمة بشكل مناسب من جميع الجوانب الجوهرية.

ويشتمل ارتباط التأكيد لإعداد تقرير عن وصف أدوات الرقابة وتصميمها في المنشأة الخدمية على تنفيذ إجراءات للحصول على أدلة عن الإفصاحات الواردة في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، وتصميم أدوات الرقابة. وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم مراجع المنشأة الخدمية، بما في ذلك تقييم ألا يكون الوصف معروضاً بشكل عادل، وألا تكون أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب. ويتضمن ارتباط التأكيد الذي من هذا النوع أيضاً تقويم العرض العام للوصف، ومدى مناسبة أهداف الرقابة المنصوص عليها فيه، ومدى مناسبة الضوابط المحددة من قبل المنشأة الخدمية والمبينة في الصفحة *[أأ]*.

وكما هو مذكور أعلاه، فإننا لم ننفذ أي إجراءات بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المضمنة في الوصف، وبالتالي، فإننا لا نبدي أي رأي فيها.

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا.

القيود على أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية

إن وصف المنشأة الخدمية (س) مُعدٌّ لتلبية الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من العملاء ومراجعيهم، وبالتالي، فإنه قد لا يتضمن كل جانب من جوانب النظام التي قد يراها كل عميل مهمة في بيئته الخاصة. وأيضاً بسبب طبيعتها، فإن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية قد لا تمنع أو تكشف جميع

[٢٠] في حالة عدم تضمين بعض عناصر الوصف في نطاق الارتباط، يتم توضيح ذلك في تقرير التأكيد.

[٢١] معيار إدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

الأخطاء أو الإغفالات عند معالجة المعاملات أو التقرير عنها.

الرأي

تم تكوين رأينا على أساس الأمور الموضحة في هذا التقرير. والضوابط التي استخدمناها في تكوين رأينا هي تلك المبينة في الصفحة *[أأ]*. وفي رأينا، فإنه من جميع الجوانب الجوهرية:

(أ) الوصف يعرض بشكل عادل نظام *[نوع أو اسم النظام]* كما هو مصمم ومطبق كما في *[التاريخ]*؛

(ب) أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف كانت مصممة بشكل مناسب كما في *[التاريخ]*.

المستخدمون المستهدفون والغرض

هذا التقرير يستهدف فقط العملاء الذين قاموا باستخدام نظام *[نوع أو اسم النظام]* الخاص بالمنشأة الخدمية (س) ومراجعيهم الذين يتوفر لديهم فهم كاف للاطلاع على الوصف، وتتوفر لديهم أيضاً معلومات أخرى من بينها معلومات عن أدوات الرقابة التي يطبقها العملاء أنفسهم، وذلك عند التوصل إلى فهم لنظام المعلومات ذي الصلة بالتقرير المالي الخاص بالعملاء.

[*توقيع مراجع المنشأة الخدمية*]

[*تاريخ تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية*]

[*عنوان مراجع المنشأة الخدمية*]

الملحق الثالث

(راجع: الفقرة أ٥٠)

أمثلة توضيحية لتقارير تأكيد معدلة لمراجع المنشأة الخدمية

الأمثلة التوضيحية الآتية للتقارير المعدلة هي للاسترشاد فقط، ولا يقصد منها أن تكون شاملة أو أن تنطبق على جميع الحالات. وتستند هذه التقارير إلى الأمثلة التوضيحية للتقارير الوارد في الملحق الثاني.

المثال التوضيحي (١): رأي متحفظ - وصف المنشأة الخدمية للنظام غير معروض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية

...

مسؤوليات مراجع المنشأة الخدمية

...

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

أساس الرأي المتحفظ

ينص الوصف المرفق في الصفحة [م ن] على أن المنشأة الخدمية (س) تستخدم أرقام تعريف وكلمات المرور لموظفي التشغيل لمنع الوصول غير المصرح به إلى النظام. واستناداً إلى إجراءاتنا، والتي تضمنت استفسارات من الموظفين وملاحظة الأنشطة، فقد حددنا أن أرقام التعريف وكلمات المرور يتم استخدامها في التطبيقين (أ) و(ب) ولكنها غير مستخدمة في التطبيقين (ج) و(د).

الرأي المتحفظ

تم تكوين رأينا على أساس الأمور الموضحة في هذا التقرير. والضوابط التي استخدمناها في تكوين رأينا هي تلك المبينة في الصفحة *[أأ]* من بيان المنشأة الخدمية (س). وفي رأينا، وباستثناء الأمر الموضح في فقرة "أساس الرأي المتحفظ" فإن:

(أ) ...

المثال التوضيحي (٢): رأي متحفظ – أدوات الرقابة غير مصممة بشكل مناسب لتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها ستتحقق إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية

...

مسؤوليات مراجع المنشأة الخدمية

...

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

أساس الرأي المتحفظ

وفقاً لما تمت مناقشته في الصفحة [م ن] من الوصف المرفق، فإن المنشأة الخدمية (س) تقوم من وقت لآخر بإدخال تغييرات على برامج التطبيقات لتصحيح أوجه القصور أو لتحسين القدرات. ولا تتضمن الإجراءات المتبعة في تحديد ما إذا كان سيتم إجراء تغييرات، عند تصميم التغييرات وتنفيذها، مراجعتها واعتمادها من قبل الأفراد المصرح لهم بذلك الذين يكونون مستقلين عن أولئك المشاركين في إجراء التغييرات. ولا توجد أيضاً متطلبات محددة لاختبار تلك التغييرات أو تقديم نتائج الاختبارات للأفراد المعنيين قبل تطبيق التغييرات.

الرأي المتحفظ

تم تكوين رأينا على أساس الأمور الموضحة في هذا التقرير. والضوابط التي استخدمناها في تكوين رأينا هي تلك المبينة في الصفحة *[أأ]* من بيان المنشأة الخدمية (س). وفي رأينا، وباستثناء الأمر الموضح في فقرة "أساس الرأي المتحفظ" فإن:

(أ) ...

المثال التوضيحي (٣): رأي متحفظ – أدوات الرقابة لم تكن تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة (تقرير من النوع (٢) فقط)

...

مسؤوليات مراجع المنشأة الخدمية

...

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

أساس الرأي المتحفظ

تنص المنشأة الخدمية (س) في وصفها على أن لديها أدوات رقابة آلية مطبقة لمطابقة دفعات القرض المستلمة مع المخرجات الناتجة. ورغم ذلك، ووفقاً لما هو مشار إليه في الصفحة [م ن] من الوصف، فإن أدوات الرقابة تلك لم تكن تعمل بفاعلية خلال الفترة من يوم/شهر/سنة إلى يوم/شهر/سنة بسبب خطأ في البرمجة. وقد أدى ذلك إلى عدم تحقيق هدف الرقابة المتمثل في أن "توفر أدوات الرقابة تأكيداً معقولاً بتسجيل دفعات القرض المستلمة بشكل سليم" خلال الفترة من يوم/شهر/سنة إلى يوم/ شهر/سنة. وأدخلت الشركة (س) تغييراً على البرنامج الذي يقوم بالعمليات الحسابية كما في [التاريخ]، وتشير اختباراتنا إلى أنه كان يعمل بفاعلية خلال الفترة من يوم/ شهر/سنة إلى يوم/ شهر/سنة.

الرأي المتحفظ

تم تكوين رأينا على أساس الأمور الموضحة في هذا التقرير. والضوابط التي استخدمناها في تكوين رأينا هي تلك المبينة في الصفحة *[أأ]* من بيان المنشأة الخدمية (س). وفي رأينا، وباستثناء الأمر الموضح في فقرة "أساس الرأي المتحفظ" فإن:

...

المثال التوضيحي (٤): رأي متحفظ - مراجع المنشأة الخدمية غير قادر على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة

...

مسؤوليات مراجع المنشأة الخدمية

...

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

أساس الرأي المتحفظ

تنص المنشأة الخدمية (س) في وصفها على أن لديها أدوات رقابة آلية مطبقة لمطابقة دفعات القرض المستلمة مع المخرجات الناتجة. إلا أن السجلات الإلكترونية لأداء هذه المطابقة للفترة من يوم/شهر/سنة إلى يوم/شهر/سنة قد حُذِفت نتيجة خطأ في تشغيل الحاسب، ولذلك فلم نكن قادرين على اختبار عمل هذه الأداة الرقابية لتلك الفترة. وبناءً عليه، فلم نكن قادرين على تحديد ما إذا كان هدف الرقابة المتمثل في أن "توفر أدوات الرقابة تأكيداً معقولاً بأن دفعات القرض المستلمة مسجلة بشكل سليم" كان يعمل بفاعلية خلال الفترة من يوم/ شهر/سنة إلى يوم/ شهر/سنة.

الرأي المتحفظ

تم تكوين رأينا على أساس الأمور الموضحة في هذا التقرير. والضوابط التي استخدمناها في تكوين رأينا هي تلك المبينة في الصفحة *[أأ]* من بيان المنشأة الخدمية (س). وفي رأينا، وباستثناء الأمر الموضح في فقرة "أساس الرأي المتحفظ" فإن:

(أ) ...

معيار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠): ارتباطات التأكيد عن قوائم غازات الاحتباس الحراري

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤١٠)

ارتباطات التأكيد عن قوائم غازات الاحتباس الحراري

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

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	١
نطاق هذا المعيار	٢–١١
تاريخ السريان	١٢
الأهداف	١٣
التعريفات	١٤
المتطلبات	
معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)	١٥
قبول الارتباط والاستمرار فيه	١٦–١٨
التخطيط	١٩
الأهمية النسبية عند التخطيط للارتباط وتنفيذه	٢٠–٢٢
فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، والتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها	٢٣–٣٤
الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة والإجراءات الإضافية	٣٥–٥٦
استخدام عمل المحاسبين القانونيين الآخرين	٥٧
الإفادات المكتوبة	٥٨–٦٠
الأحداث اللاحقة	٦١
المعلومات المقارنة	٦٢–٦٣
المعلومات الأخرى	٦٤
التوثيق	٦٥–٧٠
تكوين الاستنتاج التأكيدي	٧١–٧٤
محتوى تقرير التأكيد	٧٥–٧٦
متطلبات الاتصال الأخرى	٧٧
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
مقدمة	أ١–أ٧
التعريفات	أ٨–أ١٦
معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)	أ١٧

قبول الارتباط والاستمرار فيه أ١٨–أ٣٧
التخطيط أ٣٨–أ٤٣
الأهمية النسبية عند التخطيط للارتباط وتنفيذه أ٤٤–أ٥١
فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، والتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها أ٥٢–أ٨٩
الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة والإجراءات الإضافية أ٩٠–أ١١٢
استخدام عمل المحاسبين القانونيين الآخرين أ١١٣–أ١١٥
الإفادات المكتوبة أ١١٦
الأحداث اللاحقة أ١١٧
المعلومات المقارنة أ١١٨–أ١٢٣
المعلومات الأخرى أ١٢٤–أ١٢٦
التوثيق أ١٢٧–أ١٢٩
تكوين الاستنتاج التأكيدي أ١٣٠–أ١٣٢
محتوى تقرير التأكيد أ١٣٣–أ١٥١
الملحق الأول: الانبعاثات والإزالات واقتطاعات الانبعاثات
الملحق الثاني: نماذج توضيحية لتقارير التأكيد عن قوائم غازات الاحتباس الحراري

ينبغي قراءة المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤١٠) *"ارتباطات التأكيد عن قوائم غازات الاحتباس الحراري"* جنباً إلى جنب مع *التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة*.

مقدمة

١. نظراً للعلاقة بين انبعاثات غازات الاحتباس الحراري والتغير المناخي، تقوم العديد من المنشآت بقياس كمية انبعاثاتها من غازات الاحتباس الحراري لأغراض الإدارة الداخلية، ويقوم العديد أيضاً بإعداد قائمة عن غازات الاحتباس الحراري:

(أ) كجزء من برامج الإفصاحات التنظيمية؛ أو

(ب) كجزء من خطط تبادل إطلاق الانبعاثات؛ أو

(ج) لإعلام المستثمرين وغيرهم طوعياً. وقد تُنشر الإفصاحات الطوعية، على سبيل المثال، في صورة وثيقة مستقلة؛ أو قد يتم تضمينها في تقارير الاستدامة الأوسع نطاقاً أو في التقرير السنوي للمنشأة؛ أو قد يتم إعدادها لدعم الإدراج في "سجل الأرصدة الكربونية".

نطاق هذا المعيار

٢. يتناول هذا المعيار ارتباطات التأكيد لإعداد التقارير عن قائمة غازات الاحتباس الحراري.

٣. قد يغطي استنتاج المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد معلومات أخرى بالإضافة إلى قائمة غازات الاحتباس الحراري، ومثال ذلك، ما يكون عندما يتم الارتباط مع المحاسب القانوني لإعداد تقرير عن تقرير استدامة تمثل فيه قائمة غازات الاحتباس الحراري جزءاً واحداً فقط. وفي مثل تلك الحالات: (راجع: الفقرتين أ١، أ٢)

(أ) ينطبق هذا المعيار على إجراءات التأكيد التي تُنفَّذ فيما يتعلق بقائمة غازات الاحتباس الحراري في غير الحالات التي تشكل فيها قائمة غازات الاحتباس الحراري جزءاً صغيراً نسبياً من المعلومات الكلية التي تخضع للتأكيد؛

(ب) ينطبق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)[١] (أو غيره من معايير ارتباطات التأكيد التي تتناول مواضيع محددة محل ارتباط) على إجراءات التأكيد التي تُنفَّذ فيما يتعلق بباقي المعلومات التي يغطيها استنتاج المحاسب القانوني.

٤. لا يتناول هذا المعيار أو لا يوفر إرشادات خاصة لارتباطات التأكيد التي تتعلق بإعداد تقرير عمّا يلي:

(أ) قوائم الانبعاثات بخلاف الانبعاثات من غازات الاحتباس الحراري، مثل أكسيدات النيتروجين (NOx) وثاني أكسيد الكبريت (SO_2). وقد يوفر هذا المعيار رغم ذلك إرشادات لتلك الارتباطات؛[٢] أو

(ب) المعلومات الأخرى التي تتعلق بغازات الاحتباس الحراري، مثل "البصمة الكربونية" للمنتجات خلال دورة حياتها، ومعلومات "خط الأساس" الافتراضي، ومؤشرات الأداء الرئيسية التي تستند إلى بيانات الانبعاثات؛ أو (راجع: الفقرة أ٣)

(ج) الأدوات أو العمليات أو الآليات، مثل مشاريع التعويض، التي تستخدمها المنشآت الأخرى كاقتطاعات للانبعاثات. ومع ذلك، فعندما تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري على اقتطاعات للانبعاثات تخضع للتأكيد، تنطبق متطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بتلك الاقتطاعات حسب مقتضى الحال (انظر الفقرة ٧٥(ز)).

ارتباطات التصديق والارتباطات المباشرة

٥. يفيد *إطار ارتباطات التأكيد* (إطار التأكيد) أن ارتباط التأكيد إمّا أن يكون ارتباط تصديق أو ارتباطاً مباشراً. ويتناول هذا المعيار ارتباطات التصديق فحسب.[٣]

---

[١] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) *"ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية"*

[٢] ترتبط المركبات الكيميائية NOx (أي NO وNO_2، اللذان يختلفان عن أكسيد النيتروز N_2O الذي يُعد من غازات الاحتباس الحراري) وSO_2 بـ "الأمطار الحمضية" وليس التغير المناخي.

[٣] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة (أ)(٢)

الإجراءات الخاصة بارتباطات التأكيد المعقول والتأكيد المحدود

٦. يفيد معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) أن ارتباط التأكيد قد يكون ارتباط تأكيد معقول أو ارتباط تأكيد محدود.[٤] ويتناول هذا المعيار كلاً من ارتباطات التأكيد المعقول والتأكيد المحدود.

٧. في كلٍ من ارتباط التأكيد المعقول والتأكيد المحدود بشأن قائمة غازات الاحتباس الحراري، يختار المحاسب القانوني مجموعة من إجراءات التأكيد، قد يكون من بينها: التقصي؛ والملاحظة؛ والمصادقة؛ وإعادة الاحتساب؛ وإعادة التنفيذ؛ والإجراءات التحليلية؛ والاستفسار. ويُعدّ تحديد إجراءات التأكيد التي سيتم تنفيذها على ارتباط بعينه مسألة تخضع للحكم المهني. ونظراً لأن قوائم غازات الاحتباس الحراري تغطي نطاقاً واسعاً من الظروف، فإن طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات من المرجح أن تختلف بشكلٍ كبير من ارتباط لآخر.

٨. ما لم يُنص على خلاف ذلك، فإن كل متطلب في هذا المعيار ينطبق على كلٍ من ارتباطات التأكيد المعقول والتأكيد المحدود. ونظراً لأن مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكيد المحدود يكون أقل منه في ارتباط التأكيد المعقول، فإن الإجراءات التي سينفذها المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود ستختلف في طبيعتها وتوقيتها عن تلك التي سينفذها في ارتباط التأكيد المعقول، وستكون أقل منها في المدى.[٥] وقد تم عرض المتطلبات التي تنطبق على نوع واحد فقط من الارتباطات في شكل جدول مع إضافة حرف "د" (للتأكيد المحدود) أو "م" (للتأكيد المعقول) بعد رقم الفقرة. ورغم أن بعض الإجراءات يتعين تنفيذها فقط لارتباطات التأكيد المعقول، فإنها مع ذلك قد تكون مناسبة لبعض ارتباطات التأكيد المحدود (انظر أيضاً الفقرة أ٩٠ التي توضح الاختلافات الرئيسية بين الإجراءات الإضافية للمحاسب القانوني فيما يتعلق بارتباط التأكيد المعقول وارتباط التأكيد المحدود بشأن قائمة غازات الاحتباس الحراري). (راجع: الفقرتين أ٤، أ٩٠)

العلاقة مع معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) والإصدارات المهنية الأخرى، والمتطلبات الأخرى

٩. يتعين على المحاسب القانوني الالتزام بمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) وهذا المعيار عند تنفيذ ارتباطات التأكيد للتقرير عن قائمة غازات الاحتباس الحراري. ويكمل هذا المعيار معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، ولكنه لا يحل محله، ويتوسع في كيفية تطبيق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) في ارتباطات التأكيد للتقرير عن قائمة غازات الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرة أ١٧)

١٠. يتطلب الالتزام بمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) جملة أمور من بينها الالتزام بنصوص *الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)* الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) فيما يتعلق بارتباطات التأكيد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق. ويتطلب ذلك أيضاً أن يكون الشريك المسؤول عن الارتباط عضواً في مكتب يطبق معيار إدارة الجودة (١)،[٦] أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١). (راجع: الفقرتين أ٥، أ٦)

١١. عندما يخضع الارتباط لأنظمة أو لوائح محلية أو لنصوص خطط لتبادل إطلاق الانبعاثات، فإن هذا المعيار لا يطغى على تلك الأنظمة أو اللوائح أو النصوص. وإذا كانت تلك الأنظمة أو اللوائح المحلية أو نصوص خطط تبادل إطلاق الانبعاثات تختلف عن هذا المعيار، فإن تنفيذ الارتباط وفقاً للأنظمة أو اللوائح المحلية أو نصوص خطط تبادل إطلاق الانبعاثات لن يستوفي تلقائياً متطلبات هذا المعيار. ولا يحق للمحاسب القانوني الإفادة بأنه ملتزم بهذا المعيار، إضافة إلى التزامه بالأنظمة أو اللوائح المحلية أو نصوص خطط تبادل إطلاق الانبعاثات، إلا عند استيفاء جميع المتطلبات المنطبقة في هذا المعيار. (راجع: الفقرة أ٧)

تاريخ السريان

١٢. يسري هذا المعيار على تقارير التأكيد المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

١٣. تتمثل أهداف المحاسب القانوني فيما يلي:

---

[٤] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ١٢(أ)(١)(ب)

[٥] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ١٢(أ)(ب)

[٦] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرتان ٣(ب) و٣١(أ). ومعيار إدارة الجودة (١) *"إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"*

(أ) الوصول إلى تأكيد معقول أو تأكيد محدود، حسب مقتضى الحال، بشأن ما إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، مما يمكِّن المحاسب القانوني من إبداء استنتاج وفقاً للتأكيد المعقول أو التأكيد المحدود؛

(ب) إعداد تقرير، وفقاً للنتائج التي خلص إليها المحاسب القانوني، بشأن ما يلي:

(١) في حالة ارتباط التأكيد المعقول، ما إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة؛ أو

(٢) في حالة ارتباط التأكيد المحدود، ما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني، بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن قائمة غازات الاحتباس الحراري غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة؛

(ج) الإبلاغ بالأمور الأخرى التي يتطلبها هذا المعيار، وفقاً للنتائج التي توصل إليها المحاسب القانوني.

التعريفات

١٤. لأغراض هذا المعيار، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة أدناه:[٧]

(أ) الضوابط المنطبقة: هي الضوابط التي تستخدمها المنشأة لقياس كميات انبعاثاتها والتقرير عنها في قائمة غازات الاحتباس الحراري.

(ب) الإقرارات: إفادات من المنشأة، سواءً أكانت صريحة أو غير ذلك، يتم تضمينها في قائمة غازات الاحتباس الحراري، ويستخدمها المحاسب القانوني للوقوف على مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث.

(ج) سنة الأساس: سنة محددة أو متوسط على مدى عدة سنوات تُقارن به انبعاثات المنشأة على مدى الوقت.

(د) الحد الأعلى والتبادل: هو نظام يفرض حدوداً كلية للانبعاثات، ويوزع المخصصات من الانبعاثات على المشاركين، ويسمح لهم بتبادل المخصصات وأرصدة إطلاق الانبعاثات فيما بينهم.

(هـ) المعلومات المقارنة: الكميات والإفصاحات المُضمَّنة في قائمة غازات الاحتباس الحراري فيما يتعلق بفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة.

(و) الانبعاثات: هي غازات الاحتباس الحراري المنبعثة خلال الفترة ذات العلاقة إلى الجو أو التي كانت ستنبعث إلى الجو لو لم يتم احتجازها وتوجيهها نحو حوض معين. ويمكن تصنيف الانبعاثات إلى:

- انبعاثات مباشرة (تعرف أيضاً بانبعاثات النطاق (١))، وهي انبعاثات من المصادر التي تمتلكها المنشأة أو تسيطر عليها. (راجع: الفقرة أ٨)
- انبعاثات غير مباشرة، وهي الانبعاثات الناتجة عن أنشطة المنشأة، ولكنها تحدث في مصادر تمتلكها أو تسيطر عليها منشأة أخرى. ويمكن تصنيف الانبعاثات غير المباشرة أيضاً إلى:
  - انبعاثات النطاق (٢) وهي الانبعاثات المقترنة بالطاقة التي تُنقل إلى المنشأة ويتم استهلاكها من قبلها. (راجع: الفقرة أ٩)
  - انبعاثات النطاق (٣) وهي جميع الانبعاثات الأخرى غير المباشرة. (راجع: الفقرة أ١٠)

(ز) اقتطاع الانبعاثات: أي بند مُضمَّن في قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة يتم اقتطاعه من مجموع الانبعاثات المذكورة في التقرير، ولكنه لا يعد إزالة؛ وغالباً ما يتضمن ذلك تعويضات الكربون المشتراة، ويمكن أن يتضمن أيضاً مجموعة متنوعة من الأدوات أو الآليات الأخرى مثل أرصدة ومخصصات الأداء المعترف بها من قبل الخطط التنظيمية أو الخطط الأخرى التي تكون المنشأة جزءاً منها. (راجع: الفقرتين أ١١، أ١٢)

---

[٧] تنطبق على هذا المعيار أيضاً التعريفات الواردة في معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠).

(ح) عامل الانبعاثات: هو عامل حسابي أو نسبة رياضية لتحويل مقياس نشاط معين (على سبيل المثال، لترات من الوقود المستهلك أو كيلو مترات من مسافة مقطوعة أو عدد الحيوانات في مزرعة لتربية الحيوانات أو أطنان من المنتجات المصنوعة) إلى تقدير لكمية غازات الاحتباس الحراري المرتبطة بذلك النشاط.

(ط) خطة تبادل إطلاق الانبعاثات: هو منهج قائم على أساس السوق يُستخدم للسيطرة على غازات الاحتباس الحراري عن طريق توفير حوافز اقتصادية لتحقيق تخفيضات في انبعاثات تلك الغازات.

(ي) المنشأة: هي منشأة قانونية أو منشأة اقتصادية أو الجزء القابل للتحديد من منشأة قانونية أو اقتصادية (على سبيل المثال، مصنع منفرد أو أي شكل آخر من أشكال المرافق مثل مكب نفايات) أو مجموعة من المنشآت القانونية أو غيرها من المنشآت أو أجزاء من تلك المنشآت (على سبيل المثال، مشروع مشترك) ترتبط بها الانبعاثات التي في قائمة غازات الاحتباس الحراري.

(ك) الغش: تصرف متعمد يرتكبه فرد واحد أو أكثر من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو الأطراف الثالثة، ينطوي على تضليل للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية.

(ل) الإجراءات الإضافية: هي إجراءات يتم تنفيذها استجابة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، بما في ذلك اختبارات أدوات الرقابة (إن وجدت) واختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية.

(م) قائمة غازات الاحتباس الحراري: هي قائمة تعرض العناصر الأساسية وتقيس كمية الانبعاثات من غازات الاحتباس الحراري للمنشأة خلال فترة معينة (تعرف أحياناً بلفظ مخزون الانبعاثات) وتعرض، عند الاقتضاء، معلومات مقارنة وإيضاحات تفسيرية تشمل ملخصاً للسياسات المهمة الخاصة بقياس الكميات وإعداد التقارير. وقد تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري أيضاً على قائمة مصنفة بالإزالات أو اقتطاعات الانبعاثات. وعندما لا يغطي الارتباط قائمة غازات الاحتباس الحراري بالكامل، فإن "قائمة غازات الاحتباس الحراري" تُقرأ على أنها ذلك الجزء الذي يغطيه الارتباط. وتُعد قائمة غازات الاحتباس الحراري هي "معلومات الموضوع" الخاصة بالارتباط.[٨]

(ن) غازات الاحتباس الحراري: ثاني أكسيد الكربون (CO_2) وأي غازات أخرى تتطلب الضوابط المنطبقة تضمينها في قائمة غازات الاحتباس الحراري، مثل: الميثان وأكسيد النيتروز وسداسي فلوريد الكبريت والهيدروفلورو كربون ومركبات الكربون المشبع بالفلور ومركبات الكربون الكلورية فلورية. وغالباً ما يُعبَّر عن الغازات باستثناء ثاني أكسيد الكربون بمعادِلات ثاني أكسيد الكربون (CO_2-e).

(س) الحدود المؤسسية: الحدود التي تعين العمليات التي يلزم تضمينها في قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة.

(ع) الأهمية النسبية للتنفيذ: الكمية أو الكميات التي يحددها المحاسب القانوني بما يقل عن الأهمية النسبية لقائمة غازات الاحتباس الحراري، ليقلص إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية لقائمة غازات الاحتباس الحراري. وتشير الأهمية النسبية للتنفيذ أيضاً، في حالة الانطباق، إلى الكمية أو الكميات التي يحددها المحاسب القانوني بما يقل عن مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأنواع معينة من الانبعاثات أو الإفصاحات.

(ف) تعويضات الكربون المشتراة: اقتطاع للانبعاثات تدفع فيه المنشأة مقابل تقليل انبعاثات منشأة أخرى (تخفيضات الانبعاثات) أو زيادة إزالات منشأة أخرى (تعزيز الإزالات)، مقارنةً بخط أساس افتراضي. (راجع: الفقرة أ١٣)

(ص) قياس الكمية: آلية تحديد كمية غازات الاحتباس الحراري المرتبطة بالمنشأة، سواءً بشكل مباشر أو غير مباشر، حسب انبعاثها من (أو إزالتها بواسطة) مصادر (أو أحواض) معينة.

(ق) الإزالة: هي غازات الاحتباس الحراري التي قامت المنشأة خلال الفترة بإزالتها من الجو، أو التي كانت ستنبعث إلى الجو لو لم يتم احتجازها وتوجيهها نحو حوض معين. (راجع: الفقرة أ١٤)

(ر) المرفق المهم: مرفق ذو أهمية مستقلة بسبب حجم انبعاثاته مقارنةً بمجموع الانبعاثات المدرجة في قائمة غازات الاحتباس الحراري أو بسبب طبيعته الخاصة أو الظروف التي تؤدي إلى نشأة مخاطر تحريف جوهري معينة. (راجع: الفقرتين أ١٥، أ١٦)

(ش) الحوض: وحدة مادية أو آلية لإزالة غازات الاحتباس الحراري من الجو.

---

[٨] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ١٢(خ)

(ت) المصدر: وحدة مادية أو آلية تطلق غازات الاحتباس الحراري إلى الجو.

(ث) نوع الانبعاث: تجميع الانبعاثات ضمن مجموعات، على سبيل المثال، استناداً إلى مصدر الانبعاث أو نوع الغاز أو المنطقة أو المرفق.

المتطلبات

معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)

١٥. لا يجوز للمحاسب القانوني الإفادة بأنه ملتزم بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بمتطلبات كل من هذا المعيار ومعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠). (راجع: الفقرات أ٥، أ٦، أ١٧، أ٢١، أ٢٢، أ٣٧، أ١٢٧)

قبول الارتباط والاستمرار فيه

المهارات والمعرفة والخبرة

١٦. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط:

(أ) التمتع بالكفاءة في مهارات وأساليب التأكيد التي تكون قد اكتسبها من خلال التدريب المكثف والتطبيق العملي، والتمتع بما يكفي من الكفاءة في قياس كمية الانبعاثات وإعداد التقارير عنها، حتى يتحمل المسؤولية عن الاستنتاج التأكيدي؛

(ب) الاطمئنان إلى أن الأشخاص الذين سيتولون تنفيذ الارتباط يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك في قياس كمية الانبعاثات وإعداد التقارير عنها وفي خدمات التأكيد، من أجل تنفيذ ارتباط التأكيد وفقاً لهذا المعيار. (راجع: الفقرتين أ١٨، أ١٩)

الشروط المسبقة للارتباط

١٧. بغية التأكد من تحقق الشروط المسبقة للارتباط:

(أ) يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحديد أن لكلٍ من قائمة غازات الاحتباس الحراري والارتباط نطاقاً كافياً بما يحقق الفائدة للمستخدمين المستهدفين، مع النظر فيما يلي، على وجه الخصوص: (راجع: الفقرة أ٢٠)

(١) إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري ستستبعد انبعاثات مهمة تم قياس كميتها، أو يمكن قياس كميتها بسهولة، يُنظر فيما إذا كانت تلك الاستبعادات تُعد معقولة في ظل الظروف القائمة؛

(٢) إذا كان الارتباط سيستبعد تأكيداً بشأن انبعاثات مهمة قررت عنها المنشأة، يُنظر فيما إذا كانت تلك الاستبعادات تُعد معقولة في ظل الظروف القائمة؛

(٣) إذا كان الارتباط سيتضمن تأكيداً بشأن اقتطاعات للانبعاثات، يُنظر فيما إذا كان طبيعة التأكيد الذي سيصل إليه المحاسب القانوني فيما يتعلق بالاقتطاعات والمحتوى المستهدف لتقرير التأكيد فيما يتعلق بتلك الاقتطاعات يُعد واضحاً ومعقولاً في ظل الظروف القائمة ومفهوماً لدى الطرف القائم بالتكليف. (راجع: الفقرتين أ١١، أ١٢)

(ب) عند تحديد مدى مناسبة الضوابط المنطبقة، وفقاً لمتطلبات معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)،[٩] يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت الضوابط تشمل كحد أدنى: (راجع: الفقرات أ٢٣–أ٢٦)

(١) طريقة تعيين الحدود المؤسسية للمنشأة؛ (راجع: الفقرتين أ٢٧، أ٢٨)

(٢) غازات الاحتباس الحراري التي سيتم المحاسبة عنها؛

(٣) طرقاً مقبولة لقياس الكميات، بما في ذلك طرق إجراء التعديلات على سنة الأساس (إذا كانت منطبقة)؛

(٤) إفصاحات كافية بحيث يمكن للمستخدمين المستهدفين فهم الأحكام المهمة التي تم اتخاذها أثناء إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرات أ٢٩–أ٣٤)

[٩] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرتان ٢٤(ب)(٢) و٤١

(ج) يجب على المحاسب القانوني الحصول على موافقة المنشأة أنها تقر وتفهم مسؤولياتها عن الأمور الآتية:

(١) تصميم وتطبيق الرقابة الداخلية، والحفاظ عليها، التي ترى المنشأة أنها ضرورية للتمكين من إعداد قائمة لغازات الاحتباس الحراري خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ؛

(٢) إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري وفقاً للضوابط المنطبقة؛ (راجع: الفقرة أ٣٥)

(٣) الإشارة إلى الضوابط المنطبقة التي استخدمتها، أو وصفها، في قائمة غازات الاحتباس الحراري والجهة التي قامت بوضعها عندما لا تكون واضحة بسهولة من ظروف الارتباط. (راجع: الفقرة أ٣٦)

الاتفاق على شروط الارتباط

١٨. يجب أن تشمل شروط الارتباط التي يتطلب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)[١٠] الاتفاق عليها: (راجع: الفقرة أ٣٧)

(أ) هدف ونطاق الارتباط؛

(ب) مسؤوليات المحاسب القانوني؛

(ج) مسؤوليات المنشأة، بما فيها تلك الموضحة في الفقرة ١٧(ج)؛

(د) تحديد الضوابط المنطبقة لإعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري؛

(هـ) إشارة إلى الشكل والمحتوى المتوقعين لأي تقرير سيصدره المحاسب القانوني وعبارة تفيد بإمكانية وجود ظروف قد يختلف فيها التقرير عن شكله ومحتواه المتوقعين؛

(و) إقرار يفيد بموافقة المنشأة على تقديم إفادات مكتوبة عند انتهاء الارتباط.

التخطيط

١٩. عند التخطيط للارتباط على النحو الذي يتطلبه معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)،[١١] يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات أ٣٨–أ٤١)

(أ) أن يقف على خصائص الارتباط التي تحدد نطاقه؛

(ب) أن يتحقق من أهداف التقرير الخاصة بالارتباط من أجل التخطيط لتوقيت الارتباط وطبيعة الاتصالات المطلوبة؛

(ج) أن يأخذ في الحسبان العوامل التي تُعد وفقاً للحكم المهني للمحاسب القانوني مهمة في توجيه جهود فريق الارتباط؛

(د) أن يأخذ في الحسبان نتائج إجراءات قبول الارتباط أو الاستمرار فيه، 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 ومداها، بما في ذلك إشراك الخبراء وإشراك محاسبين قانونيين آخرين؛ (راجع: الفقرتين أ٤٢، أ٤٣)

(و) أن يحدد تأثير وظيفة المراجعة الداخلية للمنشأة، إن وجد، على الارتباط.

الأهمية النسبية عند التخطيط للارتباط وتنفيذه

تحديد الأهمية النسبية والأهمية النسبية للتنفيذ عند التخطيط للارتباط

٢٠. عند وضع الاستراتيجية العامة للارتباط، يجب المحاسب القانوني تحديد الأهمية النسبية لقائمة غازات الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرات أ٤٤–أ٥٠)

---

[١٠] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٢٧

[١١] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٤٠

٢١. يجب على المحاسب القانوني تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ لأغراض تقييم مخاطر التحريف الجوهري وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية.

إعادة النظر خلال التقدم في الارتباط

٢٢. يجب على المحاسب القانوني إعادة النظر في الأهمية النسبية لقائمة غازات الاحتباس الحراري إذا أصبح أثناء الارتباط على دراية بمعلومات كانت ستجعله يحدد كمية مختلفة من البداية. (راجع: الفقرة أ٥١)

فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، والتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها

التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها

٢٣. يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم لما يلي: (راجع: الفقرتين أ٥٢، أ٥٣)

(أ) عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى ذات الصلة، بما في ذلك الضوابط المنطبقة.

(ب) طبيعة المنشأة، بما في ذلك:

(١) طبيعة العمليات التشغيلية الموجودة ضمن الحدود المؤسسية للمنشأة، بما في ذلك: (راجع: الفقرتين أ٢٧، أ٢٨)

أ. مصادر الانبعاثات واكتمالها، والأحواض واقتطاعات الانبعاثات، إن وجدت؛

ب. مساهمة كل منها في الانبعاثات الكلية للمنشأة؛

ج. أوجه عدم التأكد المرتبطة بالكميات المقرر عنها في قائمة غازات الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرات أ٥٤–أ٥٩)

(٢) التغيرات عن الفترة السابقة في طبيعة أو مدى العمليات، بما في ذلك ما إذا كانت هناك أي عمليات دمج أو اقتناء أو بيع لمصادر الانبعاثات، أو أي تعهيد خارجي لوظائف ذات انبعاثات مهمة؛

(٣) معدل تكرار تعطل العمليات التشغيلية وطبيعة تلك الأعطال. (راجع: الفقرة أ٦٠)

(ج) اختيار وتطبيق المنشأة لطرق قياس الكميات وسياسات إعداد التقارير، بما في ذلك أسباب التغييرات التي تطرأ على تلك الطرق والسياسات، وإمكانية المحاسبة المزدوجة عن الانبعاثات في قائمة غازات الاحتباس الحراري.

(د) متطلبات الضوابط المنطبقة ذات الصلة بالتقديرات، بما في ذلك الإفصاحات المتعلقة بها.

(هـ) أهداف واستراتيجية المنشأة فيما يتعلق بتغير المناخ، إن وجدت، والمخاطر الاقتصادية والتنظيمية والمادية ومخاطر السمعة المرتبطة بذلك. (راجع: الفقرة أ٦١)

(و) الإشراف على المعلومات المتعلقة بالانبعاثات داخل المنشأة، والمسؤولية عنها.

(ز) ما إذا كانت لدى المنشأة وظيفة للمراجعة الداخلية، وفي حال وجودها، أنشطتها ونتائجها الرئيسية المتعلقة بالانبعاثات.

إجراءات التوصل إلى فهم والتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها

٢٤. يجب أن تتضمن إجراءات التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإجراءات التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها ما يلي: (راجع: الفقرات أ٥٢، أ٥٣، أ٦٢)

(أ) الاستفسار من الأفراد داخل المنشأة الذين، بحسب حكم المحاسب القانوني، تتوفر لديهم معلومات من المرجح أن تساعد في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، بسبب الغش أو الخطأ، وتقييمها.

(ب) الإجراءات التحليلية. (راجع: الفقرات أ٦٣–أ٦٥)

(ج) الملاحظة والفحص المادي. (راجع: الفقرات أ٦٦–أ٦٨)

التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية للمنشأة

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
٢٥د. فيما يخص الرقابة الداخلية ذات الصلة بقياس كمية الانبعاثات وإعداد التقارير عنها، كأساس للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، يجب على المحاسب القانوني التوصل إلى فهم، من خلال الاستفسار، لما يلي: (راجع: الفقرات أ٥٢، أ٥٣، أ٦٩، أ٧٠) (أ) بيئة الرقابة؛ (ب) نظام المعلومات، بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة، والإبلاغ بالأدوار والمسؤوليات المتعلقة بإعداد تقارير الانبعاثات والأمور المهمة المتعلقة بإعداد تلك التقارير؛ (ج) نتائج آلية المنشأة لتقييم المخاطر.	٢٥م. يجب على المحاسب القانوني التوصل إلى فهم للمكونات الآتية للرقابة الداخلية في المنشأة ذات الصلة بقياس كمية الانبعاثات وإعداد التقارير عنها كأساس للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها: (راجع: الفقرات أ٥٢، أ٥٣، أ٧٠) (أ) بيئة الرقابة؛ (ب) نظام المعلومات، بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة، والإبلاغ بالأدوار والمسؤوليات المتعلقة بإعداد تقارير الانبعاثات والأمور المهمة المتعلقة بإعداد تلك التقارير؛ (ج) آلية المنشأة لتقييم المخاطر؛ (د) أنشطة الرقابة ذات الصلة بالارتباط، التي يعتقد المحاسب القانوني بضرورة فهمها لتقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات وتصميم الإجراءات الإضافية استجابة للمخاطر التي تم تقييمها. ولا يتطلب ارتباط التأكيد فهم جميع أنشطة الرقابة المتعلقة بكل نوع مهم من أنواع الانبعاثات وكل إفصاح مهم في قائمة غازات الاحتباس الحراري، أو المتعلقة بكل إقرار ذي صلة ذلك؛ (راجع: الفقرتين أ٧١، أ٧٢) (هـ) متابعة أدوات الرقابة.
	٢٦م. عند التوصل إلى الفهم الذي تتطلبه الفقرة ٢٥م، يجب على المحاسب القانوني تقويم تصميم أدوات الرقابة وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها، وذلك عن طريق تنفيذ إجراءات إضافة إلى الاستفسار من موظفي المنشأة المسؤولين عن قائمة غازات الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرتين أ٥٢، أ٥٣)

إجراءات أخرى للتوصل إلى فهم والتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها

٢٧. إذا كان الشريك المسؤول عن الارتباط قد نفذ ارتباطات أخرى للمنشأة، فيجب عليه النظر فيما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها ملائمة للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. (راجع: الفقرة أ٧٣)

٢٨. يجب على المحاسب القانوني أن يستفسر من الإدارة والموظفين الآخرين داخل المنشأة، عند الاقتضاء، لتحديد ما إذا كان لديهم علم بأي غش أو عدم التزام بالأنظمة أو اللوائح، فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم، يؤثر على قائمة غازات الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرات أ٨٤–أ٨٦)

٢٩. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الآخرين الرئيسيين في فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين رئيسيين يستعين بهم المحاسب القانوني، مناقشة قابلية تعرض قائمة غازات الاحتباس الحراري الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، وتطبيق الضوابط المنطبقة على حقائق وظروف المنشأة. ويجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحديد الأمور التي سيتم إبلاغها إلى أعضاء فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين يستعين بهم المحاسب القانوني، من غير المشاركين في النقاش.

٣٠. يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت أساليب قياس الكميات وسياسات إعداد التقارير الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك تعيين الحدود

المؤسسية للمنشأة، مناسبة لعملياتها ومتوافقة مع الضوابط المنطبقة ومع سياسات قياس الكميات وإعداد التقارير المستخدمة في الصناعة ذات الصلة وفي الفترات السابقة.

تنفيذ إجراءات ميدانية في مرافق المنشأة

٣١. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كان من الضروري في ظل ظروف الارتباط تنفيذ إجراءات ميدانية في المرافق المهمة. (راجع: الفقرات أ١٥، أ١٦، أ٧٤–أ٧٧)

المراجعة الداخلية

٣٢. عندما يكون لدى المنشأة وظيفة للمراجعة الداخلية ذات صلة بالارتباط، يجب على المحاسب القانوني ما يلي: (راجع: الفقرة أ٧٨)

(أ) تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل محدد من أعمال وظيفة المراجعة الداخلية، ومدى ذلك الاستخدام؛

(ب) في حالة استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية المحدد، تحديد ما إذا كان ذلك العمل كافياً لتحقيق أغراض الارتباط.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
٣٣د. يجب على المحاسب القانوني التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها:	٣٣م. يجب على المحاسب القانوني التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها:
(أ) على مستوى قائمة غازات الاحتباس الحراري؛ (راجع: الفقرتين أ٧٩، أ٨٠)	(أ) على مستوى قائمة غازات الاحتباس الحراري؛ (راجع: الفقرتين أ٧٩، أ٨٠)
(ب) لأنواع الانبعاثات والإفصاحات ذات الأهمية النسبية، (راجع: الفقرة أ٨١)	(ب) على مستوى الإقرارات لأنواع الانبعاثات والإفصاحات ذات الأهمية النسبية، (راجع: الفقرتين أ٨١، أ٨٢)
كأساس لتصميم وتنفيذ الإجراءات التي تقوم بما يلي من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها:	كأساس لتصميم وتنفيذ الإجراءات التي تقوم بما يلي من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها: (راجع: الفقرة أ٨٣)
(ج) تستجيب لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها؛	(ج) تستجيب لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها؛
(د) تتيح للمحاسب القانوني الوصول إلى تأكيد محدود بشأن ما إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.	(د) تتيح للمحاسب القانوني الوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.

أسباب مخاطر التحريف الجوهري

٣٤. عند تنفيذ الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ٣٣د أو ٣٣م، يجب على المحاسب القانوني النظر على الأقل في العوامل الآتية: (راجع: الفقرات أ٨٤–أ٨٩)

(أ) احتمال وجود تحريف متعمد في قائمة غازات الاحتباس الحراري؛ (راجع: الفقرات أ٨٤–أ٨٦)

(ب) احتمال عدم الالتزام بأحكام تلك الأنظمة واللوائح المتعارف على أن لها تأثيراً مباشراً على محتوى قائمة غازات الاحتباس الحراري؛ (راجع: الفقرة أ٨٧)

(ج) احتمال إغفال ذكر انبعاثات قد تكون مهمة؛ (راجع: الفقرة أ٨٨(أ))

(د) التغيرات الاقتصادية أو التنظيمية المهمة؛ (راجع: الفقرة أ٨٨ (ب))

(هـ) طبيعة العمليات؛ (راجع: الفقرة أ٨٨(ج))

(و) طبيعة طرق قياس الكميات؛ (راجع: الفقرة أ٨٨(د))

(ز) مدى التعقيد في تعيين الحدود المؤسسية وما إذا كانت الأطراف ذات العلاقة واقعة ضمنها؛ (راجع: الفقرتين أ٢٧، أ٢٨)

(ح) ما إذا كانت هناك انبعاثات مهمة تحدث خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، أو يبدو أنها غير معتادة لأي أسباب أخرى؛ (راجع: الفقرة أ٨٨(هـ))

(ط) درجة عدم الموضوعية في قياس كمية الانبعاثات؛ (راجع: الفقرة أ٨٨(هـ))

(ي) ما إذا كانت انبعاثات النطاق (٣) مشمولة في قائمة غازات الاحتباس الحراري؛ (راجع: الفقرة أ٨٨(و))

(ك) كيفية قيام المنشأة بإعداد التقديرات المهمة والبيانات التي تستند إليها. (راجع: الفقرة أ٨٨(ز))

الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة والإجراءات الإضافية

٣٥. يجب على المحاسب القانوني تصميم وتطبيق استجابات عامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى قائمة غازات الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرات أ٩٠–أ٩٣)

٣٦. يجب على المحاسب القانوني تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية تستجيب من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، مع الأخذ في الحسبان مستوى التأكيد، معقولاً أو محدوداً، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرة أ٩٠)

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
٣٧د. عند تصميم وتنفيذ الإجراءات الإضافية وفقاً للفقرة ٣٦، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرتين أ٩٠، أ٩٤) (أ) النظر في أسباب التقييم الممنوح لمخاطر التحريف الجوهري فيما يخص أنواع الانبعاثات والإفصاحات ذات الأهمية النسبية؛ (راجع: الفقرة أ٩٥) (ب) الحصول على أدلة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المحاسب القانوني للخطر. (راجع: الفقرة أ٩٧)	٣٧م. عند تصميم وتنفيذ الإجراءات الإضافية وفقاً للفقرة ٣٦، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرتين أ٩٠، أ٩٤) (أ) النظر في أسباب التقييم الممنوح لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات فيما يخص أنواع الانبعاثات والإفصاحات ذات الأهمية النسبية، بما في ذلك: (راجع: الفقرة أ٩٥) (١) احتمال وجود تحريف جوهري بسبب الخصائص المعينة لنوع الانبعاث أو الإفصاح ذي الصلة (بعبارة أخرى، الخطر الملازم)؛ (٢) ما إذا كان المحاسب القانوني ينوي الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأخرى؛ (راجع: الفقرة أ٩٦) (ب) الحصول على أدلة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المحاسب القانوني للخطر. (راجع: الفقرة أ٩٧)
	اختبارات أدوات الرقابة ٣٨م. يجب على المحاسب القانوني أن يُصمم ويُنفذ اختبارات أدوات الرقابة للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة، وذلك في الحالات الآتية: (راجع: الفقرة أ٩٠(أ)) (أ) إذا كان المحاسب القانوني ينوي الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
	الإجراءات الأخرى؛ أو (راجع: الفقرة أ٩٦) (ب) إذا كانت الإجراءات الأخرى خلاف اختبار أدوات الرقابة لا يمكنها أن توفر بمفردها ما يكفي من الأدلة المناسبة على مستوى الإقرارات. (راجع: الفقرة أ٩٨) ٣٩م. في حال اكتشاف انحرافات عن أدوات الرقابة التي ينوي المحاسب القانوني الاعتماد عليها، فيجب على المحاسب القانوني إجراء استفسارات خاصة لفهم هذه الأمور والتبعات المحتملة المترتبة عليها، ويجب عليه تحديد ما إذا كانت: (راجع: الفقرة أ٩٠) (أ) اختبارات أدوات الرقابة التي تم تنفيذها تُشكل أساساً مناسباً للاعتماد على أدوات الرقابة؛ أو (ب) ثمة اختبارات إضافية لأدوات الرقابة يلزم تنفيذها؛ أو (ج) مخاطر التحريف الجوهري المحتملة يلزم مواجهتها باستخدام إجراءات أخرى.
	الإجراءات الأخرى خلاف اختبار أدوات الرقابة ٤٠م. بغض النظر عن مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، يجب على المحاسب القانوني تصميم وتنفيذ اختبارات للتفاصيل أو إجراءات تحليلية بالإضافة إلى اختبارات أدوات الرقابة، إن وجدت، لكل نوع من أنواع الانبعاثات والإفصاحات ذات الأهمية النسبية. (راجع: الفقرتين أ٩٠، أ٩٤) ٤١م. يجب على المحاسب القانوني أن ينظر فيما إذا كان يلزم تنفيذ إجراءات للمصادقة الخارجية. (راجع: الفقرتين أ٩٠، أ٩٩)
الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها استجابة لمخاطر التحريف الجوهري المُقيَّمة ٤٢د. عند تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات أ٩٠(ج)، أ١٠٠–أ١٠٢) (أ) تحديد مدى مناسبة الإجراءات التحليلية المحددة، مع الأخذ في الحسبان مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها واختبارات التفاصيل، إن وجدت؛ (ب) تقويم مدى إمكانية الاعتماد على البيانات التي استنتج منها المحاسب القانوني توقعاته بشأن النسب أو الكميات المسجلة، مع الأخذ في الحسبان مصدر المعلومات المتاحة وقابليتها للمقارنة وطبيعتها وملاءمتها وأدوات الرقابة على إعدادها؛	*الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها استجابة لمخاطر التحريف الجوهري المُقيَّمة* ٤٢م. عند تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات أ٩٠(ج)، أ١٠٠–أ١٠٢) (أ) تحديد مدى مناسبة الإجراءات التحليلية المحددة للإقرارات قيد النظر، مع الأخذ في الحسبان مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها واختبارات التفاصيل، إن وجدت، الخاصة بهذه الإقرارات؛ (ب) تقويم مدى إمكانية الاعتماد على البيانات التي استنتج منها المحاسب القانوني توقعاته بشأن النسب أو الكميات المسجلة، مع الأخذ في الحسبان مصدر المعلومات المتاحة وقابليتها للمقارنة وطبيعتها وملاءمتها وأدوات الرقابة على إعدادها؛
(ج) وضع توقعات فيما يخص الكميات أو النسب المسجلة. ٤٣د. إذا حددت الإجراءات التحليلية تقلبات أو علاقات لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف بشكل كبير عن الكميات أو النسب المتوقعة، فيجب على المحاسب القانوني الاستفسار من	(ج) وضع توقعات، فيما يخص الكميات أو النسب المسجلة، دقيقة بما يكفي للتعرف على مخاطر التحريف المحتملة. ٤٣م. إذا حددت الإجراءات التحليلية تقلبات أو علاقات لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف بشكل كبير عن الكميات

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
المنشأة عن هذه الاختلافات. ويجب على المحاسب القانوني النظر في الردود على هذه الاستفسارات لتحديد ما إذا كان من الضروري تنفيذ إجراءات أخرى في ظل الظروف القائمة. (راجع: الفقرة أ٩٠(ج))	أو النسب المتوقعة، فيجب على المحاسب القانوني التحري عن هذه الاختلافات عن طريق ما يلي: (راجع: الفقرة أ٩٠(ج)) (أ) الاستفسار من المنشأة والحصول على أدلة إضافية ذات صلة بردود المنشأة؛ (ب) تنفيذ إجراءات أخرى حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة.
الإجراءات بشأن التقديرات ٤٤د. استناداً إلى مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرتين أ١٠٣، أ١٠٤) (أ) تقويم ما إذا كانت: (١) المنشأة قد طبقت بشكل مناسب متطلبات الضوابط المنطبقة ذات الصلة بالتقديرات؛ (٢) طرق إعداد التقديرات مناسبة وتم تطبيقها بشكل متّسق، وما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، في التقديرات المقرر عنها أو في طريقة إعدادها مقارنة بالفترة السابقة مناسبة في ظل الظروف القائمة؛ (ب) النظر فيما إذا كان من الضروري تنفيذ إجراءات أخرى في ظل الظروف القائمة.	*الإجراءات بشأن التقديرات* ٤٤م. استناداً إلى مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت: (راجع: الفقرة أ١٠٣) (أ) المنشأة قد طبقت بشكل مناسب متطلبات الضوابط المنطبقة ذات الصلة بالتقديرات؛ (ب) طرق إعداد التقديرات مناسبة وتم تطبيقها بشكل متّسق، وما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، في التقديرات المقرر عنها أو في طريقة إعدادها مقارنة بالفترة السابقة مناسبة في ظل الظروف القائمة.
	٤٥م. استجابةً لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، يجب على المحاسب القانوني القيام بإجراء أو أكثر مما يلي، مع الأخذ في الحسبان طبيعة التقديرات: (راجع: الفقرة أ١٠٣) (أ) اختبار كيفية قيام المنشأة بإعداد التقديرات والبيانات التي تستند إليها. وفي سبيل ذلك، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت: (١) طريقة قياس الكميات المستخدمة مناسبة في ظل الظروف القائمة؛ (٢) الافتراضات التي استخدمتها المنشأة معقولة. (ب) اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المطبقة على كيفية إعداد المنشأة للتقديرات، جنباً إلى جنب مع الإجراءات الأخرى المناسبة. (ج) تقدير كمية أو مدى من الكميات لتقويم الكمية التي قدرتها المنشأة. ولهذا الغرض: (١) إذا استخدم المحاسب القانوني افتراضات أو طرقاً تختلف عن تلك التي استخدمتها المنشأة، فيجب عليه أن يتوصل إلى فهم كافٍ لافتراضات أو طرق المنشأة لإثبات أن الكمية أو مدى الكميات الذي قدره المحاسب القانوني يأخذ في الحسبان المتغيرات ذات الصلة ولتقويم أي اختلافات مهمة عن الكمية التي قدرتها المنشأة.

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
	(٢) إذا استنتج المحاسب القانوني أنه من المناسب استخدام مدى من الكميات، فيجب عليه تضييق ذلك المدى، استناداً إلى الأدلة المتاحة، حتى تكون جميع النواتج الواقعة ضمن ذلك المدى معقولة.

العينات

٤٦. في حالة استخدام العينات، يجب على المحاسب القانوني عند تصميم العينة مراعاة الغرض من الإجراء وخصائص المجتمع الذي ستُسحب منه العينة. (راجع: الفقرتين أ٩٠(ب)، أ١٠٥)

الغش والأنظمة واللوائح

٤٧. يجب على المحاسب القانوني الاستجابة بشكل مناسب لحالات الغش أو شبهة الغش، وحالات عدم الالتزام أو شبهة عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، التي يتم التعرف عليها أثناء الارتباط. (راجع: الفقرتين أ١٠٦، أ١٠٧)

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
الإجراءات بشأن آلية تجميع قائمة غازات الاحتباس الحراري	*الإجراءات بشأن آلية تجميع قائمة غازات الاحتباس الحراري*
٤٨د. يجب أن تتضمن إجراءات المحاسب القانوني الإجراءات الآتية فيما يتعلق بآلية تجميع قائمة غازات الاحتباس الحراري: (راجع: الفقرة أ١٠٨)	٤٨م. يجب أن تتضمن إجراءات المحاسب القانوني الإجراءات الآتية فيما يتعلق بآلية تجميع قائمة غازات الاحتباس الحراري: (راجع: الفقرة أ١٠٨)
(أ) مضاهاة أو مطابقة قائمة غازات الاحتباس الحراري بالسجلات الأساسية؛	(أ) مضاهاة أو مطابقة قائمة غازات الاحتباس الحراري بالسجلات الأساسية؛
(ب) التوصل، من خلال الاستفسار من المنشأة، إلى فهم للتعديلات الجوهرية التي تمت أثناء إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري والنظر فيما إذا كان من الضروري تنفيذ إجراءات أخرى في ظل الظروف القائمة.	(ب) التحقق من التعديلات الجوهرية التي تمت أثناء إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري.

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
تحديد ما إذا كان من الضروري تنفيذ المزيد من الإجراءات في ارتباط التأكيد المحدود ٤٩د. إذا علم المحاسب القانوني بأمر أو أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن قائمة غازات الاحتباس الحراري قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري، فيجب عليه تصميم وتنفيذ المزيد من الإجراءات للحصول على المزيد من الأدلة حتى يكون المحاسب القانوني قادراً على: (راجع: الفقرتين أ١٠٩، أ١١٠) (أ) استنتاج أن الأمر أو الأمور من غير المرجح أن تتسبب في جعل قائمة غازات الاحتباس الحراري محرفة بشكل جوهري؛ أو (ب) تحديد أن الأمر أو الأمور تتسبب في جعل قائمة غازات الاحتباس الحراري محرفة بشكل جوهري. (راجع: الفقرة أ١١١)	*إعادة النظر في تقييم المخاطر في ارتباط التأكيد المعقول* ٤٩م. قد يتغير تقييم المحاسب القانوني لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات خلال سير الارتباط، نتيجة للحصول على أدلة إضافية. وفي الظروف التي يحصل فيها المحاسب القانوني على أدلة غير متسقة مع الأدلة التي استند إليها المحاسب القانوني في البداية عند إجراء التقييم، فيجب عليه إعادة النظر في التقييم وتعديل الإجراءات المخطط لها تبعاً لذلك. (راجع: الفقرة أ١٠٩)

تجميع التحريفات المُكتشفة

٥٠. يجب على المحاسب القانوني تجميع التحريفات المُكتشفة أثناء الارتباط، بخلاف تلك التي تُعد تافهة بشكل واضح. (راجع: الفقرة أ١١٢)

مراعاة التحريفات المُكتشفة خلال التقدم في الارتباط

٥١. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت الاستراتيجية العامة للارتباط وخطة الارتباط بحاجة إلى إعادة نظر في الحالات الآتية:

(أ) إذا كانت طبيعة التحريفات المُكتشفة والظروف المحيطة بحدوثها تشير إلى احتمال وجود تحريفات أخرى قد تكون جوهرية عند اقترانها بالتحريفات المجمعة أثناء الارتباط؛ أو

(ب) إذا كان مجموع التحريفات المجمعة أثناء الارتباط يقترب من الأهمية النسبية المُحددة وفقاً للفقرات ٢٠-٢٢ من هذا المعيار.

٥٢. إذا قامت المنشأة، بناءً على طلب المحاسب القانوني، بتفحص نوع معين من الانبعاثات أو الإفصاحات وتصحيح التحريفات الجوهرية التي تم اكتشافها، فيجب على المحاسب القانوني تنفيذ إجراءات بشأن العمل الذي نفذته المنشأة لتحديد ما إذا كانت هناك تحريفات جوهرية لا تزال موجودة.

الإبلاغ عن التحريفات وتصحيحها

٥٣. يجب على المحاسب القانوني إبلاغ المستوى المناسب داخل المنشأة في الوقت المناسب بجميع التحريفات التي تم تجميعها أثناء الارتباط ويجب أن يطلب من المنشأة تصحيح تلك التحريفات.

٥٤. إذا رفضت المنشأة تصحيح بعض أو كل التحريفات التي أبلغها بها المحاسب القانوني، فيجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم لأسباب المنشأة في عدم إجراء التصحيحات ويجب أن يأخذ ذلك الفهم في الحسبان عند تكوين استنتاجه.

تقويم تأثير التحريفات غير المُصحَّحة

٥٥. قبل تقويم تأثير التحريفات غير المُصحَّحة، يجب على المحاسب القانوني إعادة تقييم الأهمية النسبية المحددة وفقاً للفقرات ٢٠-٢٢ من هذا المعيار للتأكد مما إذا كانت لا تزال مناسبة في سياق الانبعاثات الفعلية للمنشأة.

٥٦. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت التحريفات غير المُصحَّحة تُعد جوهرية، كل منها على حدة أو في مجملها. وعند إجراء هذا التحديد، يجب على المحاسب القانوني النظر في حجم وطبيعة التحريفات، والظروف الخاصة المحيطة بحدوثها، بالمقارنة مع أنواع الانبعاثات أو الإفصاحات المعينة وقائمة غازات الاحتباس الحراري (انظر الفقرة ٧١).

استخدام عمل محاسب قانوني آخر

٥٧. عندما ينوي المحاسب القانوني استخدام عمل محاسب قانوني آخر، فيجب عليه:

(أ) الاتصال بشكل واضح مع ذلك المحاسب القانوني الآخر بشأن نطاق وتوقيت عمله ونتائجه؛ (راجع: الفقرتين أ١١٣، أ١١٤)

(ب) تقويم مدى كفاية ومناسبة الأدلة التي تم الحصول عليها وآلية تضمين المعلومات ذات العلاقة في قائمة غازات الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرة أ١١٥)

الإفادات المكتوبة

٥٨. يجب على المحاسب القانوني أن يطلب من الأشخاص ذوي المسؤوليات والمعرفة المناسبة داخل المنشأة بشأن الأمور المعنية تقديم إفادات مكتوبة بما يلي: (راجع: الفقرة أ١١٦)

(أ) أنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم عن إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري، بما فيها المعلومات المقارنة عند الاقتضاء، وفقاً للضوابط المنطبقة، كما هي مبينة في شروط الارتباط؛

(ب) أنهم قد قدموا للمحاسب القانوني جميع المعلومات ذات الصلة وسمحوا له بالوصول كما هو متفق عليه في شروط الارتباط وأوضحوا جميع الأمور ذات الصلة في قائمة غازات الاحتباس الحراري؛

(ج) ما إذا كانوا يعتقدون أن تأثيرات التحريفات غير المصححة ليست جوهرية، سواءً كل منها على حدة أو في مجملها، بالنسبة لقائمة غازات الاحتباس الحراري. ويجب أن يُضمَّن في هذه الإفادة المكتوبة، أو يُرفق بها، ملخص بهذه البنود؛

(د) ما إذا كانوا يعتقدون أن الافتراضات المهمة المستخدمة في إعداد التقديرات تُعدّ معقولة؛

(هـ) أنهم قد أبلغوا المحاسب القانوني بجميع أوجه القصور التي يعرفونها في الرقابة الداخلية ذات الصلة بالارتباط والتي ليست تافهة بشكل واضح؛

(و) ما إذا كانوا قد أفصحوا للمحاسب القانوني عن علمهم بأي غش أو عدم التزام بالأنظمة أو اللوائح، فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم، متى أمكن أن يكون للغش أو عدم الالتزام تأثير جوهري على قائمة غازات الاحتباس الحراري.

٥٩. يجب أن يكون تاريخ الإفادات المكتوبة أقرب ما يمكن لتاريخ تقرير التأكيد، ولكن بما لا يتجاوز ذلك التاريخ.

٦٠. يجب على المحاسب القانوني الامتناع عن إبداء استنتاج في قائمة غازات الاحتباس الحراري أو الانسحاب من الارتباط، متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، في الحالات الآتية:

(أ) إذا استنتج المحاسب القانوني وجود شكوك كافية حول نزاهة الشخص الذي قدم الإفادات المكتوبة التي تتطلبها الفقرتان ٥٨(أ) و(ب)، مما يجعل الإفادات المكتوبة في هذا الشأن لا يمكن الاعتماد عليها؛ أو

(ب) إذا لم تقدم المنشأة الإفادات المكتوبة التي تتطلبها الفقرتان ٥٨(أ) و(ب).

الأحداث اللاحقة

٦١. يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرة أ١١٧)

النظر فيما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ قائمة غازات الاحتباس الحراري وتاريخ تقرير التأكيد تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في قائمة غازات الاحتباس الحراري، وتقويم مدى كفاية ومناسبة الأدلة التي تم الحصول عليها بشأن ما إذا كانت تلك الأحداث تنعكس بشكل مناسب في قائمة غازات الاحتباس الحراري وفقاً للضوابط المنطبقة؛

الاستجابة بشكل مناسب للحقائق التي تصبح معروفة لدى المحاسب القانوني بعد تاريخ تقرير التأكيد، والتي لو كانت معروفة له في ذلك التاريخ لربما أدت إلى قيامه بتعديل تقرير التأكيد.

المعلومات المقارنة

٦٢. عند عرض معلومات مقارنة مع المعلومات الحالية الخاصة بالانبعاثات وتغطية بعض أو جميع تلك المعلومات المقارنة في استنتاج المحاسب القانوني، فإن إجراءات المحاسب القانوني فيما يخص المعلومات المقارنة يجب أن تتضمن تقويم ما يلي: (راجع: الفقرات أ١١٨–أ١٢١)

(أ) ما إذا كانت المعلومات المقارنة تتوافق مع الكميات والإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة، أو عند الاقتضاء، تم إعادة عرضها بشكل سليم وتم الإفصاح عن إعادة العرض بصورة كافية؛ (راجع: الفقرة أ١٢١)

(ب) ما إذا كانت سياسات قياس الكميات المنعكسة في المعلومات المقارنة تتسق مع تلك المطبقة في الفترة الحالية، وفي حال وجود تغييرات، ما إذا كانت تلك التغييرات قد تم تطبيقها بشكلٍ سليم وتم الإفصاح عنها بصورة كافية.

٦٣. بغض النظر عمّا إذا كان استنتاج المحاسب القانوني يغطي المعلومات المقارنة، فإنه إذا أصبح المحاسب القانوني على دراية بإمكانية وجود تحريف جوهري في المعلومات المقارنة المعروضة، فيجب عليه:

(أ) مناقشة الأمر مع الأشخاص ذوي المسؤوليات والمعرفة المناسبة بشأن الأمور المعنية داخل المنشأة وتنفيذ الإجراءات المناسبة في ظل الظروف القائمة؛ (راجع: الفقرتين أ١٢٢، أ١٢٣)

(ب) النظر في تأثير ذلك على تقرير التأكيد. وإذا اشتملت المعلومات المقارنة المعروضة على تحريف جوهري، ولم يتم إعادة عرض المعلومات المقارنة:

(١) يجب على المحاسب القانوني، عندما يغطي استنتاجه المعلومات المقارنة، إبداء استنتاج متحفظ أو استنتاج معارض في تقرير التأكيد؛ أو

(٢) يجب على المحاسب القانوني، عندما لا يغطي استنتاجه المعلومات المقارنة، تضمين فقرة أمر آخر في تقرير التأكيد توضح الظروف التي تؤثر على المعلومات المقارنة.

المعلومات الأخرى

٦٤. يجب على المحاسب القانوني قراءة المعلومات الأخرى الموجودة ضمن الوثائق التي تحتوي على قائمة غازات الاحتباس الحراري وتقرير التأكيد عنها لمعرفة أوجه عدم الاتساق الجوهرية، إن وجدت، مع قائمة غازات الاحتباس الحراري أو تقرير التأكيد، وعند قراءة تلك المعلومات الأخرى: (راجع: الفقرة أ١٣٨)

(أ) إذا حدد المحاسب القانوني وجود عدم اتساق جوهري بين تلك المعلومات الأخرى وقائمة غازات الاحتباس الحراري أو تقرير التأكيد؛ أو

(ب) إذا أصبح المحاسب القانوني على دراية بوجود تحريف جوهري للحقائق في تلك المعلومات الأخرى، وذلك التحريف ليست له صلة بالأمور الموضحة في قائمة غازات الاحتباس الحراري أو تقرير التأكيد،

فيجب على المحاسب القانوني مناقشة الأمر مع المنشأة واتخاذ تصرفات أخرى حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرات أ١٢٤–أ١٢٦)

التوثيق

٦٥. عند توثيق طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة، يجب على المحاسب القانوني تسجيل: (راجع: الفقرة أ١٢٧)

(أ) الخصائص المميِّزة للبنود أو الأمور الخاصة التي تم اختبارها؛

(ب) مَن قام بتنفيذ أعمال الارتباط وتاريخ الانتهاء من هذه الأعمال؛

(ج) مَن قام بفحص أعمال الارتباط المنفذة، وتاريخ هذا الفحص ومداه.

٦٦. يجب على المحاسب القانوني توثيق المناقشات التي تناولت الأمور المهمة مع المنشأة وغيرها، بما في ذلك طبيعة الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، وتوقيت حدوث هذه المناقشات، وأطراف النقاش. (راجع: الفقرة أ١٢٧)

إدارة الجودة

٦٧. يجب على المحاسب القانوني أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال الارتباط ما يلي:

(أ) القضايا التي تم تحديدها فيما يتعلق بالالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة وكيفية حلها؛

(ب) الاستنتاجات بشأن الالتزام بمتطلبات الاستقلال المنطبقة على الارتباط، وأية مناقشات ذات صلة تمت مع المكتب لدعم هذه الاستنتاجات؛

(ج) الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات التأكيد والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات؛

(د) طبيعة ونطاق المشاورات التي تمت خلال سير الارتباط، والاستنتاجات الناتجة عنها.

الأمور الناشئة بعد تاريخ تقرير التأكيد

٦٨. إذا قام المحاسب القانوني، في ظروف استثنائية، بتنفيذ إجراءات جديدة أو المزيد من الإجراءات، أو إذا توصل إلى استنتاجات جديدة بعد تاريخ تقرير التأكيد، فيجب عليه توثيق ما يلي: (راجع: الفقرة أ١٢٨)

(أ) الظروف التي تمت مواجهتها؛

(ب) الإجراءات الجديدة أو الزائدة التي تم تنفيذها، والأدلة التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، وتأثيرها على تقرير التأكيد؛

(ج) توقيت إدخال التغييرات الناتجة عن ذلك في توثيق أعمال الارتباط، وتوقيت فحصها، والقائم بإدخال التغييرات والقائم بفحصها.

جمع ملف الارتباط النهائي

٦٩. يجب على المحاسب القانوني جمع توثيقه لأعمال الارتباط في ملف الارتباط واستكمال الآلية الإدارية لجمع ملف الارتباط النهائي في الوقت المناسب بعد تاريخ تقرير التأكيد. وبعد الانتهاء من جمع ملف الارتباط النهائي، لا يجوز للمحاسب القانوني حذف أو التخلص من أي وثائق لأعمال الارتباط من أي نوع قبل انتهاء المدة المقررة للاحتفاظ بها. (راجع: الفقرة أ١٢٩)

٧٠. في ظروف أخرى غير تلك المتصورة في الفقرة ٦٨، عندما يجد المحاسب القانوني ضرورة لإدخال تعديل على توثيق أعمال الارتباط القائم، أو إضافة توثيق جديد لأعمال الارتباط بعد الانتهاء من جمع ملف الارتباط النهائي، فإنه يجب عليه بغض النظر عن طبيعة التعديلات أو الإضافات توثيق ما يلي:

(أ) الأسباب المحددة لإجراء هذه التعديلات أو الإضافات؛

(ب) توقيت إجراء هذه التعديلات وفحصها والقائم بذلك.

تكوين الاستنتاج التأكيدي

٧١. يجب على المحاسب القانوني تكوين استنتاج بشأن ما إذا كان قد وصل إلى تأكيد معقول أو محدود، حسب مقتضى الحال، بشأن قائمة غازات الاحتباس الحراري. ويجب أن يراعي ذلك الاستنتاج متطلبات الفقرة ٥٦ والفقرات ٧٢–٧٤ من هذا المعيار.

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
٧٢د. يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كان قد نما إلى علمه ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن قائمة غازات الاحتباس الحراري غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.	٧٢م. يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.

٧٣. يجب أن يشتمل هذا التقويم على مراعاة الجوانب النوعية لطرق قياس الكميات وممارسات إعداد التقارير الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك

المؤشرات على التحيز المحتمل في الأحكام والقرارات المتخذة عند إجراء التقديرات وإعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري،[١٢] ومراعاة ما يلي، في ضوء الضوابط المنطبقة:

(أ) ما إذا كانت طرق قياس الكميات وسياسات إعداد التقارير المختارة والمطبقة تتسق مع الضوابط المنطبقة ومناسبة؛

(ب) ما إذا كانت التقديرات التي تم إجراؤها عند إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري تُعدّ معقولة؛

(ج) ما إذا كانت المعلومات المعروضة في قائمة غازات الاحتباس الحراري ملائمة ويمكن الاعتماد عليها وكاملة وقابلة للمقارنة والفهم؛

(د) ما إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري تقدم إفصاحاً كافياً عن الضوابط المنطبقة وغيرها من الأمور، بما فيها حالات عدم التأكد، بحيث يستطيع المستخدمون المستهدفون فهم الأحكام المهمة التي تم اتخاذها عند إعداد القائمة؛ (راجع: الفقرات أ٢٩، أ١٣٠–أ١٣٢)

(هـ) ما إذا كانت المصطلحات المستخدمة في قائمة غازات الاحتباس الحراري مناسبة.

٧٤. يجب أن يشمل التقويم الذي تتطلبه الفقرة ٧٢ أيضاً مراعاة:

(أ) العرض العام لقائمة غازات الاحتباس الحراري، وهيكلها ومحتواها؛

(ب) صياغة الاستنتاج التأكيدي، عند الاقتضاء في سياق الضوابط، وفي ظروف الارتباط الأخرى، ما إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري تمثل الانبعاثات الرئيسية بطريقة تحقق العرض العادل.

محتوى تقرير التأكيد

٧٥. يجب أن يشتمل تقرير التأكيد، كحد أدنى، على العناصر الأساسية الآتية: (راجع: الفقرة أ١٣٣)

(أ) عنوان يشير بوضوح إلى أن التقرير هو تقرير تأكيد مستقل.

(ب) المخاطب بالتقرير.

(ج) تحديد أو وصف لمستوى التأكيد، المعقول أو المحدود، الذي وصل إليه المحاسب القانوني.

(د) تحديد قائمة غازات الاحتباس الحراري، بما في ذلك الفترة (الفترات) التي تغطيها، وفي حال وجود أية معلومات في تلك القائمة لم يغطها استنتاج المحاسب القانوني، يشتمل التقرير أيضاً على تحديد واضح للمعلومات الخاضعة للتأكيد وأيضاً المعلومات المستبعدة، بالإضافة إلى عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني لم ينفذ أي إجراءات فيما يتعلق بالمعلومات المستبعدة، وعليه، فإنه لم يتم إبداء أي استنتاج بشأنها. (راجع: الفقرتين أ١٢٠، أ١٣٤)

(هـ) وصف لمسؤوليات المنشأة. (راجع: الفقرة أ٣٥)

(و) عبارة تفيد بأن قياس كمية غازات الاحتباس الحراري يخضع لعدم تأكد ملازم. (راجع: الفقرات أ٥٤–أ٥٩)

(ز) إذا تضمنت قائمة غازات الاحتباس الحراري اقتطاعات للانبعاثات يغطيها استنتاج المحاسب القانوني، يشتمل التقرير على تحديد لتلك الاقتطاعات، وعبارة بشأن مسؤولية المحاسب القانوني فيما يتعلق بها. (راجع: الفقرات أ١٣٥–أ١٣٨)

(ح) تحديد الضوابط المنطبقة؛

(١) تحديد كيفية الوصول إلى تلك الضوابط؛

(٢) إذا كانت تلك الضوابط متاحة فقط لمستخدمين مستهدفين محددين، أو إذا كانت تتعلق بغرض محدد فقط، يشتمل التقرير على عبارة تنبّه القراء إلى هذه الحقيقة، وأنه نتيجة لذلك فإن قائمة غازات الاحتباس الحراري قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. ويجب أن تقيد العبارة أيضاً استخدام تقرير التأكيد بقصره على هؤلاء المستخدمين المستهدفين أو على ذلك الغرض؛ (راجع: الفقرتين أ١٣٩، أ١٤٠)

[١٢] لا تشكل المؤشرات على التحيز المحتمل في حد ذاتها تحريفات لأغراض استنباط الاستنتاجات عن مدى معقولية كل تقدير على حدة.

(٣) تحديد الإيضاحات ذات الصلة إذا كانت هناك حاجة لاستكمال الضوابط المفروضة بإفصاحات في الإيضاحات التفسيرية المرفقة بقائمة غازات الاحتباس الحراري حتى تكون تلك الضوابط مناسبة. (راجع: الفقرة أ١٣٠)

(ط) عبارة تفيد بأن المكتب الذي يكون المحاسب القانوني عضواً فيه يطبق معيار إدارة الجودة (١) أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١).(*)

(ي) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني يلتزم بمتطلبات الاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى للميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق فيما يتعلق بارتباطات التأكيد.(**)(***)

(ك) وصف لمسؤوليات المحاسب القانوني، بما في ذلك:

(١) عبارة تفيد بأن الارتباط قد تم تنفيذه وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠) *"ارتباطات التأكيد عن قوائم غازات الاحتباس الحراري"* المعتمد في المملكة العربية السعودية؛

(٢) ملخص وافٍ بالعمل المنفذ كأساس لاستنتاج المحاسب القانوني. وفي حالة تنفيذ ارتباط تأكيد محدود، يُعد إدراك طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة أمراً أساسياً لفهم استنتاج المحاسب القانوني. وعند تنفيذ ارتباط تأكيد محدود، يجب أن ينص ملخص العمل المنفذ على ما يلي:

- أن الإجراءات في ارتباط التأكيد المحدود تختلف في طبيعتها وتوقيتها عن ارتباط التأكيد المعقول، وتكون أقل منها في المدى؛
- وبالتالي، فإن مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكيد المحدود يكون أقل بكثير من التأكيد الذي كان سيتم الوصول إليه فيما لو تم تنفيذ ارتباط تأكيد معقول. (راجع: الفقرات أ١٤١–أ١٤٣)

(ل) استنتاج المحاسب القانوني:

(١) في ارتباط التأكيد المعقول، يجب التعبير عن الاستنتاج بصيغة الإثبات؛ أو

(٢) في ارتباط التأكيد المحدود، يجب التعبير عن الاستنتاج بصيغة تنبئ بما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني، بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن قائمة غازات الاحتباس الحراري غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.

(٣) عندما يبدي المحاسب القانوني استنتاجاً معدلاً، يجب أن يحتوي تقرير التأكيد على:

أ. قسم يقدِّم وصفاً للأمر أو الأمور التي نشأ عنها التعديل؛

ب. قسم يحتوي على استنتاج المحاسب القانوني المعدل.

(م) توقيع المحاسب القانوني. (راجع: الفقرة أ١٤٤)

(ن) تاريخ تقرير التأكيد. يجب أن يؤرَّخ تقرير التأكيد بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي:

---

* ينص المعيار في نسخته الإنجليزية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لارتباطات المراجعة والتأكيد على ما يلي: "وإذا لم يكن الممارس محاسباً مهنياً، فيجب أن تحدد تلك العبارة المتطلبات المهنية، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، التي تم تطبيقها التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١)". وقد تم إلغاء ما يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين من النص الأصلي الصادر عن المجلس، حيث لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات التأكيد.

** ينص المعيار في نسخته الإنجليزية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لارتباطات المراجعة والتأكيد على ما يلي: "وإذا لم يكن الممارس محاسباً مهنياً، فيجب أن تحدد تلك العبارة المتطلبات المهنية، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تم تطبيقها التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق فيما يتعلق بارتباطات التأكيد". وقد تم إلغاء ما يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين من النص الأصلي الصادر عن المجلس، حيث لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات التأكيد.

*** يجب الإشارة إلى الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

(١) حصل فيه المحاسب القانوني على الأدلة التي استند إليها استنتاجه، بما في ذلك الأدلة على أن أولئك الذين لديهم السلطة المعترف بها قد أقروا بتحملهم المسؤولية عن قائمة غازات الاحتباس الحراري؛

(٢) اكتمل فيه فحص جودة الارتباط عندما يتعين تنفيذ هذا الفحص وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١) أو سياسات أو إجراءات المكتب.

(س) المكان الذي يُمارِس فيه المحاسب القانوني عمله في الدولة.

فقرات لفت الانتباه وفقرات الأمور الأخرى

٧٦. إذا رأى المحاسب القانوني أنه من الضروري: (راجع: الفقرات أ١٤٥–أ١٥١)

(أ) لفت انتباه المستخدمين المستهدفين إلى أمر تم عرضه أو الإفصاح عنه في قائمة غازات الاحتباس الحراري، ويُعد بحسب حكم المحاسب القانوني على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين المستهدفين لقائمة غازات الاحتباس الحراري (فقرة لفت انتباه)؛ أو

(ب) الإبلاغ عن أمر آخر بخلاف ما تم عرضه أو الإفصاح عنه في قائمة غازات الاحتباس الحراري، لأن هذا الأمر يُعد بحسب حكم المحاسب القانوني ذا صلة بفهم المستخدمين المستهدفين للارتباط أو مسؤوليات المحاسب القانوني أو تقرير التأكيد (فقرة أمر آخر)،

ولم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، فيجب على المحاسب القانوني القيام بذلك في فقرة في تقرير التأكيد ترد تحت عنوان مناسب وتشير بوضوح إلى أن استنتاج المحاسب القانوني غير مُعدَّل فيما يتعلق بهذا الأمر.

متطلبات الاتصال الأخرى

٧٧. ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، يجب على المحاسب القانوني إبلاغ الشخص (الأشخاص) المسؤول عن الإشراف على قائمة غازات الاحتباس الحراري بالأمور الآتية التي نمت إلى علم المحاسب القانوني أثناء الارتباط، ويجب عليه تحديد ما إذا كانت هناك مسؤولية للإبلاغ عنها لأطراف أخرى من داخل أو خارج المنشأة:

(أ) أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي لها، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة بالاهتمام؛

(ب) الغش المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه؛

(ج) الأمور التي تنطوي على عدم التزام بالأنظمة واللوائح، محدد حدوثه أو مشتبه في حدوثه، إلا إذا كانت الأمور تافهة بشكل واضح. (راجع: الفقرة أ٨٧)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

مقدمة

ارتباطات التأكيد التي تغطي معلومات أخرى بالإضافة إلى قائمة غازات الاحتباس الحراري (راجع: الفقرة ٣)

أ١. في بعض الحالات، قد ينفذ المحاسب القانوني ارتباط تأكيد بشأن تقرير يتضمن معلومات عن غازات الاحتباس الحراري، ولكن تلك المعلومات لا تشكل قائمة لغازات الاحتباس الحراري حسب التعريف الوارد في الفقرة ١٤(م). وفي مثل هذه الحالات، قد يوفر هذا المعيار إرشادات لذلك الارتباط.

أ٢. عندما تشكل قائمة غازات الاحتباس الحراري جزءاً صغيراً نسبياً من المعلومات الكلية التي يغطيها استنتاج المحاسب القانوني، فإن مدى صلة هذا المعيار هو أمر يخضع للحكم المهني للمحاسب القانوني في ظل ظروف الارتباط.

مؤشرات الأداء الرئيسية التي تستند إلى البيانات الخاصة بغازات الاحتباس الحراري (راجع: الفقرة ٤(ب))

أ٣. من أمثلة مؤشرات الأداء الرئيسية التي تستند إلى بيانات غازات الاحتباس الحراري، المتوسط المرجح للانبعاثات في كل كيلومتر للمركبات التي تصنعها المنشأة خلال الفترة، الذي تتطلب الأنظمة أو اللوائح احتسابه والإفصاح عنه في بعض الدول.

الإجراءات الخاصة بارتباطات التأكيد المعقول والتأكيد المحدود (راجع: الفقرة ٨)

أ٤. بعض الإجراءات التي يتعين تنفيذها فقط لارتباطات التأكيد المعقول قد تكون مناسبة رغم ذلك في بعض ارتباطات التأكيد المحدود. فعلى سبيل المثال، بالرغم من أنه لا يتعين التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة في ارتباطات التأكيد المحدود، فإنه في بعض الحالات، كما هو الحال عندما يتم تسجيل المعلومات أو معالجتها أو الإبلاغ عنها بشكل إلكتروني فقط، قد يتخذ المحاسب القانوني قراراً بأنه من الضروري اختبار أدوات الرقابة، وبالتالي التوصل إلى فهم لأنشطة الرقابة ذات الصلة، في ارتباط التأكيد المحدود. (انظر أيضاً الفقرة أ٩٠)

الاستقلال (راجع: الفقرتين ١٠، ١٥)

أ٥. ينص الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة على *معايير الاستقلال الدولية*، التي تم تحديدها عن طريق تطبيق إطار المفاهيم على التهديدات التي تمس الاستقلال في هذه الارتباطات. وقد يتعرض الالتزام بالمبادئ الأساسية للتهديد بسبب مجموعة واسعة من الظروف. وتندرج العديد من التهديدات ضمن الفئات الآتية:

- المصلحة الشخصية، على سبيل المثال، الاعتماد غير المبرر على إجمالي الأتعاب التي يتم الحصول عليها من المنشأة.
- الفحص الذاتي، على سبيل المثال، تأدية خدمة أخرى للمنشأة تؤثر بشكل مباشر على قائمة غازات الاحتباس الحراري، مثل المشاركة في قياس كمية انبعاثات المنشأة.
- الموالاة، على سبيل المثال، العمل بصفة مدافع بالنيابة عن المنشأة فيما يتعلق بتفسير الضوابط المنطبقة.
- الألفة، على سبيل المثال، وجود علاقة طويلة أو علاقة عائلية قريبة أو مباشرة لأحد أعضاء فريق الارتباط مع موظف في المنشأة يعمل في منصب يتيح له ممارسة تأثير مباشر ومهم على إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري.
- الترهيب، على سبيل المثال، التعرض لضغوط من أجل الحد، على نحو غير مناسب، من مدى العمل المنفذ بهدف تقليل الأتعاب، أو التعرض لتهديد بسحب تسجيل المحاسب القانوني من قبل سلطة تسجيل مرتبطة بالمجموعة الصناعية للمنشأة.

أ٦. إذا لم تكن التهديدات التي تم التعرف عليها ضمن مستوى يمكن قبوله، فإن الميثاق الدولي يتطلب مواجهتها عن طريق القضاء على الظروف التي نشأت عنها أو تطبيق تدابير وقائية لتخفيضها إلى مستوى يمكن قبوله أو الانسحاب من الارتباط متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

الأنظمة أو اللوائح المحلية ونصوص خطط تبادل إطلاق الانبعاثات (راجع: الفقرة ١١)

أ٧. إن الأنظمة أو اللوائح المحلية أو نصوص خطط تبادل إطلاق الانبعاثات قد: تشتمل على متطلبات أخرى بالإضافة إلى متطلبات هذا المعيار؛ أو تتطلب تنفيذ إجراءات محددة في جميع الارتباطات؛ أو تتطلب تنفيذ الإجراءات بطريقة معينة. وعلى سبيل المثال، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح المحلية أو نصوص خطط تبادل إطلاق الانبعاثات من المحاسب القانوني إعداد التقارير بشكل لا يتوافق مع هذا المعيار. وعندما تفرض الأنظمة أو اللوائح تنسيق تقرير المراجع أو صياغته بشكل أو محتوى يختلف اختلافاً كبيراً عن هذا المعيار، ويستنتج المحاسب القانوني أن التفسير الإضافي في تقرير التأكيد لن يخفف من سوء الفهم المحتمل، فقد ينظر المحاسب القانوني في تضمين عبارة في التقرير تفيد بأن الارتباط لم يتم القيام بها وفقاً لهذا المعيار.

التعريفات

الانبعاثات (راجع: الفقرة ١٤(و)، الملحق الأول)

أ٨. قد تشمل انبعاثات النطاق (١)الاحتراق الثابت (من الوقود المحترق في معدات المنشأة الثابتة مثل أجهزة الغلي والحرق والمحركات والمشاعل) والاحتراق المتحرك (من الوقود المحترق في وسائل النقل لدى المنشأة مثل الشاحنات والقطارات والطائرات والقوارب) وانبعاثات آليات العمل (من العمليات الفيزيائية أو الكيميائية مثل تصنيع الإسمنت والمعالجة البتروكيماوية وصهر الألومنيوم) والانبعاثات المتسربة (إطلاق الغازات

والأبخرة بشكل مقصود وغير مقصود، مثل التسربات من وصلات وسدادات المعدات والانبعاثات من معالجة مياه الصرف والمناجم وأبراج التبريد).

أ٩. تشتري جميع المنشآت تقريباً الطاقة في شكل كهرباء أو حرارة أو بخار؛ ولهذا يكون لدى جميع المنشآت تقريباً انبعاثات من النطاق (٢). وانبعاثات النطاق (٢) هي انبعاثات غير مباشرة لأن الانبعاثات المرتبطة، على سبيل المثال، بالكهرباء التي تشتريها المنشأة تحدث في محطة الكهرباء التي تقع بدورها خارج الحدود المؤسسية للمنشأة.

أ١٠. قد تتضمن انبعاثات النطاق (٣) انبعاثات مرتبطة، على سبيل المثال، بمهام سفر الموظفين لأغراض العمل؛ والأنشطة التي يتم تعهيدها خارجياً؛ واستهلاك الوقود الأحفوري أو الكهرباء اللازم لاستخدام منتجات المنشأة؛ واستخراج وإنتاج المواد التي يتم شراؤها كمدخلات في آليات عمل المنشأة؛ ونقل الوقود الذي يتم شراؤه. وتناقش الفقرات أ٣١–أ٣٤ انبعاثات النطاق (٣) بمزيد من التفصيل.

اقتطاعات الانبعاثات (راجع: الفقرتين ١٤(ز)، ١٧(أ)(٣)، الملحق الأول)

أ١١. في بعض الحالات، تشتمل اقتطاعات الانبعاثات على أرصدة ومخصصات خاصة بدولة بعينها، لا يوجد فيما يخصها صلة مؤكدة بين كمية الانبعاثات المسموح باقتطاعها وفق الضوابط وأي تخفيض في الانبعاثات قد يحدث نتيجة لقيام المنشأة بدفع أموال أو اتخاذ أي إجراء آخر من أجل المطالبة باقتطاع الانبعاثات.

أ١٢. عندما تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري على اقتطاعات للانبعاثات ضمن نطاق الارتباط، تنطبق متطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بتلك الاقتطاعات حسب مقتضى الحال (انظر أيضاً الفقرات أ١٣٥-أ١٣٨).

تعويضات الكربون المشتراة (راجع: الفقرة ١٤(ف)، الملحق الأول)

أ١٣. عندما تشتري المنشأة تعويضات كربون من منشأة أخرى، فقد تنفق تلك المنشأة الأخرى المال الذي تحصل عليه من البيع على مشاريع لتخفيض الانبعاثات (مثل استبدال توليد الطاقة باستخدام الوقود الأحفوري بمصادر الطاقة المتجددة، أو تطبيق التدابير الخاصة بكفاءة الطاقة) أو على إزالة الانبعاثات من الغلاف الجوي (على سبيل المثال، عن طريق زرع والمحافظة على الأشجار التي لم يكن ليتم زراعتها أو المحافظة عليها لولا ذلك)، أو قد يكون المال تعويضاً عن عدم اتخاذ إجراء معين كان من المفترض اتخاذه لولا ذلك (مثل إزالة الغابات أو تدهورها). وفي بعض الدول، لا يمكن شراء تعويضات الكربون إلا في حال حدوث تخفيض الانبعاثات أو تعزيز الإزالة بالفعل.

الإزالة (راجع: الفقرة ١٤(ق)، الملحق الأول)

أ١٤. قد تتم الإزالة عن طريق تخزين غازات الاحتباس الحراري في أحواض جيولوجية (مثل الطبقات الجوفية) أو أحواض بيولوجية (مثل الأشجار). وعندما تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري على إزالة غازات الاحتباس الحراري التي كانت ستطلقها المنشأة إلى الغلاف الجوي لولا ذلك، فإنه يتم التقرير عنها عادةً في قائمة غازات الاحتباس الحراري على أساس إجمالي، أي يتم قياس كمية كل من المصدر والحوض في قائمة غازات الاحتباس الحراري. وعندما يغطي استنتاج المحاسب القانوني إزالات، تنطبق متطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بتلك الإزالات حسب مقتضى الحال.

المرفق المهم (راجع: الفقرتين ١٤(ر)، ٣١)

أ١٥. كلما زادت المساهمة المستقلة لأحد المرافق في مجموع الانبعاثات المقرر عنها في قائمة غازات الاحتباس الحراري، زادت عادةً مخاطر التحريف الجوهري في قائمة غازات الاحتباس الحراري. وقد يطبق المحاسب القانوني نسبة مئوية على أساس مرجعي مختار كوسيلة لتحديد المرافق التي لها أهمية مستقلة بسبب حجم انبعاثاتها مقارنة بمجموع الانبعاثات المضمنة في قائمة غازات الاحتباس الحراري. وينطوي تحديد الأساس المرجعي وتحديد النسبة المئوية التي سيتم تطبيقها على ممارسة الحكم المهني. وعلى سبيل المثال، قد يعتبر المحاسب القانوني أن المرافق التي تتجاوز ١٥% من حجم الإنتاج الكلي تُعد مرافق مهمة. ومع ذلك، يمكن تحديد نسبة أعلى أو أقل حسبما يراه المحاسب القانوني مناسباً وفقاً لحكمه المهني في ظل الظروف القائمة. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما يكون هناك عدد قليل من المرافق، لا تقل نسبة أيٍّ منها عن ١٥% من حجم الإنتاج الكلي، ولكن بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني لا تعد جميع تلك المرافق مرافق مهمة؛ أو عندما يوجد عدد من المرافق تقل نسبتها بقليل عن ١٥% من حجم الإنتاج الكلي، وتعد بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني مرافق مهمة.

أ١٦. قد يحدد المحاسب القانوني أيضاً مرفقاً معيناً على أنه مرفق مهم بسبب طبيعته أو ظروفه الخاصة التي تنشأ عنها مخاطر تحريف جوهري معينة. وعلى سبيل المثال، قد يستخدم أحد المرافق آليات لجمع البيانات أو أساليب لقياس الكميات تختلف عن تلك الخاصة بالمرافق الأخرى، وتتطلب استخدام عمليات حسابية معقدة أو متخصصة، أو تنطوي على عمليات فيزيائية أو كيميائية معقدة أو متخصصة.

معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) (راجع: الفقرتين ٩، ١٥)

أ١٧. يتضمن معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) المتطلبات المنطبقة على ارتباطات التأكيد (بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية)، بما في ذلك الارتباطات التي تتم وفقاً لهذا المعيار. وفي بعض الحالات، قد يتضمن هذا المعيار متطلبات أو مواد تطبيقية إضافية فيما يتعلق بتلك الموضوعات.

قبول الارتباط والاستمرار فيه

الكفاءات (راجع: الفقرة ١٦(ب))

أ١٨. قد تشمل الكفاءات المتعلقة بغازات الاحتباس الحراري:

- الفهم العام لعلم المناخ، بما في ذلك العمليات العلمية التي تربط غازات الاحتباس الحراري بتغير المناخ.
- فهم من هم المستخدمين المستهدفين للمعلومات الواردة في قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة، والطريقة المحتملة لقيامهم باستخدام تلك المعلومات (انظر الفقرة أ٤٧).
- فهم خطط تبادل إطلاق الانبعاثات وآليات السوق ذات العلاقة، متى كانت ذات صلة.
- معرفة الأنظمة واللوائح المنطبقة، إن وجدت، التي تؤثر على كيفية قيام المنشأة بالتقرير عن انبعاثاتها، والتي قد تفرض أيضاً على سبيل المثال حداً معيناً على انبعاثات المنشأة.
- المنهجيات الخاصة بقياس كمية غازات الاحتباس الحراري، بما في ذلك حالات عدم التأكد العلمي وعدم التأكد التقدير المصاحبة لها، والمنهجيات البديلة المتاحة.
- معرفة الضوابط المنطبقة، بما في ذلك على سبيل المثال:
  - تحديد عوامل الانبعاثات المناسبة.
  - تحديد تلك الجوانب من الضوابط التي تتطلب إجراء تقديرات مهمة أو حساسة أو تتطلب تطبيق أحكام معتبرة.
  - الطرق المستخدمة لتعيين الحدود المؤسسية، أي المنشآت التي سيتم دمج انبعاثاتها في قائمة غازات الاحتباس الحراري.
  - اقتطاعات الانبعاثات التي يسمح بتضمينها في قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة.

أ١٩. تتفاوت درجة تعقيد ارتباطات التأكيد فيما يخص قائمة غازات الاحتباس الحراري. وفي بعض الحالات، قد يكون الارتباط بسيطاً نسبياً، على سبيل المثال، عندما لا يكون لدى المنشأة انبعاثات من النطاق (١) وتقوم بالتقرير فقط عن انبعاثات من النطاق (٢) باستخدام عامل انبعاثات محدد في اللوائح التنظيمية، يتم تطبيقه على استهلاك الكهرباء في موقع واحد. وفي هذه الحالة، قد يركز الارتباط إلى حد كبير على النظام المستخدم لتسجيل ومعالجة أرقام استهلاك الكهرباء المذكورة في الفواتير والتطبيق الرياضي لعامل الانبعاثات المحدد. ولكن عندما يكون الارتباط معقداً نسبياً، فمن المرجح أن يتطلب ذلك كفاءة شخص متخصص في قياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها. وتشمل مجالات الخبرة التي قد تكون ذات صلة في تلك الحالات:

الخبرة في نظم المعلومات

- فهم كيفية إعداد المعلومات المتعلقة بالانبعاثات، بما في ذلك كيفية إنشاء البيانات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها، عند الضرورة، وترتيبها والتقرير عنها في قائمة غازات الاحتباس الحراري.

الخبرة العلمية والهندسية

- وضع مخطط بتدفق المواد خلال عمليات الإنتاج والعمليات المصاحبة التي تنتج عنها انبعاثات، بما في ذلك تحديد النقاط ذات الصلة التي يتم عندها جمع البيانات المصدرية. وقد يكون لهذا أهمية خاصة عند النظر فيما إذا كان تحديد المنشأة لمصادر الانبعاثات كاملاً.
- تحليل العلاقات الكيميائية والفيزيائية بين المدخلات والعمليات والمخرجات، والعلاقات بين الانبعاثات والمتغيرات الأخرى. وغالباً ما تكون القدرة على فهم وتحليل هذه العلاقات مهمة في تصميم الإجراءات التحليلية.
- تحديد تأثير عدم التأكد على قائمة غازات الاحتباس الحراري.
- معرفة سياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة في المختبرات التي تقوم بتنفيذ الاختبارات، سواءً كانت داخلية أو خارجية.
- الخبرة في الصناعات المحددة وآليات إنتاج وإزالة الانبعاثات ذات العلاقة. وتختلف الإجراءات المتبعة لقياس كمية الانبعاثات من النطاق (١) بشكل كبير حسب الصناعات والآليات ذات الصلة، وعلى سبيل المثال، فإن طبيعة آليات التحليل الكهربائي في إنتاج الألومنيوم؛ وآليات الاحتراق في إنتاج الكهرباء باستخدام الوقود الأحفوري؛ والآليات الكيميائية في إنتاج الإسمنت تختلف اختلافاً تاماً عن بعضها.
- تشغيل المستشعرات المادية وطرق قياس الكميات الأخرى واختيار عوامل الانبعاثات المناسبة.

نطاق قائمة غازات الاحتباس الحراري والارتباط (راجع: الفقرة ١٧(أ))

أ٢٠. فيما يلي أمثلة للظروف التي قد تكون فيها أسباب استبعاد الانبعاثات المعروفة من قائمة غازات الاحتباس الحراري، أو استبعاد مصادر الانبعاثات المفصح عنها من الارتباط، أسباباً غير معقولة في ظل الظروف القائمة:

- عندما يكون لدى المنشأة انبعاثات مهمة من النطاق (١) ولكنها لا تُضمِّن في قائمة غازات الاحتباس الحراري سوى انبعاثات النطاق (٢).
- عندما تشكل المنشأة جزءاً من منشأة نظامية أكبر لها انبعاثات مهمة لا يتم التقرير عنها بسبب طريقة تعيين الحدود المؤسسية عندما يكون من المرجح أن يؤدي ذلك إلى تضليل المستخدمين المستهدفين.
- عندما تشكل الانبعاثات التي يقرر عنها المحاسب القانوني نسبة صغيرة فقط من مجموع الانبعاثات المدرجة في قائمة غازات الاحتباس الحراري.

تحديد مدى مناسبة الموضوع (راجع: الفقرة ١٥)

أ٢١. يتطلب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) من المحاسب القانوني تحديد ما إذا كان الموضوع محل الارتباط مناسباً.[١٣] وفي حالة قائمة غازات الاحتباس الحراري، فإن انبعاثات المنشأة (والإزالات واقتطاعات الانبعاثات في حال انطباقها) هي الموضوع محل الارتباط. وسيكون ذلك الموضوع مناسباً إذا تحققت جملة أمور من بينها أن تكون انبعاثات المنشأة قابلة للقياس كمّياً على نحو متسق باستخدام ضوابط مناسبة.[١٤]

أ٢٢. يمكن إجراء قياس كمّي لمصادر غازات الاحتباس الحراري بواسطة:

(أ) القياس المباشر (أو المتابعة المباشرة) لمعدلات تركيز وتدفق غازات الاحتباس الحراري باستخدام المتابعة المستمرة للانبعاثات أو المعاينة الدورية؛ أو

(ب) قياس نشاط بديل، مثل استهلاك الوقود، وحساب الانبعاثات، على سبيل المثال باستخدام معادلات توازن الكتلة[١٥] أو عوامل

---

[١٣] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٢٤(ب)(١)

[١٤] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٢٤(ب)(٢)

[١٥] أي التسوية بين الكمية الداخلة من مادة معينة إلى حدود معينة والكمية الخارجة منها، على سبيل المثال، تساوي كمية الكربون في الوقود المعتمد على الهيدروكربون الداخل إلى جهاز احتراق مع كمية الكربون الخارجة من الجهاز في شكل ثاني أكسيد كربون.

الانبعاثات الخاصة بالمنشأة أو عوامل معدل الانبعاثات لمنطقة أو مصدر أو صناعة أو عملية.

تحديد مدى مناسبة الضوابط

الضوابط الموضوعة بشكل خاص والمفروضة (راجع: الفقرة ١٧(ب))

أ٢٣. تتسم الضوابط المناسبة بالخصائص الآتية: الملاءمة والاكتمال وإمكانية الاعتماد عليها والحيادية والقابلية للفهم. وقد تكون الضوابط "موضوعة بشكل خاص" أو قد تكون "مفروضة"، على سبيل المثال، منصوصاً عليها في نظام أو لائحة، أو صادرة عن هيئات للخبراء مصرح لها أو معترف بها تتبع آلية عمل شفافة.[١٦] ورغم أن الضوابط التي تفرضها سلطة تنظيمية يمكن افتراض أنها ملائمة عندما تكون تلك السلطة التنظيمية هي المستخدم المستهدف، فإن بعض الضوابط المفروضة يمكن وضعها لغرض خاص دون أن تكون مناسبة للتطبيق في ظروف أخرى. وعلى سبيل المثال، الضوابط التي تضعها سلطة تنظيمية وتشتمل على عوامل انبعاثات خاصة بمنطقة معينة قد تنتج معلومات مضللة في حال استخدامها لانبعاثات في منطقة أخرى؛ والضوابط التي يتم تصميمها للتقرير فقط عن جوانب تنظيمية معينة من الانبعاثات قد تكون غير مناسبة للتقرير لمستخدمين مستهدفين بخلاف السلطة التنظيمية التي قامت بوضع الضوابط.

أ٢٤. قد تكون الضوابط الموضوعة بشكل خاص مناسبة عندما يكون لدى المنشأة، على سبيل المثال، آلات متخصصة جداً أو عندما تجمع المنشأة المعلومات الخاصة بالانبعاثات من دول مختلفة تختلف فيها الضوابط المفروضة التي يتم استخدامها. وقد يكون من الضروري بذل عناية خاصة عند تقييم الحيادية والخصائص الأخرى للضوابط الموضوعة بشكل خاص، ولا سيّما إذا لم تعتمد تلك الضوابط بشكل أساسي على ضوابط مفروضة يتم استخدامها عموماً في صناعة المنشأة أو منطقتها، أو إذا لم تكن متسقة مع مثل هذه الضوابط.

أ٢٥. قد تتألف الضوابط من ضوابط مفروضة مضاف إليها إفصاحات عن الحدود والطرق والافتراضات وعوامل الانبعاثات الخاصة وغيرها ضمن الإيضاحات التفسيرية المرفقة بقائمة غازات الاحتباس الحراري. وفي بعض الحالات، قد لا تكون الضوابط المفروضة مناسبة، حتى عند استكمالها بإفصاحات ضمن الإيضاحات التفسيرية المرفقة بقائمة غازات الاحتباس الحراري، على سبيل المثال، عندما لا تضم الأمور المشار إليها في الفقرة ١٧(ب).

أ٢٦. وتجدر الإشارة إلى أن مناسبة الضوابط لا تتأثر بمستوى التأكيد، وبعبارة أخرى، إذا لم تكن الضوابط مناسبة لتنفيذ ارتباطات التأكيد المعقول، فإنها لن تكون مناسبة أيضاً لتنفيذ ارتباطات التأكيد المحدود، والعكس صحيح.

العمليات التشغيلية الموجودة ضمن الحدود المؤسسية للمنشأة (راجع: الفقرات ١٧(ب)(١)، ٢٣(ب)(١)، ٣٤(ز))

أ٢٧. يُعرف تحديد العمليات التشغيلية التي تمتلكها أو تسيطر عليها المنشأة لدمجها في قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة بأنه تعيين الحدود المؤسسية للمنشأة. وفي بعض الحالات، تنص الأنظمة واللوائح على حدود المنشأة للتقرير عن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري للأغراض التنظيمية. وفي حالات أخرى، قد تسمح الضوابط المنطبقة بالاختيار بين طرق مختلفة لتعيين الحدود المؤسسية للمنشأة، على سبيل المثال، قد تسمح الضوابط بالاختيار بين منهج يلائم بين قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة وقوائمها المالية ومنهج آخر يعامل، على سبيل المثال، المشاريع المشتركة أو المنشآت الزميلة بشكل مختلف. وقد يتطلب تعيين الحدود المؤسسية للمنشأة تحليل هياكل مؤسسية معقدة مثل المشاريع المشتركة، والشراكات التضامنية، وجهات الوصاية، والعلاقات التعاقدية المعقدة أو غير المعتادة. وعلى سبيل المثال، قد يمتلك طرف أحد المرافق ويتولى طرف آخر تشغيل المرفق فيما يقوم المرفق بمعالجة مواد لصالح طرف آخر بشكل حصري.

أ٢٨. يختلف تعيين الحدود المؤسسية للمنشأة عمّا تصفه بعض الضوابط بأنه تعيين "الحدود التشغيلية" للمنشأة. فالحدود التشغيلية تتعلق بما سيتم تضمينه من فئات انبعاثات النطاقات (١) و(٢) و(٣) في قائمة غازات الاحتباس الحراري، ويتم تعيينها بعد رسم الحدود المؤسسية.

الإفصاحات الكافية (راجع: الفقرتين ١٧(ب)(٤)، ٧٣(د))

أ٢٩. في برامج الإفصاحات التنظيمية، تُعدّ الإفصاحات المحددة في الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة كافيةً لرفع التقارير إلى السلطة التنظيمية. وقد يكون الإفصاح في قائمة غازات الاحتباس الحراري عن الأمور الآتية ضرورياً في حالات إعداد التقارير الطوعية من أجل أن يفهم المستخدمون المستهدفون الاجتهادات المهمة التي تم القيام بها عند إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري:

[١٦] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرات أ٤٥-أ٤٨

(أ) العمليات التشغيلية المشمولة ضمن الحدود المؤسسية للمنشأة، والطريقة المستخدمة لتعيين تلك الحدود إذا سمحت الضوابط المنطبقة بالاختيار بين طرق مختلفة (انظر الفقرتين أ٢٧، أ٢٨)؛

(ب) طرق قياس الكميات وسياسات إعداد التقارير المهمة التي تم اختيارها:

(١) الطريقة المستخدمة لتحديد انبعاثات النطاق (١) والنطاق (٢) التي تم تضمينها في قائمة غازات الاحتباس الحراري (انظر الفقرة أ٣٠)؛

(٢) أي تفسيرات مهمة تمت أثناء تطبيق الضوابط المنطبقة في ظل ظروف المنشأة، بما في ذلك مصادر البيانات، والإفصاح عن الطريقة المستخدمة وأسباب استخدامها عند السماح بالاختيار من بين طرق مختلفة أو عند استخدام طرق تخص المنشأة.

(٣) كيف تحدد المنشأة ما إذا كان ينبغي إعادة عرض الانبعاثات التي تم التقرير عنها في السابق.

(ج) تحديد فئات الانبعاثات في قائمة غازات الاحتباس الحراري. وكما هو مشار إليه في الفقرة أ١٤، فعندما تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري على إزالة غازات الاحتباس الحراري التي كانت ستطلقها المنشأة إلى الغلاف الجوي لولا ذلك، فإنه يتم التقرير عادةً عن كل من الانبعاثات والإزالات في قائمة غازات الاحتباس الحراري على أساس إجمالي، أي يتم قياس كمية كل من المصدر والحوض في قائمة غازات الاحتباس الحراري؛

(د) عبارة بشأن حالات عدم التأكد ذات الصلة بقياس كمية انبعاثات المنشأة، بما في ذلك: أسبابها وكيف تم علاجها وتأثيراتها على قائمة غازات الاحتباس الحراري؛ وشرح لما يلي عندما تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري على انبعاثات من النطاق (٣): (انظر الفقرات أ٣١–أ٣٤)

(١) طبيعة انبعاثات النطاق (٣)، بما في ذلك أنه من غير الممكن عملياً للمنشأة أن تقوم بتضمين جميع انبعاثات النطاق (٣) في قائمة غازات الاحتباس الحراري؛

(٢) أساس اختيار مصادر انبعاثات النطاق (٣) التي تم تضمينها؛

(هـ) التغيرات، إن وجدت، في الأمور المذكورة في هذه الفقرة أو في الأمور الأخرى التي تؤثر بشكل جوهري على قابلية مقارنة قائمة غازات الاحتباس الحراري مع فترة (فترات) سابقة أو مع سنة الأساس.

انبعاثات النطاق (١) والنطاق (٢)

أ٣٠. تقضي الضوابط عادةً بتضمين جميع الانبعاثات ذات الأهمية النسبية من النطاق (١) أو النطاق (٢) أو من كل من النطاقين (١) و(٢) في قائمة غازات الاحتباس الحراري. وعند استبعاد بعض انبعاثات النطاق (١) أو النطاق (٢)، فإنه من المهم أن تفصح الإيضاحات التفسيرية المرفقة بقائمة غازات الاحتباس الحراري عن أساس تحديد الانبعاثات المُضمَّنة والانبعاثات المستبعدة، وبخاصة إذا لم يكن من المرجح أن تكون الانبعاثات المُضمَّنة هي الانبعاثات الأكبر التي تتحمل المنشأة المسؤولية عنها.

انبعاثات النطاق (٣)

أ٣١. في حين أن بعض الضوابط تتطلب التقرير عن انبعاثات محددة من النطاق (٣)، فإن الأكثر شيوعاً هو تضمين انبعاثات ذلك النطاق اختيارياً لأنه من غير الممكن عملياً لأية منشأة تقريباً محاولة قياس كمية انبعاثاتها غير المباشرة بشكل كامل لأن هذا يشمل جميع المصادر صعوداً وهبوطاً في سلسة التوريد الخاصة بالمنشأة. وفيما يخص بعض المنشآت، يوفر التقرير عن فئات معينة من انبعاثات النطاق (٣) معلومات مهمة للمستخدمين المستهدفين، على سبيل المثال، عندما تكون انبعاثات النطاق (٣) للمنشأة أكبر بكثير من انبعاثات النطاق (١) والنطاق (٢)، مثلما هو حال العديد من منشآت قطاع الخدمات. وفي هذه الحالات، قد يرى المحاسب القانوني أنه من غير المناسب تنفيذ ارتباط التأكيد إذا لم تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري على انبعاثات النطاق (٣) المهمة.

أ٣٢. عندما تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري على بعض مصادر انبعاثات النطاق (٣)، فإنه من المهم أن يكون أساس اختيار المصادر التي ستتضمنها القائمة معقولاً، وبخاصة إذا لم يكن من المرجح أن تكون هذه المصادر المتضمنة هي المصادر الأكبر التي تتحمل المنشأة مسؤوليتها.

أ٣٣. في بعض الحالات، قد تحتفظ المنشأة بالبيانات المصدرية المستخدمة لقياس كمية انبعاثات النطاق (٣). وعلى سبيل المثال، قد تحتفظ المنشأة بسجلات تفصيلية كأساس لقياس كمية الانبعاثات المرتبطة بسفر الموظفين جواً. وفي بعض الحالات الأخرى، قد يتم الاحتفاظ

بالبيانات المصدرية المستخدمة لقياس كمية انبعاثات النطاق (٣) في مصدر خارج المنشأة يخضع لمتابعة جيدة ويمكن الوصول إليه. ولكن عندما لا تكون هذه هي الحال، فقد يكون من غير المرجح أن يستطيع المحاسب القانوني الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة فيما يتعلق بانبعاثات النطاق (٣). وفي هذه الحالات، قد يكون من المناسب استبعاد مصادر انبعاثات النطاق (٣) من الارتباط.

أ٣٤. قد يكون من المناسب أيضاً استبعاد انبعاثات النطاق (٣) من الارتباط عندما تعتمد طرق قياس الكميات المستخدمة بدرجة كبيرة على التقدير وتؤدي إلى درجة عالية من عدم التأكد بشأن الانبعاثات المقرر عنها. وعلى سبيل المثال، قد ينتج عن طرق قياس الكميات المختلفة التي يتم استخدامها لتقدير حجم الانبعاثات المرتبطة بالسفر جواً كميات متباينة إلى حد بعيد حتى عند استخدام بيانات مصدرية متطابقة. وإذا اشتمل الارتباط على مصادر انبعاثات النطاق (٣)، فمن الضروري أن يتم اختيار طرق قياس الكميات التي يتم استخدامها بشكل موضوعي وأن يتم وصفها بشكل كامل إلى جانب حالات عدم التأكد المصاحبة لاستخدامها.

مسؤولية المنشأة عن إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري (راجع: الفقرتين ١٧(ج)(٢)، ٧٦(د))

أ٣٥. كما هو مشار إليه في الفقرة أ٧٠، ففيما يخص بعض الارتباطات، قد تدعو المخاوف المحيطة بحالة سجلات المنشأة وإمكانية الاعتماد عليها المحاسب القانوني إلى استنتاج مفاده أنه من غير المرجح الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لدعم إبداء استنتاج غير معدل بشأن قائمة غازات الاحتباس الحراري. وقد يحدث هذا عندما تكون خبرة المنشأة قليلة في إعداد قوائم غازات الاحتباس الحراري. وفي مثل هذه الظروف، قد يكون من الأنسب أن يخضع قياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها لارتباط إجراءات متفق عليها أو ارتباط استشاري تحضيراً لتنفيذ ارتباط التأكيد في فترة لاحقة.

الجهة التي قامت بوضع الضوابط (راجع: الفقرة ١٧(ج)(٣))

أ٣٦. عندما تكون قائمة غازات الاحتباس الحراري مُعدَّة للوفاء ببرامج للإفصاحات التنظيمية أو خطط لتبادل إطلاق الانبعاثات مفروض فيها الضوابط المنطبقة وشكل التقرير، فمن المرجح أن يتضح من ظروف الارتباط أن السلطة التنظيمية أو الجهة المسؤولة عن الخطة هي التي قامت بوضع الضوابط. ولكن في ظروف التقرير الطوعية، قد لا يكون واضحاً الجهة التي قامت بوضع الضوابط ما لم يتم النص عليها في الإيضاحات التفسيرية المرفقة بقائمة غازات الاحتباس الحراري.

تغيير شروط الارتباط (راجع: الفقرتين ١٥، ١٨)

أ٣٧. يتطلب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) من المحاسب القانوني عدم قبول أي تغيير في شروط الارتباط ما لم توجد مبررات معقولة لذلك.[١٧] وقد لا يكون لطلب تغيير نطاق الارتباط مبرر معقول عندما يتم، على سبيل المثال، طلب التغيير من أجل استبعاد مصادر انبعاثات معينة من نطاق الارتباط بسبب احتمالية تعديل استنتاج المحاسب القانوني.

التخطيط (راجع: الفقرة ١٩)

أ٣٨. عند وضع الاستراتيجية العامة للارتباط، قد يكون من الملائم النظر في التركيز المعطى لمختلف جوانب تصميم وتطبيق نظام المعلومات الخاص بغازات الاحتباس الحراري. وعلى سبيل المثال، في بعض الحالات قد تكون المنشأة واعية على وجه الخصوص لضرورة وجود رقابة داخلية كافية لضمان إمكانية الاعتماد على المعلومات المقرر عنها، بينما في حالات أخرى قد تكون المنشأة أكثر تركيزاً على التحديد الدقيق للخصائص العلمية أو التشغيلية أو الفنية للمعلومات المراد جمعها.

أ٣٩. يمكن تنفيذ الارتباطات الأصغر أو الأبسط (انظر الفقرة أ١٩) بواسطة فريق ارتباط صغير جداً. وعندما يكون الفريق صغيراً، يكون التنسيق والتواصل أيسر بين أعضاء الفريق. ولا يحتاج وضع الاستراتيجية العامة للارتباطات الصغيرة أو البسيطة إلى ممارسات معقدة أو مستهلكة للوقت. وعلى سبيل المثال، قد تفي المذكرة الموجزة، التي يتم إعدادها بناءً على المناقشات مع المنشأة، بأغراض استراتيجية الارتباط الموثقة إذا تناولت الأمور المشار إليها في الفقرة ١٩.

أ٤٠. قد يقرر المحاسب القانوني مناقشة عناصر التخطيط مع المنشأة عند تحديد نطاق الارتباط أو لتسهيل القيام بالارتباط وإدارته (على سبيل المثال، لتنسيق بعض الإجراءات المخطط لها مع أعمال موظفي المنشأة). وبالرغم من حدوث هذه المناقشات في غالب الأحيان، فإن الاستراتيجية العامة للارتباط وخطة الارتباط تظلان من مسؤوليات المحاسب القانوني. ويجب توخي الحذر عند مناقشة الأمور الواردة في

[١٧] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٢٩

الاستراتيجية العامة للارتباط أو في خطة الارتباط حتى لا يتم إضعاف فاعلية الارتباط. وعلى سبيل المثال، قد تُضعِف مناقشة طبيعة الإجراءات التفصيلية، وتوقيتها، مع المنشأة من فاعلية الارتباط عن طريق زيادة القدرة على التنبؤ بالإجراءات بدرجة كبيرة.

أ٤١. يُعد تنفيذ ارتباط التأكيد عملية ذات طابع تكراري. وعندما ينفذ المحاسب القانوني الإجراءات المخطط لها، فإن الأدلة التي يتم الحصول عليها قد تدعو المحاسب القانوني إلى تغيير طبيعة أو توقيت أو مدى الإجراءات الأخرى المخطط لها. وفي بعض الحالات، قد تنمو إلى علم المحاسب القانوني معلومات تختلف إلى حد كبير عن المعلومات التي كانت متوقعة في مرحلة مبكرة من الارتباط. وعلى سبيل المثال، قد تشير الأخطاء المنهجية التي يتم الكشف عنها أثناء تنفيذ الإجراءات ميدانياً في مرافق مختارة إلى ضرورة زيارة المزيد من المرافق.

التخطيط للاستعانة بخبراء أو محاسبين قانونيين آخرين (راجع: الفقرة ١٩(هـ))

أ٤٢. قد يتولى تنفيذ الارتباط فريقٌ متعدد التخصصات يضم خبيراً واحداً أو أكثر، وخصوصاً في الارتباطات المعقدة نسبياً التي من المحتمل أن تتطلب كفاءات متخصصة في قياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها (انظر الفقرة أ١٩). ويحتوي معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) على عدد من المتطلبات فيما يخص استخدام عمل الخبراء قد يلزم مراعاتها أثناء مرحلة التخطيط عند التحقق من طبيعة الموارد اللازمة لتنفيذ الارتباط، وتوقيتها ومداها.[١٨]

أ٤٣. يمكن استخدام عمل محاسب قانوني آخر، على سبيل المثال، فيما يتعلق بمصنع أو شكل آخر من أشكال المرافق في مكان بعيد؛ أو منشأة تابعة أو قسم أو فرع في دولة أجنبية؛ أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة. وقد تشمل الاعتبارات ذات الصلة عندما يخطط فريق الارتباط لأن يطلب من محاسب قانوني آخر تنفيذ أعمال على معلومات سيتم تضمينها في قائمة غازات الاحتباس الحراري ما يلي:

- ما إذا كان المحاسب القانوني الآخر يفهم المتطلبات المسلكية ذات الصلة بالارتباط ويلتزم بها، وعلى وجه الخصوص، متطلب أن يكون مستقلاً.
- الكفاءة المهنية للمحاسب القانوني الآخر.
- مدى مشاركة فريق الارتباط في عمل المحاسب القانوني الآخر.
- ما إذا كان المحاسب القانوني الآخر يعمل في بيئة تنظيمية تشرف على نحو فعّال على ذلك المحاسب القانوني.

الأهمية النسبية عند التخطيط للارتباط وتنفيذه

تحديد الأهمية النسبية عند التخطيط للارتباط (راجع: الفقرتين ٢٠، ٢١)

أ٤٤. قد تناقش الضوابط مفهوم الأهمية النسبية في سياق إعداد وعرض قائمة غازات الاحتباس الحراري. وعلى الرغم من أن الضوابط قد تناقش الأهمية النسبية بمصطلحات مختلفة، فإن مفهوم الأهمية النسبية يشتمل بشكل عام على ما يلي:

- أن التحريفات، بما في ذلك الإغفالات، تُعد جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات ذات الصلة التي يتخذها المستخدمون على أساس قائمة غازات الاحتباس الحراري؛
- أن الأحكام بشأن الأهمية النسبية تتم في ضوء الظروف المحيطة، وتتأثر بحجم أو طبيعة التحريف، أو بكليهما؛
- أن الأحكام الخاصة بالأمور التي تُعد جوهرية للمستخدمين المستهدفين لقائمة غازات الاحتباس الحراري تتم على أساس النظر في المعلومات المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون كمجموعة. وما لم يكن هدف الارتباط هو توفير معلومات معينة يحتاج إليها مستخدمون محددون، فلا يتم النظر عادةً في الأثر المحتمل للتحريفات على مجموعة محددة من المستخدمين الذين قد تتباين المعلومات التي يحتاجون إليها بشكل كبير.

أ٤٥. يوفر مثل هذا النقاش، في حال وجوده في الضوابط المنطبقة، إطاراً مرجعياً للمحاسب القانوني عند تحديد الأهمية النسبية للارتباط. وإذا لم تتضمن الضوابط المنطبقة نقاشاً لمفهوم الأهمية النسبية، فإن الخصائص المشار إليها أعلاه توفر للمحاسب القانوني مثل هذا الإطار المرجعي.

---

[١٨] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرات ٤٥(ج) و٥٢ و٥٤

أ٤٦. يخضع تحديد المحاسب القانوني للأهمية النسبية لحكمه المهني، ويتأثر ذلك بتصور المحاسب القانوني للمعلومات المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون كمجموعة. وفي هذا السياق، يكون من المعقول للمحاسب القانوني افتراض أن المستخدمين المستهدفين:

(أ) يتمتعون بمعرفة معقولة للأنشطة المتعلقة بقائمة غازات الاحتباس الحراري، ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات الواردة في قائمة غازات الاحتباس الحراري مع بذل قدر معقول من العناية؛

(ب) يفهمون أن قائمة غازات الاحتباس الحراري مُعدّة ومؤكدة إلى مستويات من الأهمية النسبية، ولديهم فهم لأي مفاهيم تتعلق بالأهمية النسبية واردة في الضوابط المنطبقة؛

(ج) يفهمون أن قياس كمية الانبعاثات هو أمر ينطوي على عدم تأكد (انظر الفقرات أ٥٤–أ٥٩)؛

(د) يتخذون قرارات معقولة على أساس المعلومات الواردة في قائمة غازات الاحتباس الحراري.

أ٤٧. قد يشمل المستخدمون المستهدفون والمعلومات التي يحتاجون إليها، على سبيل المثال، ما يلي:

- المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصلحة مثل الموردين والعملاء والموظفين والمجتمع الأوسع نطاقاً في حال الإفصاحات الطوعية. وقد تتعلق المعلومات التي يحتاجون إليها بقرارات شراء أو بيع حقوق الملكية في المنشأة؛ أو تقديم قروض للمنشأة أو المتاجرة معها أو التوظيف فيها؛ أو تقديم إفادات للمنشأة أو غيرها، على سبيل المثال، السياسيين.
- المشاركين في السوق في حالة خطط تبادل إطلاق الانبعاثات، الذين قد تتعلق المعلومات التي يحتاجون إليها بقرارات تداول الأدوات القابلة للتفاوض (مثل التراخيص أو الاعتمادات أو المخصصات) الناشئة عن الخطة، أو قرارات فرض غرامات أو غيرها من العقوبات على أساس الانبعاثات الزائدة.
- السلطات التنظيمية وصانعي السياسات في حالة برامج الإفصاحات التنظيمية. وقد تتعلق المعلومات التي يحتاجون إليها بمتابعة مدى الالتزام ببرنامج الإفصاحات، ومدى واسع من قرارات السياسات الحكومية المرتبطة بالتخفيف من حدة تغير المناخ والتكيف معه، وهو ما يعتمد عادة على المعلومات التي يتم جمعها.
- الإدارة والمكلفون بالحوكمة في المنشأة الذين يستخدمون المعلومات المتعلقة بالانبعاثات لاتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية، مثل الاختيار بين التقنيات البديلة وقرارات الاستثمار وبيع الاستثمارات، ربما تحسباً لبرامج الإفصاحات التنظيمية أو الدخول في خطط لتبادل إطلاق الانبعاثات.

وقد لا يكون المحاسب القانوني قادراً على تحديد جميع من سيقرؤون تقرير التأكيد، ولاسيّما إذا كان هناك عدد كبير من الأشخاص الذين سيكون بمقدورهم الوصول إلى التقرير. وفي مثل هذه الحالات، ولاسيّما إذا كان من المرجح أن يكون للمستخدمين المحتملين طائفة واسعة من الاهتمامات المتعلقة بالانبعاثات، يجوز قصر المستخدمين المستهدفين على أصحاب المصلحة الرئيسيين الذين لهم اهتمامات كبيرة ومشتركة. ويمكن تحديد المستخدمين المستهدفين بطرق مختلفة، منها على سبيل المثال الاتفاق بين المحاسب القانوني والطرف القائم بالتكليف، أو تحديدهم بموجب نظام أو لائحة.

أ٤٨. يتم اتخاذ الأحكام المتعلقة بالأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة، وتتأثر بعوامل كمّية ونوعيّة، على السواء. وينبغي ملاحظة أن القرارات التي تتعلق بالأهمية النسبية لا تتأثر بمستوى التأكيد، أي إن الأهمية النسبية لارتباط التأكيد المعقول هي نفس الأهمية النسبية لارتباط التأكيد المحدود.

أ٤٩. تُطبَّق في الغالب نسبة مئوية على أساس مرجعي مختار، كنقطة بداية لتحديد الأهمية النسبية. وتشمل العوامل التي قد تؤثر في تحديد الأساس المرجعي المناسب والنسبة المناسبة ما يلي:

- العناصر المشمولة في قائمة غازات الاحتباس الحراري (على سبيل المثال، انبعاثات النطاق (١) والنطاق (٢) والنطاق (٣) واقتطاعات الانبعاثات والإزالات). والأساس المرجعي الذي قد يكون مناسباً، بناءً على الظروف القائمة، هو إجمالي الانبعاثات التي يتم التقرير عنها، أي مجموع انبعاثات النطاق (١) والنطاق (٢) والنطاق (٣) المقرر عنها قبل طرح أي اقتطاعات للانبعاثات أو إزالات. وتتعلق الأهمية النسبية بالانبعاثات التي يغطيها استنتاج المحاسب القانوني. ولذلك، فعندما لا يغطي استنتاج المحاسب القانوني قائمة غازات الاحتباس الحراري بالكامل، يتم تعيين الأهمية النسبية فيما يتعلق فقط بذلك الجزء من قائمة غازات الاحتباس الحراري الذي يغطيه استنتاج المحاسب القانوني كما لو كان ذلك الجزء هو قائمة غازات الاحتباس الحراري.

- كمية نوع معين من الانبعاثات أو طبيعة إفصاح معين. في بعض الحالات، توجد أنواع معينة من الانبعاثات أو الإفصاحات التي يمكن فيها قبول تحريفات بكميات أقل أو أكبر من الأهمية النسبية لقائمة غازات الاحتباس الحراري بكاملها. وعلى سبيل المثال، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب تعيين أهمية نسبية أقل أو أكبر للانبعاثات الناتجة من دولة معينة أو لغاز أو نطاق أو مرفق معين.

- كيفية عرض قائمة غازات الاحتباس الحراري للمعلومات ذات الصلة، على سبيل المثال، ما إذا كانت تشتمل على مقارنة للانبعاثات مع فترات سابقة أو مع سنة أساس أو "حد أعلى"، وفي تلك الحالة قد يكون تعيين أهمية نسبية فيما يتعلق بالمعلومات المقارنة أحد الاعتبارات ذات الصلة. وعند وجود "حد أعلى" ذي صلة، فإنه يمكن تعيين أهمية نسبية فيما يتعلق بتخصيص المنشأة للحد الأعلى إذا كان أقل من الانبعاثات المقرر عنها.

- التقلب النسبي في الانبعاثات. على سبيل المثال، في حال تباين الانبعاثات بشكلٍ كبير من فترة لأخرى، فقد يكون من المناسب تعيين الأهمية النسبية مقارنة بالنهاية السفلية لمدى التذبذب حتى وإن كانت الفترة الحالية أعلى.

- متطلبات الضوابط المنطبقة. في بعض الحالات، قد تضع الضوابط المنطبقة حداً أدنى للدقة وتشير إليه باعتبار أنه الأهمية النسبية. وعلى سبيل المثال، قد تنص الضوابط على توقع بأن يتم قياس الانبعاثات باستخدام نسبة مئوية مقررة باعتبار أنها "الحد الأدنى للأهمية النسبية". وفي هذه الحال، فإن الحد الأدنى الذي تضعه الضوابط يوفر إطاراً مرجعياً للمحاسب القانوني عند تحديد الأهمية النسبية للارتباط.

أ٥٠. قد تشمل العوامل النوعية ما يلي:

- مصادر الانبعاثات.

- أنواع الغازات المشمولة.

- السياق الذي ستستخدم فيه المعلومات الواردة في قائمة غازات الاحتباس الحراري (على سبيل المثال، ما إذا كانت المعلومات هي لغرض الاستخدام في خطة لتبادل إطلاق الانبعاثات، أو لتقديمها إلى سلطة تنظيمية، أو لتضمينها في تقرير للاستدامة يتم توزيعه على نطاق واسع)؛ وأنواع القرارات التي من المرجح أن يتخذها المستخدمون المستهدفون.

- ما إذا كان هناك نوع واحد أو أكثر من الانبعاثات أو الإفصاحات التي يميل المستخدمون المستهدفون إلى التركيز عليها، على سبيل المثال، الغازات التي تستنزف طبقة الأوزون فضلاً عن مساهمتها في تغير المناخ.

- طبيعة المنشأة واستراتيجيتها المتعلقة بتغير المناخ والتقدم الذي تحرزه نحو تحقيق الأهداف ذات العلاقة.

- الصناعة والبيئة الاقتصادية والتنظيمية التي تعمل فيها المنشأة.

إعادة النظر خلال التقدم في الارتباط (راجع: الفقرة ٢٢)

أ٥١. قد تكون هناك حاجة لإعادة النظر في الأهمية النسبية نتيجة حدوث تغير في الظروف أثناء الارتباط (على سبيل المثال، التصرف في جزء رئيسي من أعمال المنشأة) أو ظهور معلومات جديدة أو حدوث تغير في فهم المحاسب القانوني للمنشأة وعملياتها نتيجة لتنفيذ الإجراءات. وعلى سبيل المثال، قد يصبح من الواضح أثناء الارتباط أن الانبعاثات الفعلية من المرجح أن تختلف إلى حد كبير عن تلك المستخدمة في البداية لتحديد الأهمية النسبية. وإذا خلص المحاسب القانوني أثناء الارتباط إلى مناسبة مستوى للأهمية النسبية أقل مما كان محدداً ابتداءً لقائمة غازات الاحتباس الحراري (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأنواع معينة من الانبعاثات أو الإفصاحات، في حال انطباقها)، فقد يكون من الضروري إعادة النظر في الأهمية النسبية للتنفيذ وطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية.

فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، والتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها (راجع: الفقرات ٢٣–٢٦)

أ٥٢. يستخدم المحاسب القانوني الحكم المهني لتحديد مدى الفهم المطلوب، وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها المطلوبة، للوصول إلى تأكيد معقول أو محدود، حسب مقتضى الحال. ويتمثل النظر الرئيسي للمحاسب القانوني فيما إذا كان الفهم الذي تم التوصل إليه، والتعرف على المخاطر وتقييمها، كافياً للوفاء بالهدف المحدد في هذا المعيار. ويكون الفهم المطلوب من المحاسب القانوني أقل عمقاً مما لدى الإدارة فيما يتعلق بإدارة المنشأة، كما إن الفهم في ارتباط التأكيد المحدود يكون أقل عمقاً منه في

ارتباط التأكيد المعقول وكذلك طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في ارتباط التأكيد المحدود تكون أقل منها في ارتباط التأكيد المعقول.

أ٥٣. يُعد التوصل إلى الفهم والتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها عملية ذات طابع تكراري. ولا توفر الإجراءات الخاصة بالتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها والتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها بحد ذاتها ما يكفي من الأدلة المناسبة التي يستند إليها الاستنتاج التأكيدي.

عدم التأكد (راجع: الفقرتين ٢٣(ب)(١)ج، ٧٦(هـ))

أ٥٤. قلما يمكن قياس كمية غازات الاحتباس الحراري بدقة ١٠٠% بسبب:

(أ) *عدم التأكد العلمي*: ينشأ ذلك بسبب نقص المعرفة العلمية بشأن قياس غازات الاحتباس الحراري. وعلى سبيل المثال، يخضع معدل احتجاز غازات الاحتباس الحراري في الأحواض البيولوجية، وقيم "القدرة على إحداث الاحترار العالمي" التي تستخدم لجمع الانبعاثات من الغازات المختلفة والتقرير عنها على أنها معادِلات لغاز ثاني أكسيد الكربون، لنقص في المعرفة العلمية. ولا تستطيع المنشأة السيطرة على مدى تأثير حالة عدم التأكد العلمي على قياس كمية الانبعاثات المقرر عنها. ومع ذلك، فإنه يمكن الحد من إمكانية أن تؤدي حالة عدم التأكد العلمي إلى تفاوتات غير معقولة في الانبعاثات التي يتم التقرير عنها، عن طريق استخدام ضوابط تنص على افتراضات علمية معينة ليتم استخدامها في إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري، أو عوامل معينة تجسد تلك الافتراضات؛

(ب) *عدم التأكد المحيط بالتقدير (أو القياس)*: ينتج ذلك عن آليات القياس والحساب المستخدمة لقياس كمية الانبعاثات ضمن حدود المعرفة العلمية القائمة. وقد يتعلق عدم التأكد المحيط بالتقدير بالبيانات التي يعتمد عليها التقدير (على سبيل المثال، قد يتعلق بعدم التأكد الملازم لأدوات القياس المستخدمة) أو بالطرق، بما في ذلك عند الاقتضاء النماذج، المستخدمة في إجراء التقدير (يُعرف ذلك أحياناً بعدم التأكد المحيط بالمعاملات والنماذج، على التوالي). ويكون للمنشأة في الغالب سيطرة على درجة عدم التأكد المحيط بالتقدير. وقد يستلزم الحد من درجة عدم التأكد المحيط بالتقدير تكاليف مرتفعة.

أ٥٥. إن حقيقة أن قياس كمية انبعاثات المنشأة يخضع لعدم التأكد لا تعني أن انبعاثات المنشأة من غير المناسب أن تكون موضوعاً للتأكيد. وعلى سبيل المثال، قد تتطلب الضوابط المنطبقة احتساب انبعاثات النطاق (٢) الناتجة عن الكهرباء بواسطة تطبيق عامل انبعاثات محدد على عدد ساعات الكيلوواط المستهلكة. وسيعتمد عامل الانبعاثات المحدد على افتراضات ونماذج قد لا تكون صحيحة في جميع الظروف. ومع ذلك، فطالما كانت الافتراضات والنماذج معقولة في ظل الظروف القائمة ومفصحاً عنها بصورة كافية، فإن المعلومات الواردة في قائمة غازات الاحتباس الحراري ستكون قابلة عادةً لتطبيق ارتباطات التأكيد.

أ٥٦. قد يقابل الوضع المذكور في الفقرة أ٥٥ قياس الكميات وفقاً لضوابط تستخدم نماذج وافتراضات مبنية على الظروف الفردية للمنشأة. ومن المرجح أن ينتج عن استخدام النماذج والافتراضات الخاصة بالمنشأة قياس للكميات أكثر دقة، على سبيل المثال، من استخدام متوسط لعوامل الانبعاثات في صناعة معينة؛ ومن المرجح أيضاً أن ينشأ عن ذلك مخاطر إضافية للتحريف الجوهري فيما يخص كيفية الوصول إلى تلك النماذج والافتراضات الخاصة بالمنشأة. وكما هو مشار إليه في الفقرة أ٥٥، فطالما كانت الافتراضات والنماذج معقولة في ظل الظروف القائمة ومفصحاً عنها بصورة كافية، فإن المعلومات الواردة في قائمة غازات الاحتباس الحراري ستكون قابلة عادةً لتطبيق ارتباطات التأكيد.

أ٥٧. في بعض الحالات، قد يقرر المحاسب القانوني، مع ذلك، أنه من غير المناسب القيام بارتباط التأكيد إذا كان تأثير عدم التأكد على المعلومات الواردة في قائمة غازات الاحتباس الحراري مرتفعاً جداً. وقد تكون هذه هي الحال، على سبيل المثال، عندما تكون نسبة كبيرة من انبعاثات المنشأة المقرر عنها ناتجة عن مصادر للانبعاثات المتسربة لا يتم مراقبتها (انظر الفقرة أ٨) ولا توجد طرق متطورة بما فيه الكفاية لتقديرها، أو عندما تكون نسبة كبيرة من إزالات المنشأة المقرر عنها معزوة إلى أحواض بيولوجية. وتجدر الإشارة إلى أن القرارات المتعلقة بأداء ارتباطات التأكيد في ظل هذه الظروف لا تتأثر بمستوى التأكيد، وبعبارة أخرى، إذا لم يكن من المناسب أداء ارتباط تأكيد معقول، فإنه لن يكون من المناسب أيضاً أداء ارتباط تأكيد محدود، والعكس صحيح.

أ٥٨. ينبّه النقاش الذي يرد في الإيضاحات التفسيرية المرفقة بقائمة غازات الاحتباس الحراري بشأن طبيعة وأسباب وتأثيرات حالات عدم التأكد التي تؤثر على قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة المستخدمين المستهدفين إلى حالات عدم التأكد المرتبطة بقياس كمية الانبعاثات. وقد يكون لهذا أهمية خاصة عندما لا يحدد المستخدمون المستهدفون الضوابط التي سيتم استخدامها. وعلى سبيل المثال، قد تكون قائمة غازات الاحتباس الحراري متاحة لقطاع واسع من المستخدمين رغم أن الضوابط المستخدمة تم وضعها لغرض تنظيمي معين.

أ٥٩. نظراً لأن حالة عدم التأكد هي سمة مهمة لجميع قوائم غازات الاحتباس الحراري، فإن الفقرة ٧٦(هـ) تتطلب ذكرها في تقرير التأكيد بغض النظر عن الإفصاحات المُضمَّنة، إن وجدت، في الإيضاحات التفسيرية المرفقة بقائمة غازات الاحتباس الحراري.[١٩]

المنشأة وبيئتها

تعطل العمليات التشغيلية (راجع: الفقرة ٢٣(ب)(٣))

أ٦٠. قد تشمل الأعطال حوادث مثل التوقف عن العمل، الذي قد يحدث فجأة أو قد يكون مخططاً له، على سبيل المثال، كجزء من جدول الصيانة. وفي بعض الحالات، قد تكون العمليات التشغيلية ذات طبيعة متقطعة، على سبيل المثال، عند استخدام أحد المرافق في فترات الذروة فقط.

أهداف واستراتيجيات تغير المناخ (راجع: الفقرة ٢٣(هـ))

أ٦١. مما قد يساعد المحاسب القانوني في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، النظر في استراتيجية تغير المناخ الخاصة بالمنشأة، إن وجدت، والمخاطر الاقتصادية والتنظيمية والمادية ومخاطر السمعة المرتبطة بذلك. وعلى سبيل المثال، إذا قدمت المنشأة تعهدات بأنها ستكون محايدة من حيث الأثر الكربوني، فقد يوفر ذلك دافعاً للتهوين من الانبعاثات حتى يظهر الهدف وكأنه قد تحقق ضمن الإطار الزمني المعلن. وعلى النقيض، إذا كانت المنشأة تتوقع أنها ستخضع مستقبلاً لخطة تنظيمية لتبادل إطلاق الانبعاثات، فقد يوفر ذلك دافعاً للمبالغة في الانبعاثات في الوقت الحالي لزيادة فرصتها في الحصول على قدر أكبر من المخصصات عند إطلاق الخطة.

إجراءات التوصل إلى فهم والتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها (راجع: الفقرة ٢٤)

أ٦٢. بالرغم من أن المحاسب القانوني مطالب بتنفيذ جميع الإجراءات المبينة في الفقرة ٢٤ أثناء التوصل إلى الفهم المطلوب للمنشأة، فإنه غير مطالب بتنفيذ جميع هذه الإجراءات لكل جانب من جوانب ذلك الفهم.

الإجراءات التحليلية للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها والتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها (راجع: الفقرة ٢٤(ب))

أ٦٣. قد تؤدي الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها والتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها إلى التعرف على جوانب من المنشأة لم يكن المحاسب القانوني على دراية بها وقد تساعده في تقييم مخاطر التحريف الجوهري بغرض توفير أساس لتصميم الاستجابات وتطبيقها لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها. وقد تشمل الإجراءات التحليلية، على سبيل المثال، مقارنة الانبعاثات من غازات الاحتباس الحراري الصادرة من مرافق مختلفة بأرقام الإنتاج الخاصة بتلك المرافق.

أ٦٤. قد تساعد الإجراءات التحليلية في التعرف على وجود أحداث غير معتادة ومبالغ ومعدلات واتجاهات قد تشير إلى أمور لها آثار مترتبة في الارتباط. وقد تساعد العلاقات غير المعتادة أو غير المتوقعة التي يتم التعرف عليها المحاسب القانوني في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري.

أ٦٥. ومع ذلك، فعندما تستخدم تلك الإجراءات التحليلية بيانات مجمعة على مستوى عالٍ (وهو ما قد يكون عليه الحال عند تنفيذ الإجراءات التحليلية للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها والتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها)، فإن نتائج تلك الإجراءات التحليلية توفر فقط مؤشراً مبدئياً عاماً بشأن احتمالية وجود تحريف جوهري. وبناءً عليه، فإنه في مثل هذه الحالات قد يساعد النظر في الأدلة الأخرى التي تم تجميعها عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري جنباً إلى جنب مع النظر في نتائج تلك الإجراءات التحليلية المحاسب القانوني في فهم وتقويم نتائج الإجراءات التحليلية.

الملاحظة والفحص المادي (راجع: الفقرة ٢٤(ج))

أ٦٦. تتألف الملاحظة من النظر إلى آليات أو إجراءات ينفذها آخرون، ومثال ذلك ملاحظة المحاسب القانوني للمعايرة التي ينفذها العاملون في المنشأة لأجهزة المتابعة، أو ملاحظته لتنفيذ أنشطة الرقابة. وتوفر الملاحظة أدلة بشأن تنفيذ الآليات أو الإجراءات، ولكنها تقتصر على اللحظة الزمنية التي تتم فيها الملاحظة، وتكون مقيدة بحقيقة أن فعل الملاحظة قد يؤثر على كيفية تنفيذ الآلية أو الإجراء.

---

[١٩] انظر أيضاً معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٦٩(هـ).

أ٦٧. ينطوي الفحص المادي على ما يلي:

(أ) التحقق من السجلات أو الوثائق، سواء كانت داخلية أو خارجية، أو في شكل ورقي أو إلكتروني أو أية صورة أخرى، على سبيل المثال، سجلات المعاير الخاصة بأجهزة المتابعة. ويوفر الفحص المادي للسجلات والوثائق أدلة تختلف درجة إمكانية الاعتماد عليها بناءً على طبيعة هذه السجلات والوثائق ومصدرها، وفي حالة السجلات والوثائق الداخلية، فتختلف درجة إمكانية الاعتماد أيضاً على فاعلية أدوات الرقابة المطبقة على إنتاج هذه السجلات والوثائق؛ أو

(ب) التحقق المادي، على سبيل المثال، من أجهزة المعايرة.

أ٦٨. قد تدعم الملاحظة والفحص المادي الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين، وقد يوفران كذلك معلومات حول المنشأة وبيئتها. ومن أمثلة مثل هذه الإجراءات الملاحظة أو الفحص المادي لما يلي:

- عمليات المنشأة. ملاحظة آليات العمل والأجهزة، بما في ذلك أجهزة المتابعة، في مرافق قد تكون ذات صلة على وجه الخصوص عندما يتم تضمين انبعاثات مهمة من النطاق (١) في قائمة غازات الاحتباس الحراري.
- الوثائق (مثل استراتيجيات وخطط التخفيف من الانبعاثات) والسجلات (مثل سجلات المعايرة ونتائج المختبرات) وأدلة العمل التي تعرض بالتفصيل إجراءات جمع المعلومات وأدوات الرقابة الداخلية.
- التقارير المعدة للإدارة أو المكلفين بالحوكمة، مثل التقارير الداخلية أو الخارجية فيما يتعلق بأنظمة الإدارة البيئية الخاصة بالمنشأة.
- التقارير التي تعدها الإدارة (مثل تقارير الإدارة ربع السنوية) والمكلفين بالحوكمة (مثل محاضر اجتماعات مجلس الإدارة).

التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرات ٢٥د–٢٦م)

أ٦٩. في ارتباطات التأكيد المحدود، لا يتعين على المحاسب القانوني التوصل إلى فهم لجميع مكونات الرقابة الداخلية للمنشأة ذات الصلة بقياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها كما هو مطلوب في ارتباطات التأكيد المعقول. وإضافة إلى ذلك، لا يتعين على المحاسب القانوني تقويم تصميم أدوات الرقابة وتحديد ما إذا كانت قد تم تطبيقها. ولذلك، فإنه في ارتباطات التأكيد المحدود، وإن كان من المناسب في الغالب الاستفسار من المنشأة عن أنشطة الرقابة ومتابعة أدوات الرقابة ذات الصلة بقياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها، فلن يكون من الضروري في الغالب التوصل إلى فهم تفصيلي لمكونات الرقابة الداخلية للمنشأة.

أ٧٠. قد يثير فهم المحاسب القانوني لمكونات الرقابة الداخلية ذات الصلة شكوكاً حول توفر ما يكفي من الأدلة المناسبة للمحاسب القانوني لإنجاز الارتباط. وعلى سبيل المثال (انظر أيضاً الفقرات أ٧١، أ٧٢، أ٩٢، أ٩٣، أ٩٦):

- قد يحيط بنزاهة من يتولون إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري مخاوفٌ جدِّية تدعو المحاسب القانوني إلى استنتاج أن خطر تقديم الإدارة لإفادات مضللة في قائمة غازات الاحتباس الحراري هو خطر كبيرٌ يحول دون أداء الارتباط.
- قد تدعو المخاوف المحيطة بحالة سجلات المنشأة وإمكانية الاعتماد عليها المحاسب القانوني إلى استنتاج مفاده أنه من غير المرجح الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لدعم إبداء استنتاج غير معدل بشأن قائمة غازات الاحتباس الحراري.

أنشطة الرقابة ذات الصلة بالارتباط (راجع: الفقرة ٢٥م(د))

أ٧١. قد يتأثر حكم المحاسب القانوني بشأن ما إذا كانت أنشطة رقابة معينة تُعد ذات صلة بالارتباط بمستوى التقدم والتوثيق والطابع الرسمي لنظام معلومات المنشأة ذي الصلة بالتقرير عن الانبعاثات، بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة. ومع تطور التقرير عن الانبعاثات، فإنه يمكن توقع ذلك أيضاً فيما يخص مستوى التقدم والتوثيق والطابع الرسمي لنظم المعلومات وأنشطة الرقابة المتعلقة بها ذات الصلة بقياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها.

أ٧٢. في حالة المنشآت الصغيرة جداً أو نظم المعلومات غير المتطورة، من المرجح أن تكون أنشطة الرقابة بدائية بدرجة أكبر، وأقل توثيقاً، وقد توجد فقط بشكل غير رسمي. وعندما تكون هذه هي الحال، فإنه من غير المرجح أن يحكم المحاسب القانوني بضرورة فهم أنشطة الرقابة من أجل تقييم مخاطر التحريف الجوهري وتصميم الإجراءات الإضافية التي تستجيب للمخاطر التي تم تقييمها. ومن جهة أخرى، وفي بعض الخطط التي تخضع للوائح التنظيمية، قد يتعين توثيق نظام المعلومات وأنشطة الرقابة بشكل رسمي والمصادقة على تصميمها من قبل

السلطة التنظيمية. وحتى في بعض هذه الحالات، قد لا يمكن توثيق جميع تدفقات البيانات ذات الصلة وأدوات الرقابة المرتبطة بها. وعلى سبيل المثال، قد يكون من المرجح بدرجة أكبر أن تكون أنشطة الرقابة التي تتعلق بجمع البيانات المصدرية من المتابعة المستمرة، أنشطة متطورة وموثقة بشكل جيد وأكثر رسمية من أنشطة الرقابة التي تتعلق بالمعالجة اللاحقة للبيانات والتقرير عنها (انظر أيضاً الفقرات أ٧٠، أ٩٢، أ٩٣، أ٩٦).

الارتباطات الأخرى التي تم تنفيذها للمنشأة (راجع: الفقرة ٢٧)

أ٧٣. قد تتعلق المعلومات التي يتم الحصول عليها من الارتباطات الأخرى التي تم تنفيذها للمنشأة، على سبيل المثال، بجوانب خاصة ببيئة الرقابة في المنشأة.

تنفيذ إجراءات ميدانية في مرافق المنشأة (راجع: الفقرة ٣١)

أ٧٤. قد يكون تنفيذ الملاحظة والفحص المادي، بالإضافة إلى الإجراءات الأخرى، ميدانياً في المرافق (غالباً ما يشار إلى ذلك بلفظ "الزيارة الميدانية") عاملاً مهماً في بناء الفهم المتعلق بالمنشأة الذي يطوره المحاسب القانوني من خلال تنفيذ الإجراءات في المكتب الرئيسي. ونظراً لأن فهم المحاسب القانوني للمنشأة وتعرفه على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها يمكن التوقع بأنه سيكون في ارتباط التأكيد المعقول أكثر شمولاً مما يكون في ارتباط التأكيد المحدود، فإن عدد المرافق التي تشهد تنفيذ الإجراءات الميدانية في حالة ارتباط التأكيد المعقول سيكون أكبر عادةً مما يكون في حالة ارتباط التأكيد المحدود.

أ٧٥. يمكن تنفيذ الإجراءات ميدانياً في المرفق (أو الإيعاز لمحاسب قانوني آخر بتنفيذ هذه الإجراءات بالنيابة عن المحاسب القانوني) كجزء من التخطيط، عند تنفيذ إجراءات التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، أو عند الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها. وغالباً ما يكون تنفيذ الإجراءات في المرافق المهمة أمراً ضرورياً بشكل خاص للارتباطات التي يتم أداؤها لأول مرة عند النظر في اكتمال مصادر النطاق (١) والأحواض المضمنة في قائمة غازات الاحتباس الحراري، وعند التحقق مما إذا كانت أنظمة جمع ومعالجة بيانات المنشأة، وأساليب تقديرها، مناسبة مقارنة بالآليات المادية الأساس وحالات عدم التأكد ذات العلاقة.

أ٧٦. كما هو مشار إليه في الفقرة ٧٤، فإن تنفيذ الإجراءات ميدانياً في المرافق قد يكون عاملاً مهماً في بناء الفهم المتعلق بالمنشأة الذي يطوره المحاسب القانوني من خلال تنفيذ الإجراءات في المكتب الرئيسي. وفيما يخص العديد من ارتباطات التأكيد المعقول، سيحكم المحاسب القانوني أيضاً بأنه من الضروري تنفيذ الإجراءات ميدانياً في كل مرفق مهم للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، وخصوصاً عندما تمتلك المنشأة مرافق مهمة ذات انبعاثات من النطاق (١). وفيما يخص ارتباطات التأكيد المحدود التي تمتلك المنشأة فيها عدداً من المرافق المهمة التي تطلق انبعاثات من النطاق (١)، فقد لا يكون من الممكن الوصول إلى مستوى تأكيد مجدٍ دون قيام المحاسب القانوني بتنفيذ إجراءات في مجموعة مختارة من المرافق المهمة. وعندما تمتلك المنشأة مرافق مهمة ذات انبعاثات من النطاق (١) ويحدد المحاسب القانوني أنه لا يمكنه (أو لا يمكن لمحاسب قانوني آخر بالنيابة عنه) تنفيذ إجراءات تمتاز بالكفاءة والفاعلية ميدانياً في المرفق، فقد تشمل الإجراءات البديلة واحداً أو أكثر مما يلي:

- تفحص الوثائق المصدرية والرسومات البيانية لتدفق الطاقة والرسومات البيانية لتدفق المواد.
- تحليل الردود التي يتم الحصول عليها من إدارة المرفق على الاستبيانات.
- دراسة صور الأقمار الصناعية للمرفق.

أ٧٧. لتكوين تصور وافٍ عن مجموع الانبعاثات، وبخاصة في ارتباطات التأكيد المعقول، قد يتخذ المحاسب القانوني قراراً بأنه من المناسب تنفيذ إجراءات ميدانية في مجموعة مختارة من المرافق غير المهمة. ومن بين العوامل التي قد تكون ذات صلة بهذا القرار:

- طبيعة الانبعاثات في مختلف المرافق. وعلى سبيل المثال، من المرجح أن يختار المحاسب القانوني زيارة مرفق ذي انبعاثات من النطاق (١) بدرجة أكبر من زيارة مرفق ذي انبعاثات من النطاق (٢) فقط. وفي الحالة الأخيرة، من المرجح أن تكون دراسة فواتير الطاقة في المكتب الرئيسي مصدراً رئيسياً للأدلة.
- عدد وحجم المرافق، ومدى مساهمتها في إجمالي الانبعاثات.
- ما إذا كانت المرافق تستخدم آليات مختلفة أو آليات تستخدم تقنيات مختلفة. وفي هذه الحال، قد يكون من المناسب تنفيذ إجراءات

ميدانية في مجموعة مختارة من المرافق التي تستخدم آليات أو تقنيات مختلفة.

- الطرق المستخدمة في مختلف المرافق لجمع المعلومات المتعلقة بالانبعاثات.
- خبرة الموظفين المعنيين في مختلف المرافق.
- تنويع اختيار المرافق على مدار الوقت.

المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة ٣٢)

أ٧٨. من المرجح أن تكون وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة ذات صلة بالارتباط إذا كانت طبيعة مسؤوليات وأنشطة وظيفة المراجعة الداخلية مرتبطة بقياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها وكان المحاسب القانوني يتوقع أن يستخدم عمل وظيفة المراجعة الداخلية لتعديل طبيعة أو توقيت الإجراءات التي سيتم تنفيذها، أو الحد من مداها.

مخاطر التحريف الجوهري على مستوى قائمة غازات الاحتباس الحراري (راجع: الفقرات ٣٣د(أ)-٣٣م(أ))

أ٧٩. تشير مخاطر التحريف الجوهري على مستوى قائمة غازات الاحتباس الحراري إلى المخاطر التي تتعلق بشكل منتشر بقائمة غازات الاحتباس الحراري ككل. وليس بالضرورة أن تكون المخاطر التي من هذا النوع قابلة للتعرف عليها في نوع معين من الانبعاثات أو مستوى معين من الإفصاحات. وبالأحرى، تمثل هذه المخاطر الظروف التي قد تزيد من مخاطر التحريف الجوهري بشكل عام، على سبيل المثال، من خلال تجاوز الإدارة للرقابة الداخلية. وقد تكون مخاطر التحريف الجوهري على مستوى قائمة غازات الاحتباس الحراري ذات صلة، على وجه الخصوص، بنظر المحاسب القانوني في مخاطر التحريف الجوهري الناشئة عن الغش.

أ٨٠. قد تنجم المخاطر على مستوى قائمة غازات الاحتباس الحراري بشكل خاص عن قصور في بيئة الرقابة. وعلى سبيل المثال، قد يكون لأوجه القصور مثل افتقار الإدارة إلى الكفاءة تأثير منتشر على قائمة غازات الاحتباس الحراري، وقد يتطلب ذلك استجابة عامة من قبل المحاسب القانوني. وقد تشمل مخاطر التحريف الجوهري الأخرى على مستوى قائمة غازات الاحتباس الحراري، على سبيل المثال، ما يلي:

- الآليات غير الكافية أو غير المراقبة بشكل جيد أو غير الموثقة بشكل جيد لجمع البيانات وقياس كمية الانبعاثات وإعداد قوائم غازات الاحتباس الحراري.
- افتقار الموظفين إلى الكفاءة في جمع البيانات وقياس كمية الانبعاثات وإعداد قوائم غازات الاحتباس الحراري.
- عدم مشاركة الإدارة في قياس كمية الانبعاثات وإعداد قوائم غازات الاحتباس الحراري.
- الإخفاق في تحديد جميع مصادر غازات الاحتباس الحراري.
- خطر الغش، على سبيل المثال، فيما يتعلق بأسواق تبادل الانبعاثات.
- تقديم معلومات تغطي فترات سابقة لم يتم إعدادها على أساس متسق، عل سبيل المثال، بسبب الحدود المتغيرة أو التغيرات في منهجيات القياس.
- العرض المضلل للمعلومات في قائمة غازات الاحتباس الحراري، على سبيل المثال، تسليط الضوء غير المبرر على البيانات أو الاتجاهات المواتية بصفة خاصة.
- عدم اتساق طرق قياس الكميات وسياسات إعداد التقارير، بما في ذلك الطرق المختلفة لتعيين الحدود المؤسسية، في المرافق المختلفة.
- الأخطاء في تحويل الوحدات عند توحيد المعلومات من المرافق.
- عدم كفاية الإفصاح عن حالات عدم التأكد العلمي والافتراضات الرئيسية فيما يتعلق بالتقديرات.

استخدام الإقرارات (راجع: الفقرات ٣٣د(ب)–٣٣م(ب))

أ٨١. يستخدم المحاسب القانوني الإقرارات في ارتباط التأكيد المعقول، ويمكنه استخدامها في ارتباط التأكيد المحدود، للنظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي قد تحدث.

أ٨٢. عند الإفادة بأن قائمة غازات الاحتباس الحراري تتفق مع الضوابط المنطبقة، فإن المنشأة تقدم إقرارات بشكل ضمني أو صريح بشأن قياس كمية الانبعاثات وعرضها والإفصاح عنها. وتندرج الإقرارات ضمن الفئات الآتية وقد تتخذ الأشكال الآتية:

(أ) إقرارات بشأن قياس كمية الانبعاثات خلال الفترة الخاضعة للتأكيد:

(١) الحدوث – الانبعاثات التي تم تسجيلها قد حدثت وتخص بالمنشأة.

(٢) الاكتمال – أن جميع الانبعاثات التي كان ينبغي تسجيلها تم تسجيلها (انظر الفقرات أ٣٠-أ٣٤ للاطلاع على نقاش بشأن الاكتمال فيما يخص النطاقات المختلفة).

(٣) الدقة – أن الانبعاثات تم قياس كميتها بشكل مناسب.

(٤) الفصل الزمني – أن الانبعاثات تم تسجيلها في فترة التقرير الصحيحة.

(٥) التصنيف – أن الانبعاثات تم تسجيلها ضمن الأنواع الملائمة.

(ب) إقرارات بشأن العرض والإفصاح:

(١) الحدوث والمسؤولية – أن الانبعاثات والأمور الأخرى المفصح عنها قد حدثت وهي تخص المنشأة.

(٢) الاكتمال – أن جميع الإفصاحات التي كان ينبغي تضمينها في قائمة غازات الاحتباس الحراري قد تم تضمينها.

(٣) التصنيف والقابلية للفهم – أن المعلومات المتعلقة بالانبعاثات معروضة وموضحة بشكل مناسب، والإفصاحات مُعبّر عنها بوضوح.

(٤) الدقة وقياس الكميات – أن قياس كمية الانبعاثات والمعلومات ذات العلاقة المُضمَّنة في قائمة غازات الاحتباس الحراري مفصح عنها بشكل مناسب.

(٥) الاتساق – أن سياسات قياس الكميات تتسق مع تلك المطبقة في الفترة السابقة، أو أن التغييرات تُعد مبررة وتم تطبيقها بشكل سليم والإفصاح عنها بصورة كافية؛ والمعلومات المقارنة، إن وجدت، هي كما تم التقرير عنها في الفترة السابقة أو أنها أعيد عرضها بشكل مناسب.

الاعتماد على الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ٣٣م)

أ٨٣. إذا اشتمل تقييم المحاسب القانوني لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات على توقع بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية (بعبارة أخرى، إذا كان المحاسب القانوني ينوي الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأخرى)، يتعين على المحاسب القانوني بموجب الفقرة ٣٨م تصميم وتنفيذ اختبارات للفاعلية التشغيلية الخاصة بتلك الأدوات الرقابية.

أسباب مخاطر التحريف الجوهري (راجع: الفقرة ٣٤)

الغش (راجع: الفقرتين ٢٨، ٣٤(أ))

أ٨٤. قد تنشأ التحريفات في قائمة غازات الاحتباس الحراري إمّا بسبب الغش أو الخطأ. والعامل الذي يفرّق بين الغش والخطأ هو ما إذا كان التصرف الأساسي الذي نتج عنه التحريف في قائمة غازات الاحتباس الحراري متعمداً أو غير متعمد.

أ٨٥. قد تنشأ دوافع للتحريف المتعمد في قائمة غازات الاحتباس الحراري، على سبيل المثال، إذا كانت نسبة كبيرة من تعويضات أولئك المعنيين بشكل مباشر بآلية التقرير عن الانبعاثات، أو مَن لديهم الفرصة للتأثير على تلك الآلية، مشروطة بتحقيق أهداف مبالغ فيها إلى حد كبير فيما يخص غازات الاحتباس الحراري. ووفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة أ٦١، فإن ثمة دوافع أخرى سواءً للتهوين من الانبعاثات أو المبالغة فيها قد تنتج عن استراتيجية تغير المناخ الخاصة بالمنشأة، إن وجدت، وعن المخاطر الاقتصادية والتنظيمية والمادية ومخاطر السمعة المرتبطة بذلك.

أ٨٦. رغم أن الغش هو مفهوم قانوني واسع، فإن الغش الذي يهتم به المحاسب القانوني لأغراض هذا المعيار هو ذلك الذي يترتب عليه تحريف جوهري في قائمة غازات الاحتباس الحراري. ورغم أن المحاسب القانوني قد يشتبه في حدوث الغش، أو في حالات نادرة قد يحدد حدوثه، إلا أنه لا يفصل بشكل قانوني فيما إذا كان قد حدث بالفعل.

عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح (راجع: الفقرتين ٣٤(ب)، ٧٧(ج))

أ٨٧. يميز هذا المعيار بين مسؤوليات المحاسب القانوني فيما يتعلق بالالتزام بنوعين مختلفين من الأنظمة واللوائح على النحو الآتي:

(أ) أحكام الأنظمة واللوائح المتعارف على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد الكميات والإفصاحات ذات الأهمية النسبية في قائمة غازات الاحتباس الحراري، حيث إنها تحدد الكميات والإفصاحات التي يتم التقرير عنها في قائمة غازات الاحتباس الحراري. وتتطلب الفقرة ٣٤(ب) من المحاسب القانوني النظر في احتمال وجود تحريفات جوهرية بسبب عدم الالتزام بأحكام تلك الأنظمة واللوائح عند تنفيذ الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ٣٣د أو ٣٣م؛

(ب) الأنظمة واللوائح الأخرى التي ليس لها تأثير مباشر على تحديد الكميات والإفصاحات في قائمة غازات الاحتباس الحراري، ولكن الالتزام بها قد يكون أساسياً في الجوانب التشغيلية للعمل، أو في قدرة المنشأة على الاستمرار في عملها، أو في تفادي عقوبات جوهرية (على سبيل المثال، الالتزام بشروط الرخص التشغيلية، أو الالتزام باللوائح البيئية). ويُعدّ التخطيط للارتباط وتنفيذه مع التحلي بنزعة الشك المهني، وفقاً لمتطلبات معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)،[٢٠] أمراً مهماً في سياق الانتباه الدائم لاحتمال أن الإجراءات المُطبقة لغرض تكوين استنتاج بشأن قائمة غازات الاحتباس الحراري قد تلفت انتباه المحاسب القانوني إلى حالات عدم التزام، محدد حدوثها أو مشتبه في حدوثها، بهذه الأنظمة أو اللوائح.

الأسباب الأخرى لمخاطر التحريف الجوهري (راجع: الفقرة ٣٤)

أ٨٨. من أمثلة العوامل المشار إليها في الفقرة ٣٤(ج)-(ك) ما يلي:

(أ) يرتفع احتمال أن يتم إغفال ذكر واحد أو أكثر من مصادر الانبعاثات فيما يخص المصادر الأقل وضوحاً التي قد يتم تجاهلها، مثل الانبعاثات المتسربة.

(ب) قد تشمل التغيرات الاقتصادية أو التنظيمية المهمة، على سبيل المثال، الزيادات في مستهدفات الطاقة المتجددة أو التغيرات الكبيرة في الأسعار فيما يخص المخصصات التي بموجب خطط تبادل إطلاق الانبعاثات، مما قد يؤدي على سبيل المثال إلى زيادة خطر التصنيف الخاطئ للمصادر في مولدات الطاقة الكهربائية.

(ج) قد تكون العمليات التشغيلية للمنشأة ذات طبيعة معقدة (على سبيل المثال، قد تحوي مرافق وآليات متعددة ومتباينة) أو متقطعة (على سبيل المثال، توليد الطاقة الكهربائية في أوقات الذروة) أو قد يترتب عليها قلة أو ضعف العلاقات بين انبعاثات المنشأة ومستويات الأنشطة الأخرى القابلة للقياس (على سبيل المثال، معامل الكوبالت والنيكل). وفي مثل هذه الحالات، قد تتقلص بدرجة كبيرة الفرصة لتنفيذ إجراءات تحليلية مجدية.

وقد ينتج أيضاً عن التغيرات في العمليات أو الحدود (على سبيل المثال، استحداث آليات جديدة أو بيع مصادر انبعاثات أو أحواض إزالة، أو اقتنائها أو تعهيدها خارجياً) مخاطر للتحريف الجوهري (على سبيل المثال، من خلال عدم الإلمام بإجراءات قياس كمية الانبعاثات أو إجراءات التقرير عن الانبعاثات). وقد يقع أيضاً حساب مزدوج لمصادر الانبعاثات أو أحواض الإزالة بسبب عدم كفاية التنسيق في تحديد المصادر والأحواض في المنشآت المعقدة.

(د) اختيار طرق غير مناسبة لقياس الكميات (على سبيل المثال، احتساب انبعاثات النطاق (١) باستخدام عامل انبعاثات عندما يكون من المتاح والأنسب استخدام طريقة قياس مباشرة وأكثر دقة). يتسم اختيار الطرق المناسبة لقياس الكميات بأهمية خاصة عند تغيير طريقة القياس. ويُعزى ذلك إلى أن المستخدمين المستهدفين غالباً ما يهتمون باتجاهات الانبعاثات على مدار الوقت، أو مقارنة بسنة الأساس. وقد تتطلب بعض الضوابط عدم تغيير طرق قياس الكميات إلا عندما يكون من المقرر استخدام طريقة أكثر دقة. ومن بين العوامل الأخرى المرتبطة بطبيعة طرق قياس الكميات ما يلي:

- التطبيق الخاطئ لطريقة قياس الكميات، مثل عدم معايرة العدادات أو عدم قراءتها بوتيرة كافية، أو استخدام عامل انبعاثات غير مناسب في ظل الظروف القائمة. وعلى سبيل المثال، قد يكون عامل الانبعاثات مبنياً على افتراض بالاستخدام المتواصل وقد لا يكون من المناسب استخدامه بعد الإغلاق.

[٢٠] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٣٧

- التعقيد في طرق قياس الكميات، مما قد ينطوي على ارتفاع في خطر التحريف الجوهري، ومثال ذلك: التلاعب الحسابي الواسع أو المعقد في البيانات المصدرية (مثل استخدام النماذج الحسابية المعقدة)؛ أو الاستخدام المكثف لعوامل تحويل الحالة (مثل تلك العوامل التي تستخدم لتحويل مقاييس السوائل إلى مقاييس الغازات)؛ أو الاستخدام المكثف لعوامل تحويل الوحدات (مثل تلك العوامل التي تستخدم لتحويل المقاييس الإنجليزية إلى المقاييس المترية).
- التغييرات في طرق قياس الكميات أو المدخلات المتغيرة (على سبيل المثال، إذا كانت طريقة قياس الكميات المستخدمة تعتمد على محتوى الكربون في الكتلة الحيوية، وتركيبة الكتلة الحيوية المستخدمة تتغير خلال الفترة).

(هـ) تعد الانبعاثات المهمة غير الروتينية أو الأمور المهمة الاجتهادية مصدراً لمخاطر تحريف جوهري أكبر بالمقارنة مع الانبعاثات الروتينية غير المعقدة التي تخضع لقياس الكميات وإعداد التقارير بشكل منهجي. والانبعاثات غير الروتينية هي تلك الانبعاثات غير المعتادة، من حيث حجمها أو طبيعتها، ومن ثمّ فهي نادرة الحدوث (ومثال ذلك، الأحداث التي تقع مرة واحدة مثل أعطال المصانع أو التسريبات الكبيرة). وقد تشمل الأمور الاجتهادية إجراء التقديرات غير الموضوعية. وقد تكون مخاطر التحريف الجوهري أكبر بسبب أمور مثل ما يلي:

- التدخل الكبير من جانب الإدارة لتحديد طرق قياس الكميات أو معالجة التقارير.
- التدخل اليدوي الكبير لجمع البيانات ومعالجتها.
- العمليات الحسابية أو طرق قياس الكميات ومبادئ إعداد التقارير المعقدة.
- طبيعة الانبعاثات غير الروتينية التي قد تجعل من الصعب على المنشأة تطبيق أدوات رقابة فعالة على المخاطر.
- احتمال الاختلاف في تفسير طرق قياس الكميات ومبادئ إعداد التقارير.
- احتمال عدم الموضوعية أو التعقيد في الأحكام المطلوبة.

(و) تضمين انبعاثات من النطاق (٣) عندما لا تكون البيانات المصدرية المستخدمة في قياس الكميات محتفظاً بها لدى المنشأة، أو عندما تكون طرق قياس الكميات المستخدمة عادةً غير دقيقة أو عندما تؤدي إلى اختلافات كبيرة في الانبعاثات التي يتم التقرير عنها (انظر الفقرات أ٣١–أ٣٤).

(ز) تشمل الأمور التي قد ينظر فيها المحاسب القانوني عند التوصل إلى فهم للكيفية التي تقوم المنشأة من خلالها بإجراء التقديرات المهمة والبيانات التي تستند إليها هذه التقديرات:

- فهم البيانات التي تستند إليها التقديرات؛
- الطريقة المستخدمة في إجراء التقديرات، بما في ذلك حسب مقتضى الحال، النموذج المستخدم؛
- الجوانب ذات العلاقة في بيئة الرقابة ونظام المعلومات؛
- ما إذا كانت المنشأة قد استعانت بخبراء؛
- الافتراضات التي تنبني عليها التقديرات؛
- ما إذا كان هناك تغيير، أو كان ينبغي أن يكون هناك تغيير، عن الفترة السابقة في الطرق المستخدمة لإجراء التقديرات، وإذا كان الأمر كذلك، فما أسباب ذلك؛
- ما إذا كانت المنشأة قد قامت بتقييم تأثير عدم التأكد المحيط بالتقدير على قائمة غازات الاحتباس الحراري؛ وإذا كان الأمر كذلك، فكيف تم ذلك، بما في ذلك:
  - ما إذا كانت المنشأة قد أخذت في الحسبان الافتراضات أو النواتج البديلة عن طريق القيام، على سبيل المثال، بإجراء تحليل حساسية لتحديد تأثير التغييرات في الافتراضات على التقدير، وإذا كان الأمر كذلك، فكيف تم ذلك؛
  - كيفية تحديد المنشأة للتقدير عندما يشير التحليل إلى عدد من السيناريوهات فيما يخص النتائج؛

- ما إذا كانت المنشأة تتابع نتيجة التقديرات التي تم إجراؤها في الفترة السابقة، وما إذا كانت قد استجابت بشكل مناسب لنتيجة تلك المتابعة.

أ٨٩. من أمثلة العوامل الأخرى التي قد تؤدي إلى مخاطر التحريف الجوهري:

- الأخطاء البشرية في قياس كمية الانبعاثات، والتي قد تزيد احتمالية حدوثها إذا لم يكن العاملون على إلمام بآليات إطلاق الانبعاثات أو تسجيل البيانات أو ليسوا مدربين جيداً في ذلك المجال.
- الاعتماد غير المبرر على نظام معلومات ضعيف التصميم، قد ينطوي على القليل من أدوات الرقابة الفعالة، ومثال ذلك، استخدام جداول البيانات دون توفر ما يكفي من أدوات الرقابة.
- التعديل اليدوي لمستويات النشاط التي يتم تسجيلها تلقائياً، على سبيل المثال، قد يتعين إجراء إدخال يدوي في حال زيادة الحمل على عدادات الغاز المشتعل.
- التطورات الخارجية المهمة مثل الرقابة العامة المتزايدة على مرفق معين.

الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة والإجراءات الإضافية

ارتباط التأكيد المحدود والمعقول (راجع: الفقرات ٨، ٣٥–٤١م، ٤٢د-٤٣م، ٤٦)

أ٩٠. نظراً لأن مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكيد المحدود يكون أقل منه في ارتباط التأكيد المعقول، فإن الإجراءات التي ينفذها المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود تختلف في طبيعتها وتوقيتها عن تلك التي ينفذها في ارتباط التأكيد المعقول، وتكون أقل منها في المدى. وتشمل الاختلافات الرئيسية بين الاستجابات العامة التي يطبقها المحاسب القانوني لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها والإجراءات الإضافية فيما يخص ارتباطات التأكيد المعقول وارتباطات التأكيد المحدود بشأن قائمة غازات الاحتباس الحراري:

(أ) أن التركيز على طبيعة مختلف الإجراءات باعتبارها مصدراً للأدلة من المرجح أن يختلف اعتماداً على ظروف الارتباط. وعلى سبيل المثال:

- قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب في ظروف ارتباط التأكيد المحدود أن يتم التركيز بشكل أكبر نسبياً، مما قد يكون عليه الحال عند تنفيذ ارتباط تأكيد معقول، على الاستفسارات من موظفي المنشأة والإجراءات التحليلية، والتركيز بشكل أقل نسبياً على اختبار أدوات الرقابة والحصول على الأدلة من مصادر خارجية، إن وجدت.
- عندما تستخدم المنشأة أجهزة قياس مستمر لقياس كمية الانبعاثات المتدفقة، قد يقرر المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها عن طريق الاستفسار عن مدى معدل معايرة الأجهزة. وفي ظل نفس الظروف في ارتباط التأكيد المعقول، قد يقرر المحاسب القانوني التحقق من سجلات المنشأة الخاصة بمعايرة الأجهزة أو قد يقرر اختبار معايرة الأجهزة بشكل مستقل.
- عندما تقوم المنشأة بحرق فحم، قد يقرر المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المعقول أن يحلل خصائص الفحم بشكل مستقل، ولكنه قد يقرر في ارتباط التأكيد المحدود أن تفحُّص سجلات المنشأة التي تشتمل على نتائج الاختبارات المخبرية يُعد استجابة كافية لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها.

(ب) أن الإجراءات الإضافية التي يتم تنفيذها في ارتباط التأكيد المحدود تكون أقل مما يتم تنفيذه في ارتباط التأكيد المعقول. وقد ينطوي ذلك على ما يلي:

- اختيار بنود أقل للتحقق منها؛ أو
- تنفيذ إجراءات أقل (على سبيل المثال، الاقتصار على تنفيذ إجراءات تحليلية في ظل الظروف التي قد تنفذ فيها، في ارتباطات التأكيد المعقول، إجراءات تحليلية واختبارات للتفاصيل)؛ أو
- تنفيذ إجراءات ميدانية في مرافق أقل.

(ج) في ارتباط التأكيد المعقول، تنطوي الإجراءات التحليلية المنفذة استجابةً لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على وضع

توقعات دقيقة بما يكفي، للكميات أو النسب، للتعرف على التحريفات الجوهرية. وفي ارتباط التأكيد المحدود، يمكن تصميم الإجراءات التحليلية لدعم التوقعات المتعلقة بمسار الاتجاهات والعلاقات والنسب وليس لتحديد التحريفات بمستوى الدقة المتوقع في ارتباط التأكيد المعقول.[٢١]

وعلاوة على ذلك، فعندما يتم تحديد تقلبات أو علاقات أو اختلافات مهمة، فإنه يمكن الحصول غالباً على الأدلة المناسبة في ارتباط التأكيد المحدود من خلال طرح الاستفسارات على المنشأة والنظر في الردود المستلمة في ضوء ظروف الارتباط المعروفة، دون الحصول على أدلة إضافية وفقاً لمقتضى الفقرة ٤٣م(أ) في حالة ارتباط التأكيد المعقول.

وإضافة إلى ذلك، فعند تنفيذ الإجراءات التحليلية في ارتباطات التأكيد المحدود، قد يقوم المحاسب القانوني بما يلي على سبيل المثال:

- استخدام بيانات مجمعة على مستوى أعلى، ومثال ذلك، البيانات على مستوى المناطق بدلاً من البيانات على مستوى المرافق، أو البيانات الشهرية بدلاً من البيانات الأسبوعية.
- استخدام بيانات لم تخضع لإجراءات منفصلة لاختبار إمكانية الاعتماد عليها بنفس القدر الذي تخضع له البيانات في ارتباطات التأكيد المعقول.

الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهري المُقيَّمة (راجع: الفقرة ٣٥)

أ٩١. قد تتضمن الاستجابات العامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى قائمة غازات الاحتباس الحراري ما يلي:

- التأكيد على العاملين في الارتباط بضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني.
- تعيين موظفين أكثر خبرة أو ذوي مهارات معينة أو الاستعانة بخبراء.
- توفير المزيد من الإشراف.
- إدخال المزيد من عناصر المفاجأة عند اختيار الإجراءات الإضافية التي سيتم تنفيذها.
- إجراء تغييرات عامة في طبيعة أو توقيت أو مدى الإجراءات، على سبيل المثال: تنفيذ إجراءات في نهاية الفترة بدلاً من تنفيذها في تاريخ أولي؛ أو تعديل طبيعة الإجراءات للحصول على أدلة أكثر إقناعاً.

أ٩٢. يتأثر تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى قائمة غازات الاحتباس الحراري، ومن ثمّ الاستجابات العامة للمحاسب القانوني، بفهم المحاسب القانوني لبيئة الرقابة. وقد تمنح بيئة الرقابة الفعالة المحاسب القانوني ثقة أكبر في الرقابة الداخلية وإمكانية الاعتماد على الأدلة التي يتم استخراجها من داخل المنشأة، مما يسمح للمحاسب القانوني، على سبيل المثال، بالقيام ببعض الإجراءات في تاريخ أولي بدلاً من نهاية الفترة. ولكن لأوجه القصور في بيئة الرقابة تأثير معاكس. وعلى سبيل المثال، قد يستجيب المحاسب القانوني لبيئة الرقابة غير الفعالة عن طريق:

- القيام بإجراءات في نهاية الفترة أكثر من تلك التي يتم القيام بها في تاريخ أولي.
- الحصول على أدلة أكثر شمولية من تنفيذ إجراءات أخرى خلاف اختبارات أدوات الرقابة.
- زيادة حجم العينات ومدى الإجراءات، مثل عدد المرافق التي تشهد تنفيذ الإجراءات.

أ٩٣. نظراً لما سبق، سيكون لهذه الاعتبارات أثر مهم على المنهج العام الذي يتبعه المحاسب القانوني، على سبيل المثال، التركيز النسبي على اختبارات أدوات الرقابة مقابل الإجراءات الأخرى (انظر أيضاً الفقرات أ٧٠–أ٧٢، والفقرة أ٩٦).

أمثلة على الإجراءات الإضافية (راجع: الفقرات ٣٧د–٣٧م، ٤٠م)

أ٩٤. قد تشمل الإجراءات الإضافية، على سبيل المثال:

---

[٢١] قد لا يكون هذا هو الحال دائماً؛ على سبيل المثال، قد يضع المحاسب القانوني في بعض الظروف توقعاً دقيقاً بناء على العلاقات الفيزيائية أو الكيميائية الثابتة حتى في ارتباطات التأكيد المحدود.

- اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المطبقة على جمع وتسجيل بيانات الأنشطة، مثل ساعات الكيلوواط للكهرباء المشتراة.
- مضاهاة عوامل الانبعاثات بالمصادر المناسبة (على سبيل المثال، المنشورات الحكومية) والنظر في مدى انطباقها في ظل الظروف القائمة.
- تفحص اتفاقيات المشروعات المشتركة والعقود الأخرى ذات الصلة بتعيين الحدود المؤسسية للمنشأة.
- مطابقة البيانات المسجلة مع عدادات المسافة، على سبيل المثال، في المركبات التي تملكها المنشأة.
- إعادة تنفيذ العمليات الحسابية (على سبيل المثال، عمليات احتساب توازن الطاقة وتوازن الكتلة)، ومطابقة الاختلافات التي يتم رصدها.
- أخذ القراءات من أجهزة المتابعة المستمرة.
- ملاحظة أو إعادة تنفيذ القياسات الفيزيائية، مثل خزانات التغطيس في الزيت.
- تحليل مدى معقولية ومناسبة أساليب القياس أو أساليب قياس الكميات الفريدة، وبخاصة الطرق المعقدة التي قد تنطوي، على سبيل المثال، على حلقات إعادة التدوير أو التغذية المرتدة.
- استخدام العينات وتحليل خصائص مواد معينة بشكل مستقل مثل الفحم، أو ملاحظة أساليب المنشأة الخاصة باختيار العينات وتفحص السجلات الخاصة بنتائج الاختبارات المخبرية.
- التحقق من دقة العمليات الحسابية ومناسبة طرق الاحتساب المستخدمة (على سبيل المثال، تحويل وتجميع القياسات المدخلة).
- مضاهاة البيانات المسجلة بالوثائق المصدرية، مثل سجلات الإنتاج وسجلات استخدام الوقود وفواتير الطاقة المشتراة.

العوامل التي قد تؤثر على مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة (راجع: الفقرات ٣٧د(أ)-٣٧م(أ))

أ٩٥. تشمل العوامل التي قد تؤثر على مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها ما يلي:

- القيود الملازمة لقدرات أدوات القياس ومعدل معايرتها.
- عدد المرافق التي تُجمع منها البيانات، وطبيعتها ومدى انتشارها الجغرافي وخصائص ملكيتها.
- عدد وطبيعة الغازات المختلفة ومصادر الانبعاثات المضمّنة في قائمة غازات الاحتباس الحراري.
- ما إذا كانت الآليات التي تتعلق بها الانبعاثات مستمرة أو متقطعة، ومخاطر تعطل مثل هذه الآليات.
- مدى التعقيد في طرق قياس الأنشطة واحتساب الانبعاثات، على سبيل المثال، تتطلب بعض الآليات طرق قياس واحتساب فريدة.
- مخاطر عدم التعرف على الانبعاثات المتسربة.
- مدى ارتباط كمية الانبعاثات بمدخلات بيانية متاحة بسهولة.
- ما إذا كان العاملون الذين يتولون جمع البيانات يتم تدريبهم بطرق ملائمة، ومعدل دوران هؤلاء العاملين.
- طبيعة ومستوى التشغيل الآلي المستخدم في تسجيل البيانات ومعالجتها.
- سياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة في المختبرات التي تقوم بتنفيذ الاختبارات، سواءً كانت داخلية أو خارجية.
- مدى التعقيد في الضوابط وفي سياسات قياس الكميات وإعداد التقارير، بما في ذلك كيفية تعيين الحدود المؤسسية.

الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة (راجع: الفقرتين ٣٧م(أ)(٢)، ٣٨م(أ))

أ٩٦. في حالة المنشآت الصغيرة جداً أو نظم المعلومات غير المتطورة، قد لا توجد أنشطة رقابة كثيرة يمكن أن يتعرف عليها المحاسب القانوني، أو قد يكون توثيق المنشأة لمدى وجود هذه الأنشطة أو تشغيلها محدوداً. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من الأكثر كفاءة للمحاسب القانوني أن ينفذ إجراءات إضافية تكون بالدرجة الأولى إجراءات خلاف اختبارات أدوات الرقابة. ومع ذلك، وفي بعض الحالات النادرة، قد يكون من

المستحيل الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بسبب غياب أنشطة الرقابة أو مكونات الرقابة الأخرى (انظر أيضاً الفقرات أ٧٠–أ٧٢ والفقرتين أ٩٢ وأ٩٣).

قدرة الأدلة على الإقناع (راجع: الفقرات ٣٧د(ب)–٣٧م(ب))

أ٩٧. للحصول على أدلة أكثر إقناعاً بسبب ارتفاع تقييم خطر التحريف الجوهري، قد يقوم المحاسب القانوني بزيادة كمية الأدلة، أو الحصول على أدلة أكثر ملاءمة أو أفضل في إمكانية الاعتماد عليها، على سبيل المثال، عن طريق الحصول على أدلة مؤيدة من عدد من المصادر المستقلة.

المخاطر التي تستلزم اختبار أدوات الرقابة لتوفير ما يكفي من الأدلة المناسبة (راجع: ٣٨م(ب))

أ٩٨. قد يُستخدم في قياس كمية الانبعاثات آليات على درجة عالية من التشغيل الآلي ذات تدخل يدوي قليل أو معدوم، على سبيل المثال، عند تسجيل المعلومات ذات الصلة أو معالجتها أو التقرير عنها في شكل إلكتروني فقط كما هو الحال في نظم المتابعة المستمرة، أو عند دمج معالجة بيانات الأنشطة مع نظم التقارير التشغيلية أو المالية القائمة على تكنولوجيا المعلومات. وفي مثل تلك الحالات:

- قد تكون الأدلة متاحة فقط في شكل إلكتروني، ويعتمد مدى كفايتها ومناسبتها على فاعلية أدوات الرقابة المطبقة على دقتها واكتمالها.
- قد يرتفع احتمال إنشاء المعلومات أو تغييرها بشكل غير سليم مع عدم اكتشاف ذلك إذا لم تكن هناك أدوات رقابة مناسبة تعمل بشكل فعّال.

إجراءات المصادقة (راجع: الفقرة ٤١م)

أ٩٩. قد توفر إجراءات المصادقة الخارجية أدلة ملائمة بشأن معلومات مثل ما يلي:

- بيانات الأنشطة التي يقوم بتجميعها طرف ثالث مثل البيانات بشأن: الرحلات الجوية للموظفين التي يقوم وكيل سفريات بترتيبها؛ أو تدفقات الطاقة الداخلة إلى مرفق معين التي يقوم المورد بقياسها؛ أو الكيلومترات التي تقطعها المركبات المملوكة للمنشأة والتي يقوم مدير أسطول خارجي بتسجيلها.
- البيانات المرجعية للصناعة المستخدمة في احتساب عوامل الانبعاثات.
- شروط الاتفاقيات أو العقود أو المعاملات بين المنشأة والأطراف الأخرى، أو المعلومات بشأن ما إذا كانت الأطراف الأخرى تقوم أو لا تقوم بتضمين انبعاثات معينة في قوائمها الخاصة بغازات الاحتباس الحراري، عند النظر في الحدود المؤسسية للمنشأة.
- نتائج التحاليل المخبرية للعينات (على سبيل المثال، قيمة السعرات الحرارية للعينات المدخلة).

الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها استجابة لمخاطر التحريف الجوهري المُقيَّمة (راجع: الفقرات ٤٢د–٤٢م)

أ١٠٠. في العديد من الحالات، تسمح الطبيعة الثابتة للعلاقات الفيزيائية أو الكيميائية بين انبعاثات معينة وظواهر أخرى قابلة للقياس بتصميم إجراءات تحليلية قوية (على سبيل المثال، العلاقة بين استهلاك الوقود وانبعاثات ثاني أكسيد الكربون وأكسيد النيتروز).

أ١٠١. وعلى نحو مماثل، قد توجد علاقات يمكن التنبؤ بها بدرجة معقولة بين الانبعاثات والمعلومات المالية أو التشغيلية (على سبيل المثال، العلاقة بين انبعاثات النطاق (٢) من الكهرباء والرصيد في دفتر الأستاذ العام لمشتريات الكهرباء أو ساعات التشغيل). وقد تشتمل الإجراءات التحليلية الأخرى على إجراء مقارنات للمعلومات المتعلقة بانبعاثات المنشأة مع بيانات خارجية مثل المعدلات داخل الصناعة؛ أو تحليل الاتجاهات خلال الفترة للتعرف على الحالات الشاذة لإخضاعها للمزيد من التحري، والاتجاهات عبر الفترات المختلفة للتحقق من اتساقها مع الظروف الأخرى مثل اقتناء المرافق أو استبعادها.

أ١٠٢. قد تكون الإجراءات التحليلية فعَّالة بصفة خاصة عندما تكون البيانات المُجزَّأة متاحة بسهولة أو عندما يكون لدى المحاسب القانوني سبب يدعوه إلى اعتبار أن البيانات التي سيتم استخدامها يمكن الاعتماد عليها، كما هو الحال عندما تكون تلك البيانات مستخرجة من مصدر يخضع لرقابة جيدة. وفي بعض الحالات، قد تكون البيانات التي سيتم استخدامها مسجلة في نظام المعلومات الخاص بإعداد التقارير المالية، أو قد يتم إدخالها في نظام معلومات آخر بالتوازي مع إدخال البيانات المالية ذات العلاقة، مع وجود بعض أدوات الرقابة المشتركة التي يتم تطبيقها على المدخلات. وعلى سبيل المثال، قد يتم إدخال كمية الوقود المشتراة المسجلة في فواتير الموردين بموجب نفس الشروط التي يتم

وفقاً لها قيد الفواتير ذات الصلة في نظام المبالغ المستحقة الدفع. وفي بعض الحالات، قد تكون البيانات التي سيتم استخدامها مدخلات أساسية في القرارات التشغيلية، ومن ثمّ، تخضع لمزيد من التدقيق من قبل العاملين المعنيين بالتشغيل، أو تخضع لإجراءات مراجعة خارجية منفصلة (على سبيل المثال، كجزء من اتفاقية مشروع مشترك أو جزء من إشراف تنفذه سلطة تنظيمية).

الإجراءات بشأن التقديرات (راجع: الفقرات ٤٤د–٤٥م)

أ١٠٣. في بعض الحالات، قد يكون من المناسب للمحاسب القانوني تقويم كيف أن المنشأة قد أخذت في الحسبان الافتراضات أو النواتج البديلة، وأسباب رفضها لها.

أ١٠٤. في بعض ارتباطات التأكيد المحدود، قد يكون من المناسب للمحاسب القانوني تنفيذ إجراء أو أكثر من الإجراءات المحددة في الفقرة ٤٥م.

العينات (راجع: الفقرة ٤٦)

أ١٠٥. ينطوي استخدام العينات على ما يلي:

(أ) تحديد العينة بحجم يكفي لتخفيض خطر العينة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. ونظراً لأن المستوى الذي يمكن قبوله لخطر ارتباط التأكيد في ارتباط التأكيد المعقول يكون أقل مما في ارتباط التأكيد المحدود، فإن الأمر ذاته قد ينطبق على مستوى خطر العينة الذي يمكن قبوله في حالة اختبارات التفاصيل. ولذلك، فعند استخدام العينات في اختبارات التفاصيل في ارتباط التأكيد المعقول، فإن حجم العينة قد يكون أكبر مما يتم استخدامه في ظروف مشابهة في ارتباط التأكيد المحدود.

(ب) اختيار بنود العينة بحيث تحظى كل وحدة عينة في المجتمع بفرصة لاختيارها، وتنفيذ إجراءات مناسبة للغرض على كل بند تم اختياره. وإذا لم يكن المحاسب القانوني قادراً على تطبيق الإجراءات المُصممة أو إجراءات بديلة مناسبة على أحد البنود المُختارة، فإن ذلك البند يتم التعامل معه على أنه انحراف عن أداة الرقابة المحددة، في حال اختبارات أدوات الرقابة، أو على أنه تحريف، في حال اختبارات التفاصيل.

(ج) التحري عن طبيعة وسبب الانحرافات أو التحريفات التي يتم تحديدها، وتقويم تأثيرها المحتمل على الغرض من الإجراء وعلى مجالات الارتباط الأخرى.

(د) تقويم:

(١) نتائج العينة، بما في ذلك، فيما يخص اختبارات التفاصيل، تعميم التحريفات التي وجدت في العينة على المجتمع؛

(٢) ما إذا كان استخدام العينات قد وفر أساساً مناسباً لاستنباط استنتاجات بشأن مجتمع العينة الذي تم اختباره.

الغش والأنظمة واللوائح (راجع: الفقرة ٤٧)

أ١٠٦. عند الاستجابة لحالات الغش أو شبهة الغش التي يتم التعرف عليها أثناء الارتباط، فإنه قد يكون من المناسب للمحاسب القانوني، على سبيل المثال:

- مناقشة الأمر مع المنشأة.
- مطالبة المنشأة بالتشاور مع طرف ثالث مؤهل تأهيلاً مناسباً، مثل المستشار القانوني للمنشأة أو سلطة تنظيمية.
- النظر في الآثار المترتبة على الأمر فيما يتعلق بجوانب الارتباط الأخرى، بما في ذلك تقييم المحاسب القانوني للمخاطر وإمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة المقدمة من المنشأة.
- الحصول على مشورة قانونية بشأن تبعات مختلف التصرفات.
- الاتصال بأطراف أخرى (على سبيل المثال، سلطة تنظيمية).
- حجب تقرير التأكيد.
- الانسحاب من الارتباط.

أ١٠٧. قد تكون التصرفات المشار إليها في الفقرة أ١٠٦ مناسبة للاستجابة لحالات عدم الالتزام أو شبهة عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي يتم التعرف عليها أثناء الارتباط. وقد يكون من المناسب أيضاً وصف الأمر في فقرة للأمور الأخرى في تقرير التأكيد وفقاً للفقرة ٧٧ من هذا المعيار، وذلك ما لم:

(أ) يستنتج المحاسب القانوني أن عدم الالتزام ذو تأثير جوهري على قائمة غازات الاحتباس الحراري ولم يتم إظهار ذلك بصورة كافية في قائمة غازات الاحتباس الحراري؛ أو

(ب) تمنع المنشأة المحاسب القانوني من الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتقويم ما إذا كان عدم الالتزام، الذي قد يكون جوهرياً بالنسبة لقائمة غازات الاحتباس الحراري، قد حدث أو من المرجح أن يحدث، وفي تلك الحالة تنطبق الفقرة ٦٦ من معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠).

الإجراءات بشأن آلية تجميع قائمة غازات الاحتباس الحراري (راجع: الفقرتين ٤٨د، ٤٨م)

أ١٠٨. وفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة أ٧١، فإنه مع تطور التقرير عن الانبعاثات، يمكن توقع ذلك أيضاً فيما يخص مستوى التقدم والتوثيق والطابع الرسمي لنظم المعلومات ذات الصلة بقياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها. وفي نظم المعلومات غير المتطورة، قد تكون آلية التجميع غير رسمية إلى حد كبير. أما في النظم الأكثر تطوراً، قد تكون آلية التجميع منهجية وموثقة رسمياً بدرجة أكبر. وتعتمد طبيعة ومدى إجراءات المحاسب القانوني فيما يتعلق بالتعديلات والطريقة التي يضاهي أو يطابق بها المحاسب القانوني قائمة غازات الاحتباس الحراري مع السجلات الأساس على طبيعة ومدى تعقيد آلية المنشأة الخاصة بقياس الكميات وإعداد التقارير ومخاطر التحريف الجوهري ذات العلاقة.

المزيد من الإجراءات (راجع: الفقرتين ٤٩د، ٤٩م)

أ١٠٩. يُعد ارتباط التأكيد آلية ذات طابع تكراري، وقد تنمو إلى علم المحاسب القانوني معلومات تختلف اختلافاً كبيراً عن المعلومات التي استند إليها تحديد الإجراءات التي تم التخطيط لها. وأثناء تنفيذ المحاسب القانوني للإجراءات المخطط لها، قد تدعو الأدلة التي تم الحصول عليها المحاسب القانوني إلى تنفيذ المزيد من الإجراءات. وقد تشمل هذه الإجراءات مطالبة المنشأة بالتحقق من الأمر الذي تعرف عليه المحاسب القانوني، أو إجراء تعديلات على قائمة غازات الاحتباس الحراري إذا كان ذلك مناسباً.

تحديد ما إذا كان من الضروري تنفيذ المزيد من الإجراءات في ارتباط التأكيد المحدود (راجع: الفقرتين ٤٩د، ٤٩د(ب))

أ١١٠. قد يعلم المحاسب القانوني بأمر يدعوه إلى الاعتقاد بأن قائمة غازات الاحتباس الحراري قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري. وعلى سبيل المثال، عند القيام بزيارات ميدانية، قد يحدد المحاسب القانوني مصدراً محتملاً للانبعاثات لا يبدو أنه مُضمّن في قائمة غازات الاحتباس الحراري. وفي مثل هذه الحالات، يطرح المحاسب القانوني المزيد من الاستفسارات بشأن ما إذا كان المصدر المحتمل قد تم إدراجه في قائمة غازات الاحتباس الحراري. ويعد مدى الإجراءات الزائدة التي يتم تنفيذها، وفقاً للفقرة ٤٩د، مسألة حكم مهني. وكلما زادت احتمالية التحريف الجوهري، زادت درجة الإقناع التي تحظى بها الأدلة التي يحصل عليها المحاسب القانوني.

أ١١١. إذا علم المحاسب القانوني، في حال ارتباط التأكيد المحدود، بأمر أو أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن قائمة غازات الاحتباس الحراري قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري، فإنه مطالبٌ بموجب الفقرة ٤٩د بتصميم وتنفيذ المزيد من الإجراءات. وإذا لم يكن المحاسب القانوني قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بعد القيام بذلك، سواءً لاستنتاج أن الأمر ليس من المرجح أن يتسبب في وجود تحريف جوهري في قائمة غازات الاحتباس الحراري أو لتحديد أنه سبب في وجود تحريف جوهري في قائمة غازات الاحتباس الحراري، فإن ذلك يفيد بوجود قيد على النطاق.

تجميع التحريفات المُكتشفة (راجع: الفقرة ٥٠)

أ١١٢. قد يحدد المحاسب القانوني كمية بحيث تكون أي تحريفات أقل منها تافهة بشكل واضح، ولا يلزم تجميعها لأن المحاسب القانوني يتوقع أن تجميع تلك الكميات من الواضح أنه لن يكون له تأثير جوهري على قائمة غازات الاحتباس الحراري. ولا يُعَد مصطلح "تافهة بشكل واضح" تعبيراً آخراً لمصطلح "غير جوهري". فالأمور التافهة بشكل واضح ستكون ذات حجم مختلف كلياً (أصغر) عن الأهمية النسبية المحددة وفقاً لهذا المعيار، وسيكون من الواضح أنها أمور 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 تافهاً بشكل واضح، فإن الأمر لا تنطبق عليه تلك الصفة.

استخدام عمل محاسب قانوني آخر

الاتصال مع المحاسب القانوني الآخر (راجع: الفقرة ٥٧(أ))

أ١١٣. قد تشمل الأمور ذات الصلة التي قد يقوم فريق الارتباط بإبلاغها إلى المحاسبين القانونيين الآخرين فيما يخص العمل الذي سيتم تنفيذه والاستخدام المقصود له وشكل ومحتوى اتصالات المحاسبين القانونيين الآخرين مع فريق الارتباط ما يلي:

- طلب إلى المحاسب القانوني الآخر، الذي يعرف السياق الذي سيستخدم فيه فريق الارتباط عمله، بتأكيد أنه سيتعاون مع فريق الارتباط.
- الأهمية النسبية لتنفيذ عمل المحاسب القانوني الآخر، والتي قد تكون أقل من الأهمية النسبية للتنفيذ لقائمة غازات الاحتباس الحراري (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأنواع معينة من الانبعاثات أو الإفصاحات، في حال انطباقها) والحد الذي إذا تخطته التحريفات فلا يمكن اعتبار أنها تافهة بشكل واضح لقائمة غازات الاحتباس الحراري.
- مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها في قائمة غازات الاحتباس الحراري، ذات الصلة بعمل المحاسب القانوني الآخر؛ وطلب إلى المحاسب القانوني الآخر بالإبلاغ في الوقت المناسب عن أي مخاطر أخرى يتم التعرف عليها أثناء الارتباط قد تكون جوهرية لقائمة غازات الاحتباس الحراري، واستجابات المحاسب القانوني الآخر لتلك المخاطر.

الاتصالات من المحاسب القانوني الآخر (راجع: الفقرة ٥٧(أ))

أ١١٤. تشمل الأمور ذات الصلة التي قد يطلب فريق الارتباط من المحاسب القانوني الآخر إبلاغه بها ما يلي:

- ما إذا كان المحاسب القانوني الآخر قد التزم بالمتطلبات المسلكية التي تُعد ذات صلة بارتباط المجموعة، بما في ذلك الاستقلال والكفاءة المهنية.
- ما إذا كان المحاسب القانوني الآخر قد التزم بمتطلبات فريق ارتباط المجموعة.
- المعلومات بشأن حالات عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح التي قد ينشأ عنها تحريف جوهري في قائمة غازات الاحتباس الحراري.
- قائمة بالتحريفات غير المصححة التي اكتشفها المحاسب القانوني الآخر أثناء الارتباط والتي لا تُعد تافهة بشكل واضح.
- المؤشرات على التحيز المحتمل في إعداد المعلومات ذات الصلة.
- وصف أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية تعرف عليها المحاسب القانوني الآخر أثناء الارتباط.
- الأمور المهمة الأخرى التي قام المحاسب القانوني الآخر بإبلاغها، أو يتوقع أن يقوم بإبلاغها، إلى المنشأة، بما في ذلك حالات الغش أو شبهة الغش.
- أي أمور أخرى قد تكون ذات صلة بقائمة غازات الاحتباس الحراري، أو تلك التي يرغب المحاسب القانوني الآخر في لفت انتباه فريق الارتباط إليها، بما في ذلك الاستثناءات التي تم ذكرها في أية إفادات مكتوبة طلبها المحاسب القانوني من المنشأة.
- النتائج العامة التي توصل إليها المحاسب القانوني الآخر أو استنتاجاته أو رأيه.

الأدلة (راجع: الفقرة ٥٧(ب))

أ١١٥. قد تشمل الاعتبارات ذات الصلة عند الحصول على الأدلة بشأن عمل محاسب قانوني آخر:

- المناقشات مع المحاسب القانوني الآخر بشأن أنشطة العمل ذات الصلة بعمل ذلك المحاسب القانوني الآخر والمهمة لقائمة غازات الاحتباس الحراري.
- المناقشات مع المحاسب القانوني الآخر بشأن قابلية تعرض المعلومات ذات الصلة للتحريف الجوهري.
- تفحص توثيق المحاسب القانوني الآخر لمخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها واستجاباته لتلك المخاطر واستنتاجاته. وقد

يأخذ ذلك التوثيق شكل مذكرة تعكس استنتاج المحاسب القانوني الآخر فيما يتعلق بالمخاطر التي تم التعرف عليها.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ٥٨)

أ١١٦. بالإضافة إلى الإفادات المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرة ٥٨، قد يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري طلب إفادات مكتوبة أخرى. وعادةً ما يكون الشخص الذي يطلب منه المحاسب القانوني الإفادات المكتوبة عضواً في الإدارة العليا أو أحد المكلفين بالحوكمة. ولكن بسبب اختلاف هياكل الإدارة والحوكمة حسب الدولة والمنشأة، بما يعكس تأثيرات مثل الخلفيات الثقافية والنظامية المختلفة، وخصائص الحجم والملكية، فإنه من غير الممكن لهذا المعيار أن يحدد لجميع الارتباطات الشخص أو الأشخاص المناسبين الذين ستُطلب منهم الإفادات المكتوبة. وعلى سبيل المثال، قد تكون المنشأة مرفقاً ليس منشأةً قانونية مستقلة بحد ذاتها. وفي مثل هذه الحالات، قد يتطلب الأمر ممارسة الحكم المهني لتحديد موظفي الإدارة المناسبين أو المكلفين بالحوكمة الذين ستُطلب منهم الإفادات المكتوبة.

الأحداث اللاحقة (راجع: الفقرة ٦١)

أ١١٧. قد تشمل الأحداث اللاحقة، على سبيل المثال، قيام جهة مثل هيئة حكومية بنشر تحديث لعوامل الانبعاثات، أو التغيرات في الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة، أو تحسُّن المعرفة العلمية، أو التغييرات الهيكلية المهمة في المنشأة، أو توفر طرق أكثر دقة لقياس الكميات، أو اكتشاف خطأ مهم.

المعلومات المقارنة (راجع: الفقرات ٦٢، ٦٣، ٧٦(ج))

أ١١٨. قد تحدد الأنظمة أو اللوائح أو شروط الارتباط المتطلبات المتعلقة بعرض المعلومات المقارنة في قائمة غازات الاحتباس الحراري والتقرير عنها وتأكيدها. ويتمثل أحد الاختلافات الرئيسية بين القوائم المالية وقائمة غازات الاحتباس الحراري في أن الكميات المعروضة في قائمة غازات الاحتباس الحراري تقيس الانبعاثات لفترة محددة ولا تعتمد على الكميات التراكمية على مدار الوقت. ونتيجة لذلك، لا تؤثر المعلومات المقارنة المعروضة على معلومات السنة الحالية إلا إذا تم تسجيل الانبعاثات في فترة خاطئة وبالتالي قد تعتمد الكميات على فترة بداية غير صحيحة للقياس.

أ١١٩. عندما تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري على إشارات إلى تخفيضات في الانبعاثات بنسب مئوية أو مقارنة مشابهة لمعلومات فترة بفترة، فإنه من المهم أن ينظر المحاسب القانوني في مدى مناسبة تلك المقارنات. وقد تكون هذه المقارنات غير مناسبة للأسباب الآتية:

(أ) التغيرات المهمة في العمليات عن الفترة السابقة؛ أو

(ب) التغيرات المهمة في عوامل التحويل؛ أو

(ج) عدم اتساق المصادر أو طرق القياس.

أ١٢٠. عند عرض معلومات مقارنة مع المعلومات الخاصة بالانبعاثات الحالية ولكن استنتاج المحاسب القانوني لا يغطي بعض أو جميع تلك المعلومات المقارنة، فإنه من المهم تحديد حالة هذه المعلومات بشكل واضح في كل من قائمة غازات الاحتباس الحراري وتقرير التأكيد.

إعادة العرض (راجع: الفقرة ٦٢(أ))

أ١٢١. قد يلزم إعادة عرض الكميات الخاصة بغازات الاحتباس الحراري التي تم التقرير عنها في فترة سابقة، وفقاً للأنظمة أو اللوائح أو الضوابط المنطبقة لأسباب مثل تحسُّن المعرفة العلمية أو التغييرات الهيكلية المهمة في المنشأة أو توفر طرق أكثر دقة لقياس الكميات أو اكتشاف خطأ مهم.

تنفيذ الإجراءات على المعلومات المقارنة (راجع: الفقرة ٦٣(أ))

أ١٢٢. إذا علم المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود الذي يشتمل على تأكيد بشأن المعلومات المقارنة أنه قد يوجد تحريف جوهري في المعلومات المقارنة المعروضة، فإن الإجراءات التي سيتم تنفيذها يجب أن تتم وفقاً لمتطلبات الفقرة ٤٩د. وفي حالة ارتباط التأكيد المعقول، يجب أن تكون الإجراءات التي سيتم تنفيذها كافية لتكوين رأي بشأن المعلومات المقارنة.

أ١٢٣. إذا لم يشتمل الارتباط على تأكيد بشأن المعلومات المقارنة، فإن متطلب تنفيذ الإجراءات في ظل الظروف القائمة الوارد في الفقرة ٦٣(أ) هو للوفاء بالواجب المسلكي الذي يتحمله المحاسب القانوني بعدم اقتران اسمه، عن علم منه، بمعلومات خاطئة أو مضللة بشكل جوهري.

المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة ٦٤)

أ١٢٤. قد يتم نشر قائمة غازات الاحتباس الحراري مع معلومات أخرى لا يغطيها استنتاج المحاسب القانوني، على سبيل المثال، قد يتم دمج قائمة غازات الاحتباس الحراري كجزء من التقرير السنوي أو تقرير الاستدامة الخاص بالمنشأة، أو قد يتم دمجها مع معلومات أخرى خاصة بتغير المناخ مثل:

- تحليل استراتيجي، بما في ذلك بيان بشأن أثر تغير المناخ على الأهداف الاستراتيجية للمنشأة.
- توضيح وتقييم نوعي للمخاطر والفرص المهمة الحالية والمتوقعة المرتبطة بتغير المناخ.
- إفصاحات بشأن تصرفات المنشأة، بما في ذلك خططها طويلة وقصيرة الأجل لمواجهة المخاطر والفرص والآثار المرتبطة بتغير المناخ.
- إفصاحات بشأن الآفاق المستقبلية، بما في ذلك الاتجاهات والعوامل المرتبطة بتغير المناخ التي من المرجح أن تؤثر على استراتيجية المنشأة أو النطاق الزمني الذي من المخطط تحقيق الاستراتيجية خلاله.
- وصف لآليات الحوكمة وموارد المنشأة التي تم تخصيصها لتحديد القضايا المتعلقة بتغير المناخ وإدارتها ومتابعتها.

أ١٢٥. في بعض الحالات، قد تنشر المنشأة معلومات عن الانبعاثات يتم احتسابها بناءً على أساس يختلف عن ذلك المستخدم في إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري، على سبيل المثال، قد يتم إعداد تلك المعلومات الأخرى على أساس "المثل بالمثل" حيث يتم إعادة احتساب الانبعاثات لإسقاط أثر الأحداث غير المتكررة، مثل تشغيل مصنع جديد أو إغلاق أحد المرافق. وقد يطلب المحاسب القانوني حذف هذه المعلومات إذا كانت الطرق المستخدمة لإعدادها غير مسموح بها وفقاً للضوابط المستخدمة في إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري. وقد يطلب المحاسب القانوني أيضاً حذف أية معلومات توضيحية لا تتسق مع البيانات الكمية التي تتضمنها قائمة غازات الاحتباس الحراري أو أية معلومات توضيحية لا يمكن إثباتها (على سبيل المثال، التوقعات أو الادعاءات التخمينية بشأن التصرفات المستقبلية).

أ١٢٦. تشمل التصرفات الأخرى التي قد تكون مناسبة عندما يمكن أن تضعف المعلومات الأخرى من مصداقية قائمة غازات الاحتباس الحراري وتقرير التأكد، على سبيل المثال:

- مطالبة المنشأة بالتشاور مع طرف ثالث مؤهل، مثل المستشار القانوني للمنشأة.
- الحصول على مشورة قانونية بشأن تبعات مختلف التصرفات.
- الاتصال بأطراف أخرى، على سبيل المثال، سلطة تنظيمية.
- حجب تقرير التأكيد.
- الانسحاب من الارتباط، متى كان مسموحاً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.
- وصف الأمر في تقرير التأكيد.

التوثيق

توثيق الإجراءات التي تم تنفيذها والأدلة التي تم الحصول عليها (راجع: الفقرات ١٥، ٦٥، ٦٦)

أ١٢٧. يتطلب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) من المحاسب القانوني إعداد توثيق لأعمال الارتباط في الوقت المناسب يوفر سجلاً لأساس تقرير التأكيد.[٢٢] وفيما يلي أمثلة للأمور التي قد يكون من المناسب تضمينها في توثيق أعمال الارتباط:

- الغش: مخاطر التحريف الجوهري وطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المتخذة فيما يخص الغش؛ والاتصالات التي تمت بشأن الغش مع المنشأة والجهات التنظيمية وغيرها.
- الأنظمة أو اللوائح: عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، ونتائج النقاش مع المنشأة والأطراف الأخرى من خارج المنشأة.

[٢٢] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٧٩

- التخطيط: الاستراتيجية العامة للارتباط وخطة الارتباط وأي تغييرات مهمة تمت أثناء الارتباط وأسباب هذه التغييرات.
- الأهمية النسبية: الكميات الآتية والعوامل التي أُخذت في الحسبان عند تحديدها: الأهمية النسبية لقائمة غازات الاحتباس الحراري؛ وعند الاقتضاء، مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأنواع معينة من الانبعاثات أو الإفصاحات؛ والأهمية النسبية للتنفيذ؛ وأي تعديل على الأهمية النسبية أثناء التقدم في الارتباط.
- مخاطر التحريف الجوهري: النقاش الذي اقتضته الفقرة ٢٩، والقرارات المهمة التي تم التوصل إليها، والعناصر الرئيسية للفهم الذي تم التوصل إليه بشأن كل جانب من جوانب المنشأة وبيئتها المحددة في الفقرة ٢٣، ومخاطر التحريف الجوهري التي اقتضت بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني تنفيذ إجراءات إضافية.
- الإجراءات الإضافية: طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية التي تم تنفيذها، والصلة بين تلك الإجراءات الإضافية ومخاطر التحريف الجوهري، ونتائج الإجراءات.
- تقويم التحريفات: الكمية التي يُنظر إلى التحريفات الأقل منها على أنها تافهة بشكل واضح، والتحريفات المجمعة أثناء الارتباط وما إذا كان قد تم تصحيحها، واستنتاج المحاسب القانوني بشأن ما إذا كانت التحريفات غير المُصححة تُعد جوهرية، كل منها على حدة أو في مجملها، وأساس ذلك الاستنتاج.

الأمور الناشئة بعد تاريخ تقرير التأكيد (راجع: الفقرة ٦٨)

أ١٢٨. من أمثلة الظروف الاستثنائية الحقائق التي تصبح معروفة للمحاسب القانوني بعد تاريخ تقرير التأكيد، رغم أنها كانت موجودة في ذلك التاريخ، والتي لو كانت معروفة في ذلك التاريخ لربما أدت إلى تعديل قائمة غازات الاحتباس الحراري أو قيام المحاسب القانوني بتعديل الاستنتاج في تقرير التأكيد، ومثال ذلك، اكتشاف خطأ مهم لم يتم تصحيحه. ويتم فحص ما يترتب على ذلك من تغييرات في توثيق أعمال الارتباط وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب بشأن طبيعة وتوقيت ومدى فحص عمل أعضاء فريق الارتباط وفقاً لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١)،[٢٣] مع تحمل الشريك المسؤول عن الارتباط المسؤولية النهائية عن التغييرات.

جمع ملف الارتباط النهائي (راجع: الفقرة ٦٩)

أ١٢٩. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) (أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار) من المكتب تحديد هدف للجودة يتناول جمع الوثائق الخاصة بتوثيق أعمال الارتباط في الوقت المحدد بعد تاريخ تقرير الارتباط.[٢٤] والحدّ الزمني المناسب لاستكمال جمع ملف الارتباط النهائي هو عادةً ٦٠ يوماً بحد أقصى من تاريخ تقرير التأكيد.[٢٥]

تكوين الاستنتاج التأكيدي

وصف الضوابط المنطبقة (راجع: الفقرتين ٧٣(د)، ٧٥(ز)(٤))

أ١٣٠. يتطلب إعداد المنشأة لقائمة غازات الاحتباس الحراري تضمين وصف كاف للضوابط المنطبقة في الإيضاحات التفسيرية المرفقة بقائمة غازات الاحتباس الحراري. ويُعلم ذلك الوصف المستخدمين المستهدفين بالإطار الذي تستند إليه قائمة غازات الاحتباس الحراري، ويكتسب هذا الوصف أهمية خاصة عندما تكون هناك اختلافات جوهرية بين مختلف الضوابط بشأن الكيفية التي يمكن أن يتم بها تناول أمور معينة في قائمة غازات الاحتباس الحراري، ومثال ذلك، اقتطاعات الانبعاثات التي تم تضمينها، إن وجدت؛ وكيف تم قياس كميتها وما الذي تمثله؛ وأساس اختيار انبعاثات النطاق (٣) التي تم تضمينها وكيف تم قياس كميتها.

أ١٣١. لا يُعد وصف قائمة غازات الاحتباس الحراري بأنها مُعدَّة وفقاً لضوابط معينة وصفاً مناسباً إلا إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري مستوفية لجميع متطلبات تلك الضوابط التي تكون سارية خلال الفترة التي تغطيها قائمة غازات الاحتباس الحراري.

---

[٢٣] معيار إدارة الجودة (١) *"إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"*، الفقرة ٣١(ب)

[٢٤] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٣١(و)

[٢٥] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة أ٨٣

أ١٣٢. لا يُعد وصف الضوابط المنطبقة بلغة غير دقيقة متحفظة أو مقيّدة (على سبيل المثال، "إن قائمة غازات الاحتباس الحراري تلتزم بشكل كبير بالمتطلبات (س)")، وصفاً كافياً لأن ذلك قد يضلل مستخدمي قائمة غازات الاحتباس الحراري.

محتوى تقرير التأكيد

أمثلة توضيحية لتقارير التأكيد (راجع: الفقرة ٧٥)

أ١٣٣. يحتوي الملحق الثاني على أمثلة توضيحية لتقارير التأكيد عن قوائم غازات الاحتباس الحراري تتضمن العناصر المنصوص عليها في الفقرة ٧٦.

المعلومات التي لا يغطيها استنتاج المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٧٥(د))

أ١٣٤. تجنباً لسوء الفهم والاعتماد غير المبرر على المعلومات التي لم تخضع للتأكيد، فعندما تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري على معلومات، على سبيل المثال مقارنات، لا يغطيها استنتاج المحاسب القانوني، فإنه يتم عادةً تحديد تلك المعلومات بتلك الصفة في قائمة غازات الاحتباس الحراري وفي تقرير تأكيد المحاسب القانوني.

اقتطاعات الانبعاثات (راجع: الفقرة ٧٥(ز))

أ١٣٥. قد تختلف إلى حد كبير، تبعاً للظروف، صيغة العبارة التي سيتم تضمينها في تقرير التأكيد عندما تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري على اقتطاعات للانبعاثات.

أ١٣٦. يختلف بشكل كبير مدى توفر المعلومات ذات الصلة والتي يمكن الاعتماد عليها فيما يخص تعويضات الكربون والاقتطاعات الأخرى للانبعاثات، ومن ثمّ، تختلف أيضاً الأدلة المتاحة للمحاسبين القانونيين لدعم اقتطاعات الانبعاثات التي تدعيها المنشآت.

أ١٣٧. بسبب الطبيعة المتغيرة لاقتطاعات الانبعاثات والعدد المنخفض في الغالب للإجراءات التي يمكن للمحاسب القانوني تطبيقها على اقتطاعات الانبعاثات وطبيعة تلك الإجراءات، يتطلب هذا المعيار تحديد تلك الاقتطاعات، إن وجدت، التي يغطيها استنتاج المحاسب القانوني في تقرير التأكيد، وإدراج عبارة بشأن مسؤولية المحاسب القانوني فيما يتعلق بها.

أ١٣٨. قد يتم صياغة العبارة المتعلقة بمسؤولية المحاسب القانوني فيما يتعلق باقتطاعات الانبعاثات على النحو الآتي عندما تتألف الاقتطاعات من تعويضات عن الكربون: "تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري على اقتطاع من انبعاثات الشركة (س) خلال السنة بواقع (ص) أطنان من معادلات ثاني أكسيد الكربون تتعلق بتعويضات عن الكربون. ولقد قمنا بتنفيذ إجراءات بشأن ما إذا كان قد تم اقتناء هذه التعويضات خلال السنة، وما إذا كان وصفها في قائمة غازات الاحتباس الحراري يقدم ملخصاً معقولاً للعقود ذات الصلة وما يتعلق بها من وثائق. ولكننا لم نقم بتنفيذ أي إجراءات بشأن المزودين الخارجيين لهذه التعويضات، ونحن لا نبدي أي استنتاج بشأن ما إذا كانت تعويضات الكربون قد أدت، أو ستؤدي، إلى تخفيض بواقع (ص) أطنان من معادلات ثاني أكسيد الكربون".

استخدام تقرير التأكيد (راجع: الفقرة ٧٥(ح)(٢))

أ١٣٩. إضافة إلى تحديد المخاطب بتقرير التأكيد، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب تضمين صيغة في متن تقرير التأكيد تحدد الغرض من إعداد التقرير أو المستخدمين المستهدفين من إعداد التقرير. وعلى سبيل المثال، عندما يكون من المقرر إيداع قائمة غازات الاحتباس الحراري في السجلات العامة، قد يكون من المناسب أن تتضمن الإيضاحات التفسيرية المرفقة بقائمة غازات الاحتباس الحراري وتقرير التأكيد عبارة تفيد بأن التقرير يستهدف المستخدمين الذين تتوفر لديهم معرفة معقولة بالأنشطة المتعلقة بغازات الاحتباس الحراري والذين قاموا بدراسة المعلومات الواردة في قائمة غازات الاحتباس الحراري بعناية معقولة ويفهمون أن قائمة غازات الاحتباس الحراري مُعدَّة ومؤكدة وفق مستويات مناسبة من الأهمية النسبية.

أ١٤٠. إضافةً لذلك، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب استخدام صيغة تقيد على وجه الخصوص توزيع تقرير التأكيد على غير المستخدمين المستهدفين، أو استخدامه من قبل آخرين، أو استخدامه لأغراض أخرى.

ملخص إجراءات المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٧٥(ك)(٢))

أ١٤١. يتبع عادةً تقرير التأكيد في ارتباط التأكيد المعقول صيغة قياسية ويقدم فقط وصفاً موجزاً للإجراءات المنفذة. ويُعزى ذلك إلى أن وصف

الإجراءات الخاصة التي تم تنفيذها، في ارتباط التأكيد المعقول، وفق أي مستوى من التفصيل لن يساعد المستخدمين على فهم أنه، في جميع الأحوال التي يصدر فيها تقرير غير معدل، قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتمكين المحاسب القانوني من إبداء الرأي.

أ١٤٢. في ارتباط التأكيد المحدود، يُعد إدراك طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة أمراً أساسياً لفهم المستخدمين المستهدفين الاستنتاج المبدى في تقرير التأكيد المحدود. ولهذا فإن وصف إجراءات المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود عادةً ما يكون أكثر تفصيلاً منه في ارتباط التأكيد المعقول. وقد يكون من المناسب أيضاً تضمين وصف للإجراءات التي لم يتم تنفيذها، التي كان سيتم تنفيذها عادةً في ارتباط التأكيد المعقول. ومع ذلك، فقد لا يكون من الممكن تحديد جميع هذه الإجراءات لأن مستوى الفهم والتقييم المطلوب من المحاسب القانوني لمخاطر التحريف الجوهري يكون أقل مما في ارتباط التأكيد المعقول.

وتشمل العوامل التي يتم النظر فيها عند القيام بذلك التحديد ومستوى التفصيل الذي سيتم تقديمه:

- الظروف الخاصة بالمنشأة (على سبيل المثال، اختلاف طبيعة أنشطة المنشأة مقارنة بالأنشطة النمطية في القطاع).
- الظروف الخاصة بالارتباط التي تؤثر على طبيعة ومدى الإجراءات المنفذة.
- توقعات المستخدمين المستهدفين لمستوى التفصيل المقدم في التقرير، استناداً إلى ممارسات السوق، أو الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

أ١٤٣. عند وصف الإجراءات المنفذة في تقرير التأكيد المحدود، فإنه من المهم كتابتها بطريقة موضوعية ولكن دون أن يتم تلخيصها إلى الحد الذي يجعلها غامضة ودون كتابتها بطريقة مبالغ فيها أو منمقة أو بطريقة توحي بأنه قد تم الوصول إلى تأكيد معقول. ومن المهم أيضاً ألا يعطي وصف الإجراءات انطباعاً بأنه قد تم تنفيذ ارتباط إجراءات متفق عليها، وفي معظم الحالات لن يعطي الوصف تفاصيل خطة العمل بكاملها.

توقيع المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٧٥(م))

أ١٤٤. يكون توقيع المحاسب القانوني إما باستخدام اسم مكتب المحاسب القانوني، أو الاسم الشخصي للمحاسب القانوني، أو بكليهما، حسب مقتضى الحال في الدولة المعنية. وبالإضافة إلى توقيع المحاسب القانوني، قد يكون المحاسب القانوني مطالباً في دول معينة بأن يفصح في تقرير التأكيد عن مُسمَّاه المهني أو حقيقة أن المحاسب القانوني أو المكتب، حسب مقتضى الحال، قد تم اعتماده من قبل سلطة الترخيص المعنية في تلك الدولة.

فقرات لفت الانتباه وفقرات الأمور الأخرى (راجع: الفقرة ٧٦)

أ١٤٥. يقلل الاستخدام واسع النطاق لفقرات لفت الانتباه أو فقرات الأمور الأخرى من فاعلية إبلاغ المحاسب القانوني عن مثل هذه الأمور.

أ١٤٦. قد تكون فقرة لفت الانتباه مناسبة، على سبيل المثال عندما يكون قد تم استخدام ضوابط مختلفة أو تم تعديل الضوابط أو تحديثها أو تفسيرها على نحو مختلف عن الفترات السابقة وكان لذلك تأثير كبير على الانبعاثات المقرر عنها، أو عند حدوث عطل في أحد الأنظمة خلال جزء من الفترة التي يتم المحاسبة عنها مما أدى إلى استخدام الاستقراء لتقدير الانبعاثات خلال ذلك الوقت مع النص على ذلك في قائمة غازات الاحتباس الحراري.

أ١٤٧. قد تكون فقرات الأمور الأخرى مناسبة، على سبيل المثال عند تغيير نطاق الارتباط بشكل كبير عن الفترة السابقة مع عدم النص على ذلك في قائمة غازات الاحتباس الحراري.

أ١٤٨. يتضمن محتوى فقرة لفت الانتباه إشارة واضحة إلى الأمر الذي يتم لفت الانتباه إليه والموضع في قائمة غازات الاحتباس الحراري الذي يمكن العثور فيه على الإفصاحات ذات الصلة التي تصف الأمر على نحو وافٍ. ويشير محتوى الفقرة أيضاً إلى أن استنتاج المحاسب القانوني لم يتم تعديله بناءً على الأمر الذي تم لفت الانتباه إليه. (انظر أيضاً الفقرة أ١٢٥)

أ١٤٩. يعكس محتوى فقرة الأمور الأخرى بوضوح أن ذلك الأمر الآخر لا يلزم عرضه والإفصاح عنه في قائمة غازات الاحتباس الحراري. وتحصر الفقرة ٧٦ استخدام فقرات الأمور الأخرى على الأمور ذات الصلة بفهم المستخدمين للارتباط أو مسؤوليات المحاسب القانوني أو تقرير التأكيد، التي يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري الإبلاغ عنها في تقرير التأكيد. (انظر أيضاً الفقرة أ١٢٤)

أ١٥٠. إن تضمين توصيات للمحاسب القانوني في تقرير التأكيد بشأن أمور مثل إدخال تحسينات على نظام معلومات المنشأة قد يشير ضمناً إلى أن تلك الأمور لم يتم التعامل معها بشكل مناسب عند إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري. ويمكن الإبلاغ بمثل هذه التوصيات، على سبيل

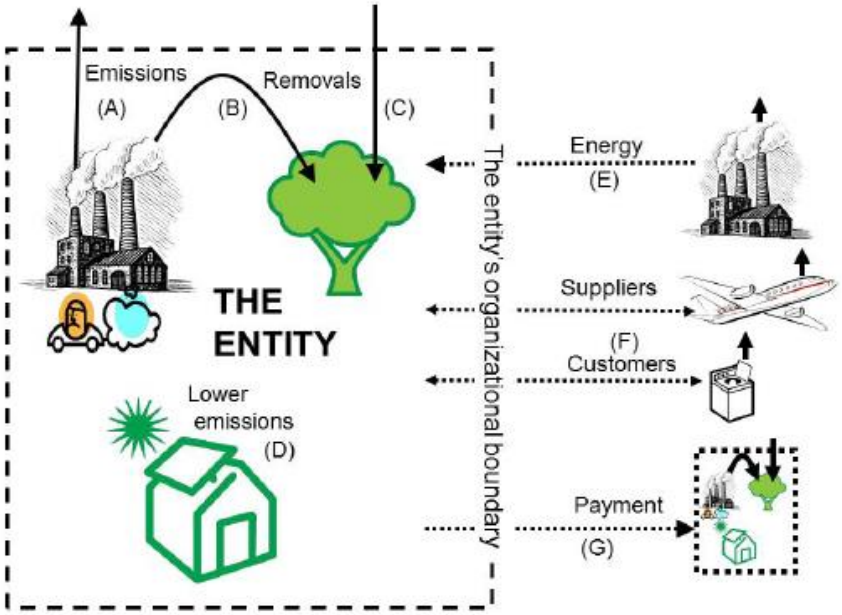
المثال، في خطاب موجه للإدارة أو أثناء المناقشات مع المكلفين بالحوكمة. وتشمل الاعتبارات المتعلقة بتحديد ما إذا كان سيتم تضمين توصيات في تقرير التأكيد ما إذا كانت طبيعة تلك التوصيات ذات صلة باحتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات، وما إذا كانت التوصيات مصاغة بشكل مناسب لضمان عدم إساءة فهمها على أنها تحفظ على استنتاج المحاسب القانوني بشأن قائمة غازات الاحتباس الحراري.

أ١٥١. لا تتضمن فقرات الأمور الأخرى المعلومات التي يُحظر على المحاسب القانوني تقديمها بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المعايير المهنية الأخرى، على سبيل المثال، معايير سلوك وآداب المهنة المتعلقة بسرية المعلومات. ولا تتضمن فقرات الأمور الأخرى أيضاً المعلومات التي يتعين على الإدارة تقديمها.

الملحق الأول

(راجع: الفقرات أ٨ – أ١٤)

الانبعاثات والإزالات و اقتطاعات الانبعاثات



A = الانبعاثات المباشرة أو انبعاثات النطاق (١) (انظر الفقرة أ٨).

B = الإزالات (الانبعاثات التي يتم توليدها ضمن حدود المنشأة ولكن يتم جمعها وتخزينها ضمن تلك الحدود بدلاً من إطلاقها إلى الغلاف الجوي. وغالباً ما يتم المحاسبة عنها على أساس الإجمالي، أي كانبعاثات من النطاق (١) وإزالات) (انظر الفقرة أ١٤).

C = الإزالات (غازات الاحتباس الحراري التي أزالتها المنشأة من الغلاف الجوي) (انظر الفقرة أ١٤).

D = التصرفات التي تتخذها المنشأة لتقليل انبعاثاتها. وقد تحد هذه التصرفات من انبعاثات النطاق (١) (على سبيل المثال، استخدام مركبات أكثر كفاءة في استهلاك الوقود) أو انبعاثات النطاق (٢) (على سبيل المثال، تركيب ألواح شمسية للحد من كمية الكهرباء المشتراة) أو انبعاثات النطاق (٣) (على سبيل المثال، الحد من مهام السفر لأغراض العمل أو بيع منتجات تحتاج لطاقة أقل لاستخدامها). وقد تناقش المنشأة هذه التصرفات في الإيضاحات التفسيرية المرفقة بقائمة غازات الاحتباس الحراري، ولكن هذه التصرفات لا تؤثر على قياس كمية الانبعاثات في صلب قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة إلا بقدر انخفاض الانبعاثات المقرر عنها عمّا كانت ستصبح عليه لولا ذلك أو بقدر اعتبار تلك التصرفات اقتطاعاً للانبعاثات وفقاً للضوابط المنطبقة (انظر الفقرة أ١١).

E = انبعاثات النطاق (٢) (انظر الفترة أ٩).

F = انبعاثات النطاق (٣) (انظر الفترة أ١٠).

G = اقتطاعات الانبعاثات، بما فيها تعويضات الكربون المشتراة (انظر الفقرات أ١١–أ١٣).

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة أ١٣٣)

نماذج توضيحية لتقارير التأكيد عن قوائم غازات الاحتباس الحراري

<u>المثال التوضيحي (١):</u>

تتضمن الظروف ما يلي:

- **الارتباط هو ارتباط تأكيد معقول.**
- **لا تحتوي قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة على انبعاثات من النطاق (٣).**
- **لا تحتوي قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة على اقتطاعات للانبعاثات.**
- **لا تحتوي قائمة غازات الاحتباس الحراري على معلومات مقارنة.**

التقرير التوضيحي الآتي هو للاسترشاد فقط، ولا يقصد منه أن يكون شاملاً أو أن ينطبق على جميع الحالات.

تقرير التأكيد المعقول للمحاسب القانوني المستقل عن قائمة غازات الاحتباس الحراري لشركة (أ ب ج)

[المخاطبون المعنيون]

تقرير عن قائمة غازات الاحتباس الحراري (*هذا العنوان ليس ضرورياً إن كان هذا هو القسم الوحيد*)

لقد قمنا بتنفيذ ارتباط تأكيد معقول لقائمة غازات الاحتباس الحراري المرفقة لشركة (أ ب ج) للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، التي تتألف من مخزون الانبعاثات والإيضاحات التفسيرية في الصفحات xx-yy. [وقد قام بتنفيذ هذا الارتباط فريق متعدد التخصصات يضم محاسبين قانونيين في مجال التأكيد ومهندسين وعلماء بيئة.][٢٦]

مسؤولية شركة (أ ب ج) عن قائمة غازات الاحتباس الحراري

إن شركة (أ ب ج) هي المسؤولة عن إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري وفقاً [*للضوابط المنطبقة*[٢٧]]، المطبقة كما هو مبين في الإيضاح (١) المرفق بقائمة غازات الاحتباس الحراري. وتشمل هذه المسؤولية تصميم وتطبيق والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد قوائم لغازات الاحتباس الحراري خالية من التحريف الجوهري، سواء بسبب غش أو خطأ.

[ووفقاً لما تم مناقشته في الإيضاح (١) المرفق بقائمة غازات الاحتباس الحراري،][٢٨] فإن قياس كمية غازات الاحتباس الحراري يخضع لعدم تأكد ملازم، بسبب عدم اكتمال المعرفة العملية المستخدمة في تحديد عوامل الانبعاثات والقيم اللازمة لتجميع انبعاثات الغازات المختلفة.

الاستقلال وإدارة الجودة

لقد التزمنا بمتطلبات الاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى الواردة في *الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)* المعتمد في المملكة العربية السعودية، التي تأسست على المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.

ويطبق المكتب معيار إدارة الجودة (١)[٢٩]، الذي يتطلب من المكتب تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، بما في ذلك سياسات أو إجراءات

---

[٢٦] ينبغي حذف هذه الجملة في حال عدم انطباقها على الارتباط (على سبيل المثال، إذا كان الارتباط للتقرير فقط عن انبعاثات من النطاق ٢ ولم يتم الاستعانة بأي خبراء آخرين).

[٢٧] [*الضوابط المنطبقة*] متاحة للتحميل مجاناً من خلال الرابط www.######.org.

[٢٨] عند عدم وجود نقاش لعدم التأكد الملازم في الإيضاح (١) المرفق بقائمة غازات الاحتباس الحراري، تُحذف هذه العبارة.

[٢٩] معيار إدارة الجودة (١) *"إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"*

بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

مسؤوليتنا

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي في قائمة غازات الاحتباس الحراري بناءً على الأدلة التي حصلنا عليها. ولقد قمنا بتنفيذ ارتباط التأكيد المعقول وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠)*"ارتباطات التأكيد عن قوائم غازات الاحتباس الحراري"* المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب ذلك المعيار أن نقوم بالتخطيط لهذا الارتباط وتنفيذه للوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري خالية من التحريف الجوهري.

وينطوي ارتباط التأكيد المعقول وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠) على تنفيذ إجراءات للحصول على أدلة بشأن قياس كمية الانبعاثات والمعلومات ذات العلاقة في قائمة غازات الاحتباس الحراري. وتعتمد طبيعة الإجراءات المختارة، وتوقيتها ومداها، على حكم المحاسب القانوني، بما في ذلك تقييم مخاطر التحريف الجوهري، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، في قائمة غازات الاحتباس الحراري. وعند تقييم تلك المخاطر، أخذنا في الحسبان الرقابة الداخلية ذات الصلة بإعداد شركة (أ ب ج) لقائمة غازات الاحتباس الحراري. ويشتمل ارتباط التأكيد المعقول أيضاً على ما يلي:

- تقييم مدى مناسبة استخدام شركة (أ ب ج) [*للضوابط المنطبقة*] في ظل الظروف القائمة، المطبقة كما هو مبين في الإيضاح (١) المرفق بقائمة غازات الاحتباس الحراري، كأساس لإعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري؛
- تقويم مدى مناسبة طرق قياس الكميات وسياسات إعداد التقارير المُستخدمة، ومدى معقولية التقديرات التي أجرتها شركة (أ ب ج)؛
- تقويم العرض العام لقائمة غازات الاحتباس الحراري.

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا.

الرأي

في رأينا، إن قائمة غازات الاحتباس الحراري للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١×٢٠ مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً [*للضوابط المنطبقة*] المُطبقة كما هو مبين في الإيضاح (١) المرفق بقائمة غازات الاحتباس الحراري.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى *(ينطبق هذا القسم على بعض الارتباطات فقط)*

[يختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير التأكيد تبعاً لطبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى التي يتحملها المحاسب القانوني.]

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير التأكيد]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٢):

تتضمن الظروف ما يلي:

- **الارتباط هو ارتباط تأكيد محدود.**
- **لا تحتوي قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة على انبعاثات من النطاق (٣).**
- **لا تحتوي قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة على اقتطاعات للانبعاثات.**
- **لا تحتوي قائمة غازات الاحتباس الحراري على معلومات مقارنة.**

التقرير التوضيحي الآتي هو للاسترشاد فقط، ولا يقصد منه أن يكون شاملاً أو أن ينطبق على جميع الحالات.

تقرير التأكيد المحدود للمحاسب القانوني المستقل عن قائمة غازات الاحتباس الحراري لشركة (أ ب ج)

[المخاطبون المعنيون]

تقرير عن قائمة غازات الاحتباس الحراري (*هذا العنوان ليس ضرورياً إن كان هذا هو القسم الوحيد*)

لقد قمنا بتنفيذ ارتباط تأكيد محدود لقائمة غازات الاحتباس الحراري المرفقة لشركة (أ ب ج) للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، التي تتألف من مخزون الانبعاثات والإيضاحات التفسيرية في الصفحات xx-yy]. [وقد قام بتنفيذ هذا الارتباط فريق متعدد التخصصات يضم محاسبين قانونيين في مجال التأكيد ومهندسين وعلماء بيئة.][٣٠]

مسؤولية شركة (أ ب ج) عن قائمة غازات الاحتباس الحراري

إن شركة (أ ب ج) هي المسؤولة عن إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري وفقاً [*للضوابط المنطبقة*[٣١]]، المطبقة كما هو مبين في الإيضاح (١) المرفق بقائمة غازات الاحتباس الحراري. وتشمل هذه المسؤولية تصميم وتطبيق والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد قوائم لغازات الاحتباس الحراري خالية من التحريف الجوهري، سواء بسبب غش أو خطأ.

[ووفقاً لما تم مناقشته في الإيضاح (١) المرفق بقائمة غازات الاحتباس الحراري،][٣٢] فإن قياس كمية غازات الاحتباس الحراري يخضع لعدم تأكد ملازم، بسبب عدم اكتمال المعرفة العملية المستخدمة في تحديد عوامل الانبعاثات والقيم اللازمة لتجميع انبعاثات الغازات المختلفة.

الاستقلال وإدارة الجودة

لقد التزمنا بمتطلبات الاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى الواردة في *الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)* المعتمد في المملكة العربية السعودية، التي تأسست على المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.

ويطبق المكتب معيار إدارة الجودة (١)[٣٣]، الذي يتطلب من المكتب تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، بما في ذلك سياسات أو إجراءات بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

مسؤوليتنا

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج تأكيد محدود بشأن قائمة غازات الاحتباس الحراري بناءً على الإجراءات التي قمنا بتنفيذها والأدلة التي حصلنا

---

[٣٠] ينبغي حذف هذه الجملة في حال عدم انطباقها على الارتباط (على سبيل المثال، إذا كان الارتباط للتقرير فقط عن انبعاثات من النطاق ٢ ولم يتم الاستعانة بأي خبراء آخرين).

[٣١] [*الضوابط المنطبقة*] متاحة للتحميل مجاناً من خلال الرابط www.######.org.

[٣٢] عند عدم وجود نقاش لعدم التأكد الملازم في الإيضاح (١) المرفق بقائمة غازات الاحتباس الحراري، تُحذف هذه العبارة.

[٣٣] معيار إدارة الجودة (١) *"إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"*

علها. ولقد قمنا بتنفيذ ارتباط التأكيد المحدود وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠) *"ارتباطات التأكيد عن قوائم غازات الاحتباس الحراري"* المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب ذلك المعيار أن نقوم بالتخطيط لهذا الارتباط وتنفيذه للوصول إلى تأكيد محدود عمّا إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري خالية من التحريف الجوهري.

وينطوي ارتباط التأكيد المحدود الذي يتم تنفيذه وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠) على تقييم مدى مناسبة استخدام شركة (أ ب ج) [للضوابط المنطبقة] في ظل الظروف القائمة كأساس لإعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري، وتقييم مخاطر التحريف الجوهري في قائمة غازات الاحتباس الحراري سواءً بسبب الغش أو الخطأ، والاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، وتقويم العرض العام لقائمة غازات الاحتباس الحراري. وارتباط التأكيد المحدود هو ارتباط أقل بكثير في نطاقه من ارتباط التأكيد المعقول فيما يخص كلاً من إجراءات تقييم المخاطر، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية، والإجراءات التي يتم تنفيذها استجابة للمخاطر التي تم تقييمها.

ولقد استندت الإجراءات التي قمنا بتنفيذها إلى حكمنا المهني واشتملت على توجيه الاستفسارات وملاحظة آليات العمل المنفذة والفحص المادي للوثائق والإجراءات التحليلية وتقويم مدى مناسبة طرق قياس الكميات وسياسات إعداد التقارير والمضاهاة أو المطابقة مع السجلات الأساس.

[[قد يضيف المحاسب القانوني ملخصاً بطبيعة ومدى الإجراءات التي تم تنفيذها التي توفر، بحسب حكم المحاسب القانوني، معلومات إضافية قد تكون ذات صلة بفهم المستخدمين لأساس استنتاج المحاسب القانوني.[٣٤] *وقد تم إيراد القسم التالي بهدف الاسترشاد، وأمثلة الإجراءات المذكورة ليست قائمة شاملة لنوع أو مدى الإجراءات التي قد تكون مهمة لفهم المستخدمين للعمل المنجز.]*[٣٥]

بالنظر إلى ظروف الارتباط، فعند تنفيذ الإجراءات المذكورة أعلاه:

- توصلنا، من خلال الاستفسارات، إلى فهم لبيئة الرقابة في شركة (أ ب ج) ونظم المعلومات ذات الصلة بقياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها، ولكننا لم نقم بتقويم تصميم أنشطة رقابة بعينها أو نحصل على أدلة بشأن تطبيقها أو نختبر فاعليتها التشغيلية.
- قمنا بتقويم ما إذا كانت طرق شركة (أ ب ج) في إجراء التقديرات تُعد طرقاً مناسبة وما إذا كانت تلك الطرق قد تم تطبيقها على نحو متسق. ولكن لم تتضمن إجراءاتنا اختبار البيانات التي استندت إليها التقديرات أو وضع تقديرات خاصة بنا بشكل منفصل لتقويم تقديرات شركة (أ ب ج) بالمقارنة معها.
- قمنا بإجراء زيارات ميدانية (لثلاثة مواقع) لتقييم مدى اكتمال مصادر الانبعاثات وطرق جمع البيانات والبيانات المصدرية والافتراضات ذات الصلة المطبقة على هذه المواقع. وقد تم اختيار المواقع التي تم تحديدها للاختبار مع الأخذ في الحسبان انبعاثاتها بالمقارنة مع مجموع الانبعاثات ومصادر الانبعاثات والمواقع التي اختيرت في الفترات السابقة. [وتضمنت/ولم تتضمن] إجراءاتنا اختبار نظم المعلومات الخاصة بجمع وتوليد البيانات الخاصة بالمرافق، أو أدوات الرقابة في هذه المواقع.][٣٦]

وتختلف الإجراءات التي يتم تنفيذها في ارتباط التأكيد المحدود في طبيعتها وتوقيتها عن ارتباط التأكيد المعقول، وتكون أقل منها في المدى. وبالتالي، فإن مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكيد المحدود يكون أقل بكثير من التأكيد الذي كان سيتم الوصول إليه فيما لو قمنا بتنفيذ ارتباط تأكيد معقول. وعليه، فإننا لا نُبدي أي رأي قائم على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري لشركة (أ ب ج) قد تم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً *[للضوابط المنطبقة]* المطبقة كما هو مبين في الإيضاح (١) المرفق بقائمة غازات الاحتباس الحراري.

استنتاج التأكيد المحدود

استناداً إلى الإجراءات التي قمنا بتنفيذها والأدلة التي حصلنا عليها، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن قائمة غازات الاحتباس الحراري لشركة (أ ب ج) للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١ لم يتم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً *[للضوابط المنطبقة]* المطبقة كما هو مبين في الإيضاح (١) المرفق بقائمة غازات الاحتباس الحراري.

---

[٣٤] *يتم تلخيص الإجراءات ولكن ليس إلى الدرجة التي تصبح معها غامضة ودون وصفها بطريقة مبالغ فيها أو منمقة أو بطريقة توحي بأنه قد تم الوصول إلى تأكيد معقول. ومن المهم ألا يعطي وصف الإجراءات انطباعاً بأنه قد تم تنفيذ ارتباط إجراءات متفق عليها، وفي معظم الحالات لن يعطي الوصف تفاصيل خطة العمل بكاملها.*

[٣٥] في التقرير النهائي، يتم حذف هذه الفقرة التوضيحية.

[٣٦] يتم حذف هذا القسم إذا استنتج المحاسب القانوني أنه لا حاجة، في ظل ظروف الارتباط، إلى التوسع في المعلومات المتعلقة بالإجراءات التي تم تنفيذها.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى *(ينطبق هذا القسم على بعض الارتباطات فقط)*

[يختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير التأكيد تبعاً لطبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى التي يتحملها المحاسب القانوني.]

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير التأكيد]

[عنوان المحاسب القانوني]

معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٢٠): ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمنة في نشرات الاكتتاب

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار التأكيد (٣٤٢٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤٢٠)

ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمّنة في نشرات الاكتتاب

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

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١-٨
تاريخ السريان	٩
الأهداف	١٠
التعريفات	١١
المتطلبات	
معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)	١٢
قبول الارتباط	١٣
التخطيط للارتباط وتنفيذه	١٤-٢٧
الإفادات المكتوبة	٢٨
تكوين الرأي	٢٩-٣٠
شكل الرأي	٣١-٣٤
إعداد تقرير التأكيد	٣٥
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
نطاق هذا المعيار	أ١
الغرض من المعلومات المالية التصورية المُضمنة في نشرات الاكتتاب	أ٢–أ٣
تجميع المعلومات المالية التصورية	أ٤–أ٥
طبيعة ارتباط التأكيد المعقول	أ٦
التعريفات	أ٧-أ٩
قبول الارتباط	أ١٠–أ١٢
التخطيط للارتباط وتنفيذه	أ١٣-أ٤٤
الإفادات المكتوبة	أ٤٥
تكوين الرأي	أ٤٦-أ٥٠
إعداد تقرير التأكيد	أ٥١-أ٥٧
الملحق: مثال توضيحي لتقرير محاسب قانوني يحتوي على رأي غير معدل	

ينبغي قراءة المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤٢٠) *"ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمّنة في نشرات الاكتتاب"* جنباً إلى جنب مع *التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.*

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار ارتباطات التصديق التي يقوم بها المحاسب القانوني[١] للوصول إلى تأكيد معقول لإعداد تقرير عن تجميع الطرف المسؤول[٢] للمعلومات المالية التصورية المُضمنة في نشرات الاكتتاب. وينطبق هذا المعيار في الحالات الآتية:

- عندما تكون عملية التقرير تلك مطلوبة بموجب نظام الأوراق المالية أو لائحة سوق تداول الأوراق المالية ("الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة") في الدولة التي ستصدر فيها نشرة الاكتتاب؛ أو
- عندما تكون عملية التقرير ممارسة متعارف عليها في تلك الدولة. (راجع: الفقرة أ١)

طبيعة مسؤولية المحاسب القانوني

٢. في الارتباط المنفذ بموجب هذا المعيار، لا يتحمل المحاسب القانوني أية مسؤولية عن تجميع المعلومات المالية التصورية للمنشأة، حيث تقع هذه المسؤولية على الطرف المسؤول. وتتمثل المسؤولية الوحيدة للمحاسب القانوني في إعداد تقرير عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، من قبل الطرف المسؤول على أساس الضوابط المنطبقة.

٣. لا يتناول هذا المعيار الارتباطات غير التأكيدية التي تقوم المنشأة فيها بتكليف المحاسب القانوني بتجميع قوائمها المالية التاريخية.

الغرض من المعلومات المالية التصورية المُضمنة في نشرات الاكتتاب

٤. يتمثل الغرض من المعلومات المالية التصورية المُضمَّنة في نشرات الاكتتاب فقط في توضيح أثر حدث أو معاملة مهمة على المعلومات المالية غير المعدلة للمنشأة كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم اختياره لأغراض التوضيح. ويتحقق ذلك من خلال تطبيق تعديلات تصورية على المعلومات المالية غير المعدلة. ولا تمثل المعلومات المالية التصورية المركز المالي الفعلي للمنشأة أو أداءها المالي أو تدفقاتها النقدية. (راجع: الفقرتين أ٢، أ٣)

تجميع المعلومات المالية التصورية

٥. يشتمل تجميع المعلومات المالية التصورية على قيام الطرف المسؤول بجمع وتصنيف وتلخيص وعرض المعلومات المالية التي توضح أثر حدث أو معاملة مهمة على المعلومات المالية غير المعدلة للمنشأة كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في التاريخ المختار. وتتضمن الخطوات المتبعة في هذه العملية:

- تحديد مصدر المعلومات المالية غير المعدلة التي سيتم استخدامها في تجميع المعلومات المالية التصورية، واستخراج المعلومات المالية غير المعدلة من ذلك المصدر؛ (راجع: الفقرتين أ٤، أ٥)
- إجراء تعديلات تصورية على المعلومات المالية غير المعدلة للغرض الذي تُعرض لأجله المعلومات المالية التصورية؛
- عرض المعلومات المالية التصورية الناتجة مع الإفصاحات المرفقة.

طبيعة ارتباط التأكيد المعقول

٦. ينطوي ارتباط التأكيد المعقول لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية على تنفيذ الإجراءات الموضحة في هذا المعيار لتقييم ما إذا كانت الضوابط المنطبقة المستخدمة من قبل الطرف المسؤول في تجميع المعلومات المالية التصورية توفر أساساً معقولاً لعرض التأثيرات المهمة التي يمكن نسبتها بشكل مباشر إلى الحدث أو المعاملة، وللحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن ما يلي: (راجع: الفقرة أ٦)

- ما إذا كانت التعديلات التصورية ذات الصلة تعطي تأثيراً مناسباً لتلك الضوابط؛
- ما إذا كان العمود التصوري الناتج (انظر الفقرة ١١(ج)) يعكس التطبيق السليم لتلك التعديلات على المعلومات المالية غير المعدلة.

---

[١] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) "ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية"، الفقرة ١٢(ص).

[٢] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ١٢(ت)

كما ينطوي هذا الارتباط على تقويم العرض العام للمعلومات المالية التصورية. لكنه لا ينطوي على قيام المحاسب القانوني بتحديث أو إعادة إصدار أي تقارير أو آراء بشأن أي معلومات مالية تاريخية مستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية، أو تنفيذ مراجعة أو فحص للمعلومات المالية المستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية.

العلاقة مع معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) والإصدارات المهنية الأخرى، والمتطلبات الأخرى

٧. يتعين على المحاسب القانوني الالتزام بمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) وهذا المعيار عند تنفيذ ارتباطات التأكيد للتقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمَّنة في نشرات الاكتتاب. ويكمل هذا المعيار معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، ولكنه لا يحل محله، ويتوسع في كيفية تطبيق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) في ارتباطات التأكيد المعقول للتقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمنة في نشرات الاكتتاب.

٨. يتطلب الالتزام بمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) جملة أمور من بينها الالتزام بنصوص الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) فيما يتعلق بارتباطات التأكيد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق.(*)[٣] ويتطلب ذلك أيضاً أن يكون الشريك المسؤول عن الارتباط عضواً في مكتب يطبق معيار إدارة الجودة (١)،[٤] أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١).

تاريخ السريان

٩. يسري هذا المعيار على تقارير التأكيد المؤرخة في ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

١٠. تتمثل أهداف المحاسب القانوني فيما يلي:

(أ) الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، من قبل الطرف المسؤول على أساس الضوابط المنطبقة؛

(ب) إعداد تقرير وفقاً للنتائج التي خلص إليها المحاسب القانوني.

التعريفات

١١. لأغراض هذا المعيار، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) الضوابط المنطبقة: الضوابط التي يستخدمها الطرف المسؤول عند تجميع المعلومات المالية التصورية. وقد تكون الضوابط مفروضة من قبل جهة مصرح لها أو معترف بها لوضع المعايير أو مفروضة بموجب نظام أو لائحة. وعندما لا توجد ضوابط مفروضة، فإن الطرف المسؤول هو من يقوم بوضعها. (راجع: الفقرات أ٧–أ٩)

(ب) التعديلات التصورية: فيما يتعلق بالمعلومات المالية غير المُعدَّلة، تتضمن:

(١) التعديلات على المعلومات المالية غير المُعدَّلة التي توضح أثر حدث أو معاملة مهمة ("حدث" أو "معاملة") كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم اختياره لأغراض التوضيح؛

(٢) التعديلات على المعلومات المالية غير المُعدَّلة التي تعد ضرورية للمعلومات المالية التصورية التي سيتم تجميعها على أساس متسق مع إطار التقرير المالي المنطبق في المنشأة المعدة للتقرير ("المنشأة") وسياساتها المحاسبية بموجب ذلك الإطار. (راجع: الفقرتين أ١٥، أ١٦)

---

* يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

[٣] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرات ٣(أ) و٢٠ و٣٤

[٤] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرتان ٣(ب) و٣١(أ). والمعيار الدولي لإدارة الجودة (١) *"إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"*

وتتضمن التعديلات التصورية المعلومات المالية ذات الصلة لمنشأة أعمال تم الاستحواذ عليها أو من المقرر أن يتم الاستحواذ عليها ("المنشأة المستحوذ عليها")، أو منشأة أعمال تم التخلص منها أو من المقرر أن يتم التخلص منها ("المنشأة المتخلص منها")، طالما كانت هذه المعلومات مستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية ("المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها").

(ج) المعلومات المالية التصورية: المعلومات المالية التي تظهر مع تعديلات لتوضيح أثر حدث أو معاملة على المعلومات المالية غير المعدلة كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم اختياره لأغراض التوضيح. وفي هذا المعيار، يُفترض أن المعلومات المالية التصورية يتم عرضها في شكل عمودي يتألف من العمود (أ) للمعلومات المالية غير المعدلة؛ والعمود (ب) للتعديلات التصورية؛ والعمود (ج) وهو العمود التصوري الناتج. (راجع: الفقرة أ٢)

(د) نشرات الاكتتاب: مستند صادر وفقاً للمتطلبات النظامية أو التنظيمية فيما يتعلق بالأوراق المالية للمنشأة، والتي من المزمع أن يتخذ طرف ثالث قراراً استثمارياً بشأنها.

(هـ) المعلومات المالية المنشورة: المعلومات المالية للمنشأة أو لمنشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها والتي تكون متاحة للجمهور.

(و) المعلومات المالية غير المعدلة: المعلومات المالية للمنشأة التي يتم تطبيق التعديلات التصورية عليها من قبل الطرف المسؤول. (راجع: الفقرتين أ٤، أ٥)

المتطلبات

معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)

١٢. لا يجوز للمحاسب القانوني الإفادة بأنه ملتزم بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بمتطلبات كل من هذا المعيار ومعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠).

قبول الارتباط

١٣. قبل الموافقة على قبول ارتباط لإعداد تقرير عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية المُضمنة في نشرة اكتتاب قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة، يجب على المحاسب القانوني:

(أ) أن يحدد أن الأشخاص الذين سيتولون تنفيذ الارتباط يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة؛ (راجع: الفقرة أ١٠)

(ب) أن يحدد، على أساس المعرفة الأولية بظروف الارتباط والنقاش مع الطرف المسؤول، أن الضوابط التي يتوقع المحاسب القانوني تطبيقها تُعد مناسبة، وأنه من غير المرجح أن تكون المعلومات المالية التصورية مضللة للغرض المقصود منها؛

(ج) أن يتولى تقويم صيغة الرأي المنصوص عليها في الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة، إن وجدت، لتحديد أن المحاسب القانوني من المرجح أن يكون قادراً على إبداء الرأي المحدد على أساس تنفيذ الإجراءات المحددة في هذا المعيار؛ (راجع: الفقرات أ٥٤–أ٥٦)

(د) عندما تكون المصادر التي استُخرجت منها المعلومات المالية غير المعدلة وأية معلومات مالية لمنشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها قد تم مراجعتها أو فحصها وتم إبداء رأي مراجعة أو استنتاج فحص معدل، أو إذا كان التقرير يحتوي على فقرة لفت انتباه، ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كانت الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة تسمح أو لا باستخدام، أو الإشارة في تقرير المحاسب القانوني إلى، رأي المراجعة أو استنتاج الفحص المعدل أو التقرير الذي يحتوي على فقرة لفت الانتباه فيما يتعلق بتلك المصادر؛

(هـ) إذا لم تكن المعلومات المالية التاريخية للمنشأة قد تمت مراجعتها أو فحصها مطلقاً، ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كان يستطيع أن يتوصل إلى فهم للمنشأة وممارساتها الخاصة بالمحاسبة والتقرير المالي بما يكفي لتنفيذ الارتباط؛ (راجع: الفقرة أ٣١)

(و) إذا كان الحدث أو المعاملة يحتوي على استحواذ ولم تكن المعلومات المالية التاريخية للمنشأة المستحوذ عليها قد تمت مراجعتها أو فحصها مطلقاً، ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كان يستطيع أن يتوصل إلى فهم للمنشأة المستحوذ عليها وممارساتها الخاصة بالمحاسبة والتقرير المالي بما يكفي لتنفيذ الارتباط؛

(ز) أن يحصل على موافقة الطرف المسؤول بأنه يقر ويفهم مسؤوليته عن الأمور الآتية: (راجع: الفقرتين أ١١، أ١٢)

(١) الإفصاح عن الضوابط المنطبقة ووصفها بشكلٍ كافٍ للمستخدمين المستهدفين، إذا لم تكن متاحة للعموم؛

(٢) تجميع المعلومات المالية التصورية على أساس الضوابط المنطبقة؛

(٣) تزويد المحاسب القانوني بما يلي:

أ. إمكانية الوصول إلى جميع المعلومات (بما في ذلك، عند الحاجة لأغراض الارتباط، معلومات المنشآت المستحوذ عليها في عمليات تجميع الأعمال)، مثل السجلات والوثائق وغيرها من المواد، التي تكون ذات صلة بتقويم ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة؛

ب. المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المحاسب القانوني من الطرف المسؤول لغرض الارتباط؛

ج. الوصول إلى أي أشخاص داخل المنشأة ومستشاري المنشأة الذين يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة تتعلق بتقويم ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة؛

د. عند الحاجة لأغراض الارتباط، الوصول إلى الأفراد المناسبين داخل المنشآت المستحوذ عليها في عمليات تجميع الأعمال.

التخطيط للارتباط وتنفيذه

تحديد مدى مناسبة الضوابط المنطبقة

١٤. يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت الضوابط المنطبقة تُعد مناسبة، وفقاً لما هو مطلوب بموجب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)،[٥] وعلى وجه الخصوص، يجب أن يحدد أنها تشتمل كحد أدنى على ما يلي:

(أ) ضرورة استخراج المعلومات المالية غير المعدلة من مصدر مناسب؛ (راجع: الفقرات أ٤، أ٥، أ٢٧)

(ب) ضرورة أن تكون التعديلات التصورية:

(١) يمكن نسبتها بشكل مباشر إلى الحدث أو المعاملة؛ (راجع: الفقرة أ١٣)

(٢) يمكن دعمها بالحقائق؛ (راجع: الفقرة أ١٤)

(٣) متسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق للمنشأة وسياساتها المحاسبية بموجب ذلك الإطار؛ (راجع: الفقرتين أ١٥، أ١٦)

(ج) ضرورة توفير عرض مناسب وتقديم إفصاحات مناسبة لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم المعلومات المنقولة. (راجع: الفقرات أ٢، أ٣، أ٤٢)

١٥. إضافة لذلك، يجب على المحاسب القانوني تقييم ما إذا كانت الضوابط المنطبقة:

(أ) تُعد متسقة، وغير متعارضة، مع الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة؛

(ب) من غير المرجح أن تؤدي إلى معلومات مالية تصورية مضللة.

الأهمية النسبية

١٦. عند تخطيط وتنفيذ الارتباط، يجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان الأهمية النسبية فيما يتعلق بتقويم ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة. (راجع: الفقرتين أ١٧، أ١٨)

التوصل إلى فهم لكيفية تجميع الطرف المسؤول للمعلومات المالية التصورية وظروف الارتباط الأخرى

١٧. يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم لما يلي: (راجع: الفقرة أ١٩)

(أ) الحدث أو المعاملة التي يتم تجميع المعلومات المالية التصورية بشأنها؛

---

[٥] معيار المراجعة (٣٠٠٠)، الفقرتان ٤٢(ب)(٢) وأ٤٥

(ب) كيفية قيام الطرف المسؤول بتجميع المعلومات المالية التصورية؛ (راجع: الفقرتين أ٢٠، أ٢١)

(ج) طبيعة المنشأة وأية منشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها، بما في ذلك: (راجع: الفقرتين أ٢٢، أ٢٣)

(١) عملياتها؛

(٢) أصولها والتزاماتها؛

(٣) هيكلها التنظيمي وكيفية تمويلها؛

(د) عوامل الصناعة والعوامل النظامية والتنظيمية وغيرها من العوامل الخارجية ذات الصلة التي تتعلق بالمنشأة وأية منشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها؛ (راجع: الفقرات أ٢٤–أ٢٦)

(هـ) إطار التقرير المالي المنطبق وممارسات المحاسبة والتقرير المالي للمنشأة وأية منشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها، بما في ذلك اختيارها وتطبيقها للسياسات المحاسبية.

الحصول على أدلة بشأن مدى مناسبة المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة

١٨. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كان الطرف المسؤول قد استخرج المعلومات المالية غير المعدلة من مصدر مناسب. (راجع: الفقرتين أ٢٧، أ٢٨)

١٩. في حالة عدم وجود تقرير مراجعة أو فحص عن المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، فيجب على المحاسب القانوني تنفيذ إجراءات ليكون مقتنعاً بأن المصدر يُعد مناسباً. (راجع: الفقرات أ٢٩–أ٣١)

٢٠. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كان الطرف المسؤول قد استخرج المعلومات المالية غير المعدلة من المصدر بشكل مناسب.

الحصول على أدلة بشأن مدى مناسبة التعديلات التصورية

٢١. عند تقويم ما إذا كانت التعديلات التصورية مناسبة، يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كان الطرف المسؤول قد حدد التعديلات التصورية اللازمة لتوضيح أثر الحدث أو المعاملة في تاريخ التوضيح أو لفترة التوضيح. (راجع: الفقرة أ٣٢)

٢٢. عند تحديد ما إذا كانت التعديلات التصورية تُعد متوافقة مع الضوابط المنطبقة، يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت:

(أ) يمكن نسبتها بشكل مباشر إلى الحدث أو المعاملة؛ (راجع: الفقرة أ١٣)

(ب) يمكن دعمها بالحقائق. إذا تم تضمين المعلومات المالية لمنشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها في التعديلات التصورية ولا يوجد تقرير مراجعة أو فحص عن المصدر الذي استُخرجت منه هذه المعلومات المالية، فيجب على المحاسب القانوني تنفيذ إجراءات ليكون مقتنعاً بأن المعلومات المالية يمكن دعمها بالحقائق؛ (راجع: الفقرات أ١٤، أ٣٣–أ٣٨)

(ج) متسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق للمنشأة وسياساتها المحاسبية بموجب ذلك الإطار. (راجع: الفقرتين أ١٥، أ١٦)

وجود رأي مراجعة أو استنتاج فحص معدل أو فقرة لفت انتباه، فيما يتعلق بالمصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، أو المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها

٢٣. قد يكون هناك رأي مراجعة أو استنتاج فحص معدل تم إبداؤه فيما يتعلق بالمصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المُعدَّلة، أو المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها، أو قد يكون هناك تقرير يحتوي على فقرة لفت انتباه صدر فيما يتعلق بهذا المصدر. وفي مثل هذه الظروف، إذا كانت الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة لا تمنع استخدام مثل هذا المصدر، فيجب على المحاسب القانوني تقويم:

(أ) التبعات المحتملة لذلك على تحديد ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة؛ (راجع: الفقرة أ٣٩)

(ب) التصرفات الإضافية المناسبة اللازم اتخاذها؛ (راجع: الفقرة أ٤٠)

(ج) ما إذا كان يوجد أي تأثير لذلك على قدرة المحاسب القانوني لإعداد تقرير وفقاً لشروط الارتباط، بما في ذلك أي تأثير على تقرير المحاسب القانوني.

عدم مناسبة المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة أو عدم مناسبة التعديلات التصورية

٢٤. إذا حدد المحاسب القانوني، على أساس الإجراءات المنفذة، أن الطرف المسؤول:

(أ) استخدم مصدراً غير مناسب ليستخرج منه المعلومات المالية غير المعدلة؛ أو

(ب) أغفل ذكر تعديل تصوري ينبغي تضمينه، أو طبق تعديلاً تصورياً لا يتفق مع الضوابط المنطبقة، أو طبق تعديلاً تصورياً على نحو غير مناسب بأية صورة أخرى،

فيجب على المحاسب القانوني مناقشة الأمر مع الطرف المسؤول. وإذا كان المحاسب القانوني غير قادر على الاتفاق مع الطرف المسؤول على الكيفية التي ينبغي حل الأمر بها، فيجب عليه تقويم التصرفات الإضافية اللازم اتخاذها. (راجع: الفقرة أ٤٠)

الحصول على أدلة بشأن العمليات الحسابية المطبقة في المعلومات المالية التصورية

٢٥. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت العمليات الحسابية المطبقة في المعلومات المالية التصورية تُعد دقيقة من الناحية الحسابية.

تقويم عرض المعلومات المالية التصورية

٢٦. يجب على المحاسب القانوني تقويم عرض المعلومات المالية التصورية. ويجب أن يتضمن ذلك النظر فيما يلي:

(أ) العرض والهيكل العام للمعلومات المالية التصورية، بما في ذلك ما إذا كانت معنونة بوضوح لتمييزها عن المعلومات المالية التاريخية أو غيرها؛ (راجع: الفقرتين أ٢، أ٣)

(ب) ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية والإيضاحات التفسيرية المتعلقة بها توضح أثر الحدث أو المعاملة بطريقة غير مضللة؛ (راجع: الفقرة أ٤١)

(ج) ما إذا كانت هناك إفصاحات مناسبة مُقدمة مع المعلومات المالية التصورية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم المعلومات المنقولة؛ (راجع: الفقرة أ٤٢)

(د) ما إذا كان المحاسب القانوني قد علم بأي أحداث مهمة وقعت بعد تاريخ المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، وقد تتطلب الإشارة إليها، أو الإفصاح عنها، في المعلومات المالية التصورية. (راجع: الفقرة أ٤٣)

٢٧. يجب على المحاسب القانوني قراءة المعلومات الأخرى المُضمَّنة في نشرة الاكتتاب التي تحتوي على المعلومات المالية التصورية لتحديد أوجه عدم الاتساق الجوهرية، إن وجدت، مع المعلومات المالية التصورية أو تقرير التأكيد. وإذا حدد المحاسب القانوني، عند قراءة المعلومات الأخرى، وجود عدم اتساق جوهري أو علم بوجود تحريف جوهري لحقيقة في تلك المعلومات الأخرى، فيجب عليه مناقشة الأمر مع الطرف المسؤول. وإذا كان من الضروري تصحيح الأمر ورفض الطرف المسؤول القيام بذلك، فيجب على المحاسب القانوني اتخاذ التصرفات الإضافية المناسبة. (راجع: الفقرة أ٤٤)

الإفادات المكتوبة

٢٨. يجب أن يطلب المحاسب القانوني إفادات مكتوبة من الطرف المسؤول تفيد بما يلي:

(أ) أنه عند تجميع المعلومات المالية التصورية، حدد الطرف المسؤول جميع التعديلات التصورية المناسبة اللازمة لتوضيح أثر الحدث أو المعاملة في تاريخ التوضيح أو لفترة التوضيح؛ (راجع: الفقرة أ٤٥)

(ب) أن المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة.

تكوين الرأي

٢٩. يجب على المحاسب القانوني تكوين رأي عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، من قبل الطرف المسؤول على أساس الضوابط المنطبقة. (راجع: الفقرات أ٤٦–أ٤٨)

٣٠. في سبيل تكوين ذلك الرأي، يجب على المحاسب القانوني استنتاج ما إذا كان قد حصل على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن ما إذا كان تجميع المعلومات المالية التصورية يخلو من إغفالات جوهرية، أو الاستخدام أو التطبيق غير المناسب لتعديل تصوري. ويجب أن يتضمن ذلك الاستنتاج تقويماً لما إذا كان الطرف المسؤول قد وصف وأفصح بشكلٍ كافٍ عن الضوابط المنطبقة بقدر عدم توفرها للعموم. (راجع: الفقرتين أ٤٩، أ٥٠)

شكل الرأي

الرأي غير المعدل

٣١. يجب على المحاسب القانوني إبداء رأي غير معدل عندما يخلص إلى أن المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، من قبل الطرف المسؤول على أساس الضوابط المنطبقة.

الرأي المعدل

٣٢. في العديد من الدول، تمنع الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة نشر نشرات الاكتتاب التي تحتوي على رأي معدل فيما يتعلق بما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة. وعندما يكون هذا هو الحال ويخلص المحاسب القانوني إلى أنه من المناسب رغم ذلك إبداء رأي معدل وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، فيجب عليه مناقشة الأمر مع الطرف المسؤول. وإذا لم يوافق الطرف المسؤول على إجراء التغييرات اللازمة، يجب على المحاسب القانوني:

(أ) حجب التقرير؛ أو

(ب) الانسحاب من الارتباط؛ أو

(ج) النظر في ضرورة الحصول على مشورة قانونية.

٣٣. في بعض الدول، قد لا تمنع الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة نشر نشرات الاكتتاب التي تحتوي على رأي معدل فيما يتعلق بما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة. وفي هذه الدول، إذا حدد المحاسب القانوني أنه من المناسب إبداء رأي معدل وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، فيجب عليه تطبيق المتطلبات الواردة في معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)[٦] فيما يتعلق بالآراء المعدلة.

فقرة لفت الانتباه

٣٤. في بعض الظروف، قد يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري لفت انتباه المستخدمين إلى أمر معروض أو مفصح عنه في المعلومات المالية التصورية أو الإيضاحات التفسيرية المرفقة بها. ويكون هذا هو الحال عندما يُعدّ الأمر، في رأي المحاسب القانوني، على قدرٍ كبيرٍ من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين لما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة. وفي مثل هذه الظروف، يجب على المحاسب القانوني أن يضمّن في تقريره فقرة لفت انتباه بشرط أن يكون قد حصل على ما يكفي من الأدلة المناسبة بأن الأمر لا يؤثر على ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة. ولا تشير مثل هذه الفقرة إلا إلى المعلومات المعروضة أو المفصح عنها في المعلومات المالية التصورية أو الإيضاحات التفسيرية المرفقة بها.

إعداد تقرير التأكيد

٣٥. يجب أن يشتمل تقرير المحاسب القانوني، كحد أدنى، على العناصر الأساسية الآتية: (راجع: الفقرة أ٥٧)

---

[٦] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٧٤

(أ) عنوان يشير بوضوح إلى أن التقرير هو تقرير تأكيد مستقل؛ (راجع: الفقرة أ٥١)

(ب) المخاطبون بالتقرير، وفقاً لما هو متفق عليه في شروط الارتباط؛ (راجع: الفقرة أ٥٢)

(ج) مقدمة تحدد ما يلي: (راجع: الفقرة أ٥٣)

(١) المعلومات المالية التصورية؛

(٢) المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المُعدَّلة، وما إذا كان قد تم نشر تقرير مراجعة أو فحص عن ذلك المصدر أم لا؛

(٣) الفترة التي تغطيها المعلومات المالية التصورية أو تاريخها؛

(٤) إشارة إلى الضوابط المنطبقة والتي على أساسها نفذ الطرف المسؤول تجميع المعلومات المالية التصورية، ومصدر تلك الضوابط؛

(د) عبارة تفيد بأن الطرف المسؤول هو المسؤول عن تجميع المعلومات المالية التصورية على أساس الضوابط المنطبقة؛

(هـ) وصف لمسؤوليات المحاسب القانوني، بما في ذلك عبارات بأن:

(١) مسؤولية المحاسب القانوني تتمثل في إبداء رأي عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، من قبل الطرف المسؤول على أساس الضوابط المنطبقة؛

(٢) لأغراض هذا الارتباط، لا يُعد المحاسب القانوني مسؤولاً عن تحديث أو إعادة إصدار أي تقارير أو آراء بشأن أي معلومات مالية تاريخية مستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية، كما إنه لم ينفذ أثناء هذا الارتباط أية مراجعة أو فحص للمعلومات المالية المستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية؛

(٣) الغرض من المعلومات المالية التصورية المُضمَّنة في نشرات الاكتتاب يتمثل فقط في توضيح أثر حدث أو معاملة مهمة على المعلومات المالية غير المعدلة للمنشأة كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم اختياره لأغراض التوضيح. ووفقاً لذلك، فإن المحاسب القانوني لا يقدم أي تأكيد بأن النتيجة الفعلية للحدث أو المعاملة في ذلك التاريخ كانت ستتحقق كما هي معروضة؛

(و) عبارة تفيد بأن الارتباط تم تنفيذه وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٤٢٠) "ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمَّنة في نشرات الاكتتاب"، الذي يتطلب من المحاسب القانوني التخطيط للإجراءات وتنفيذها للوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كان الطرف المسؤول قد قام بتجميع المعلومات المالية التصورية، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة؛

(ز) عبارة تفيد بأن المكتب الذي يكون المحاسب القانوني عضواً فيه يطبق معيار إدارة الجودة (١) أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١)؛[*]

* ينص المعيار في نسخته الإنجليزية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لارتباطات المراجعة والتأكيد على ما يلي: "وإذا لم يكن الممارس محاسباً مهنياً، فيجب أن تحدد تلك العبارة المتطلبات المهنية، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، التي تم تطبيقها التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١)". وقد تم إلغاء ما يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين من النص الأصلي الصادر عن المجلس، حيث لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات التأكيد.

(ح) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني يلتزم بمتطلبات الاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى للميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق فيما يتعلق بارتباطات التأكيد؛(**) (***)

(ط) عبارات تفيد بأن:

(١) ارتباط التأكيد المعقول لإعداد تقرير عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة، يشتمل على تنفيذ إجراءات لتقييم ما إذا كانت الضوابط المنطبقة المستخدمة من قبل الطرف المسؤول في تجميع المعلومات المالية التصورية توفر أساساً معقولاً لعرض التأثيرات المهمة التي يمكن نسبتها بشكل مباشر إلى الحدث أو المعاملة، وللحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن ما يلي:

- ما إذا كانت التعديلات التصورية ذات الصلة تعطي تأثيراً مناسباً لتلك الضوابط؛
- ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية تعكس التطبيق السليم لتلك التعديلات على المعلومات المالية غير المعدلة؛

(٢) الإجراءات المختارة تعتمد على حكم المحاسب القانوني، مع مراعاة فهم المحاسب القانوني لطبيعة المنشأة، والحدث أو المعاملة التي تم بشأنها تجميع المعلومات المالية التصورية، وظروف الارتباط الأخرى ذات الصلة؛

(٣) الارتباط ينطوي كذلك على تقويم العرض العام للمعلومات المالية التصورية؛

(ي) ما لم يتطلب نظام أو لائحة خلاف ذلك، رأي المحاسب القانوني باستخدام واحدة من العبارات الآتية، والتي ينظر إليها على أنها متكافئة: (راجع: الفقرات أ٥٤–أ٥٦)

(١) تم تجميع المعلومات المالية التصورية، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس [الضوابط المنطبقة]؛ أو

(٢) تم تجميع المعلومات المالية التصورية بشكلٍ سليم بناءً على الأساس المعلن؛

(ك) توقيع المحاسب القانوني؛

(ل) تاريخ التقرير؛

(م) المكان الذي يُمارِس فيه المحاسب القانوني عمله في الدولة.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة ١)

أ١. لا يتناول هذا المعيار الظروف التي يتم فيها تقديم المعلومات المالية التصورية كجزء من القوائم المالية للمنشأة وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.

الغرض من المعلومات المالية التصورية المُضمنة في نشرات الاكتتاب (راجع: الفقرات ٤، ١١(ج)، ١٤(ج)، ٢٦(أ))

أ٢. يُرفق بالمعلومات المالية التصورية الإيضاحات التفسيرية المتعلقة بها التي غالباً ما تفصح عن الأمور الموضحة في الفقرة أ٤٢.

** ينص المعيار في نسخته الإنجليزية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لارتباطات المراجعة والتأكيد على ما يلي: "وإذا لم يكن الممارس محاسباً مهنياً، فيجب أن تحدد تلك العبارة المتطلبات المهنية، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تم تطبيقها التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق فيما يتعلق بارتباطات التأكيد". وقد تم إلغاء ما يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين من النص الأصلي الصادر عن المجلس، حيث لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات التأكيد.

*** يجب الإشارة إلى الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

أ٣. قد يتم تضمين طرق عرض مختلفة للمعلومات المالية التصورية في نشرات الاكتتاب اعتماداً على طبيعة الحدث أو المعاملة، والكيفية التي ينوي بها الطرف المسؤول توضيح أثر ذلك الحدث أو تلك المعاملة على المعلومات المالية غير المُعدَّلة للمنشأة. على سبيل المثال، قد تستحوذ المنشأة على عدد من منشآت الأعمال قبل طرح أولي للاكتتاب العام. وفي تلك الظروف، قد يختار الطرف المسؤول عرض قائمة تصورية لصافي الأصول لتوضيح أثر عمليات الاستحواذ على المركز المالي للمنشأة والنسب الرئيسية مثل الديون إلى حقوق الملكية كما لو كانت منشآت الأعمال المستحوذ عليها قد تم تجميعها مع المنشأة في تاريخ سابق. وقد يختار الطرف المسؤول أيضاً عرض قائمة دخل تصورية لتوضيح نتائج العمليات التي ربما كانت ستتحقق للفترة المنتهية في ذلك التاريخ. وفي مثل هذه الحالات، يمكن وصف طبيعة المعلومات المالية التصورية بعناوين مثل "قائمة لصافي الأصول التصورية كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١" و "قائمة الدخل التصورية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١".

تجميع المعلومات المالية التصورية

المعلومات المالية غير المعدلة (راجع: الفقرات ٥، ١١(و)، ١٤(أ))

أ٤. في كثير من الحالات، سيصبح المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة هو المعلومات المالية المنشورة مثل القوائم المالية السنوية أو الأولية.

أ٥. اعتماداً على الكيفية التي يختار الطرف المسؤول أن يوضح بها أثر الحدث أو المعاملة، قد تشتمل المعلومات المالية غير المعدلة إمّا على:

- قائمة واحدة أو أكثر من القوائم المالية، مثل قائمة للمركز المالي وقائمة للدخل الشامل؛ أو
- معلومات مالية مُلخَّصة بشكلٍ مناسب من مجموعة كاملة من القوائم المالية، على سبيل المثال، بيان بصافي الأصول.

طبيعة ارتباط التأكيد المعقول (راجع: الفقرة ٦)

أ٦. في هذا المعيار، يُقصد بوصف المعلومات المالية التصورية بأنها قد "تم تجميعها بشكلٍ سليم" أنها قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، من قبل الطرف المسؤول على أساس الضوابط المنطبقة.

التعريفات

الضوابط المنطبقة (راجع: الفقرة ١١(أ))

أ٧. عند عدم وجود ضوابط مفروضة لتجميع المعلومات المالية التصورية، فإن الطرف المسؤول سيكون قد وضع الضوابط استناداً، على سبيل المثال، إلى الممارسة المتبعة في صناعة معينة أو الضوابط المطبقة في دولة قامت بوضع ضوابط مفروضة، وسيكون قد أفصح عن تلك الحقيقة.

أ٨. ستكون الضوابط المنطبقة لتجميع المعلومات المالية التصورية مناسبة في ظل الظروف القائمة إذا استوفت المتطلبات الموضحة في الفقرة ١٤.

أ٩. قد تشتمل الإيضاحات التفسيرية المرفقة على بعض التفاصيل الإضافية بشأن الضوابط لوصف كيف أنها توضح تأثيرات الحدث أو المعاملة المستهدفة. وقد يتضمن ذلك، على سبيل المثال:

- التاريخ الذي يفترض وقوع الحدث أو إجراء المعاملة فيه.
- المناهج المستخدمة لتوزيع الدخل والنفقات العامة والأصول والالتزامات بين منشآت الأعمال ذات الصلة في إحدى التصفيات.

قبول الارتباط

القدرات والكفاءة لتنفيذ الارتباط (راجع: الفقرة ١٣(أ))

أ١٠. يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة من المحاسب القانوني الالتزام بمبدأ الكفاءة المهنية والعناية الواجبة عن طريق اكتساب المعرفة والمهارة المهنية، والحفاظ عليهما، لأجل تقديم خدمات مهنية وافية، استناداً إلى المعايير الفنية والمهنية القائمة والتشريعات ذات الصلة، وعن

طريق العمل بجد وفقاً لتلك المعايير المهنية والتشريعات.[٧] وفي سياق هذا المتطلب، فإن الكفاءة المهنية لتنفيذ الارتباط قد تتضمن أموراً مثل ما يلي:

- المعرفة والخبرة في الصناعة التي تعمل فيها المنشأة؛
- فهم الأنظمة واللوائح ذات الصلة بالأوراق المالية والتطورات المتعلقة بها؛
- فهم متطلبات الإدراج في سوق تداول الأوراق المالية ذات الصلة ومعاملات سوق رأس المال مثل عمليات الاندماج والاستحواذ وطرح الأوراق المالية للاكتتاب؛
- الإلمام بعملية إعداد نشرات الاكتتاب وإدراج الأوراق المالية في سوق تداول الأوراق المالية؛
- المعرفة بأطر التقرير المالي المستخدمة في إعداد المصادر التي استُخرجت منها المعلومات المالية غير المعدلة، وعند الاقتضاء، المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها.

مسؤوليات الطرف المسؤول (راجع: الفقرة ١٣(ز))

أ١١. يتم إجراء الارتباط وفقاً لهذا المعيار على افتراضٍ أساس بأن الطرف المسؤول قد أقر بتحمل المسؤوليات المبينة في الفقرة ١٣(ز) وفهمها. وفي بعض الدول، قد تكون هذه المسؤوليات محددة في نظام أو لائحة. وفي دول أخرى، قد يوجد تعريف نظامي أو تنظيمي بسيط، أو لا يوجد أي تعريف على الإطلاق، لهذه المسؤوليات. ويستند ارتباط التأكيد لإعداد تقرير عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة إلى افتراض بأن:

(أ) دور المحاسب القانوني لا يشمل تحمل المسؤولية عن تجميع تلك المعلومات؛

(ب) المحاسب القانوني لديه توقع معقول بالحصول على المعلومات اللازمة للارتباط.

وبناءً على ذلك، فإن هذا الافتراض يعد أساساً لإجراء الارتباط. وتفادياً لسوء الفهم، يتم التوصل إلى اتفاق مع الطرف المسؤول بأنه يقر بتحمل مثل هذه المسؤوليات وأنه يفهمها كجزء من الاتفاق على شروط الارتباط التي يتطلبها معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) وتسجيلها.[٨]

أ١٢. عندما ينص نظام أو لائحة بتفصيل كافٍ على شروط الارتباط، فإن المحاسب القانوني يحتاج فقط إلى تسجيل أن هذا النظام أو هذه اللائحة تُعد منطبقة وأن الطرف المسؤول يقر ويفهم مسؤولياته الموضحة في الفقرة ١٣(ز).

التخطيط للارتباط وتنفيذه

تقييم مدى مناسبة الضوابط المنطبقة

التعديلات التي يمكن نسبتها بشكل مباشر (راجع: الفقرتين ١٤(ب)(١)، ٢٢(أ))

أ١٣. من الضروري أن يكون من الممكن نسبة التعديلات التصورية بشكلٍ مباشر إلى الحدث أو المعاملة لتجنب المعلومات المالية التصورية التي تعكس الأمور التي لا تنشأ فقط نتيجةً للحدث أو التي ليست جزءاً أساسياً من المعاملة. وتستبعد تلك التعديلات التي يمكن نسبتها بشكل مباشر التعديلات التي تتعلق بأحداث مستقبلية أو تعتمد على تصرفات سيتم اتخاذها بمجرد اكتمال المعاملة، حتى ولو كانت هذه التصرفات أساسية للمنشأة الداخلة في المعاملة (على سبيل المثال، إغلاق مواقع إنتاج زائدة عن الحاجة بعد الاستحواذ).

التعديلات التي يمكن دعمها بالحقائق؛ (راجع: الفقرتين ١٤(ب)(٢)، ٢٢(ب))

أ١٤. من الضروري أيضاً أن يكون من الممكن دعم التعديلات التصورية بالحقائق من أجل توفير أساس يمكن الاعتماد عليه للمعلومات المالية التصورية. وتكون التعديلات التي يمكن دعمها بالحقائق قابلة للتحديد الموضوعي. ومن مصادر دعم التعديلات التصورية بالحقائق، على سبيل المثال:

- اتفاقيات الشراء والبيع.

---

[٧] الميثاق الدولي، الفقرة ي١/١١٣

[٨] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٢٧

- مستندات تمويل الحدث أو المعاملة، مثل اتفاقيات الديون.
- تقارير التقويم المستقلة.
- المستندات الأخرى المتعلقة بالحدث أو المعاملة.
- القوائم المالية المنشورة.
- المعلومات المالية الأخرى المفصح عنها في نشرة الاكتتاب.
- الإجراءات النظامية أو التنظيمية ذات الصلة، كما في مجال الضرائب.
- اتفاقيات التوظيف.
- تصرفات المكلفين بالحوكمة.

التعديلات المتسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق للمنشأة وسياساتها المحاسبية بموجب ذلك الإطار (راجع: الفقرات ١١(ب)(٢)، ١٤(ب)(٣)، ٢٢(ج))

أ١٥. حتى تكون المعلومات المالية التصورية مجدية، فمن الضروري أن تكون التعديلات التصورية متسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق للمنشأة وسياساتها المحاسبية بموجب هذا الإطار. وفي سياق القيام بتجميع أعمال، على سبيل المثال، يشتمل تجميع المعلومات المالية التصورية على أساس الضوابط المنطبقة على النظر في أمور مثل:

- ما إذا كانت هناك اختلافات بين السياسات المحاسبية للمنشأة المستحوذ عليها وتلك المنشأة؛
- ما إذا كانت السياسات المحاسبية للمعاملات التي تمت من قبل المنشأة المستحوذ عليها والتي لم تدخل فيها المنشأة من قبل هي السياسات التي كانت ستتبناها المنشأة لتلك المعاملات بموجب إطار التقرير المالي المنطبق الخاص بها، مع الأخذ في الحسبان الظروف الخاصة بالمنشأة.

أ١٦. في بعض الظروف، قد يكون من الضروري أيضاً النظر في مدى مناسبة السياسات المحاسبية للمنشأة. فعلى سبيل المثال، قد تقترح المنشأة إصدار أدوات مالية معقدة كجزء من الحدث أو المعاملة للمرة الأولى. وإذا كان هذا هو الحال، فقد يكون من الضروري النظر فيما يلي:

- ما إذا كان الطرف المسؤول قد اختار السياسات المحاسبية المناسبة التي سيتم استخدامها في المحاسبة عن تلك الأدوات المالية بموجب إطار التقرير المالي المنطبق الخاص به؛
- ما إذا كان قد طبق بشكلٍ مناسب تلك السياسات عند تجميع المعلومات المالية التصورية.

الأهمية النسبية (راجع: الفقرة ١٦)

أ١٧. إن الأهمية النسبية فيما يتعلق بما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة لا تعتمد على مقياس كمي واحد. وبدلاً من ذلك، فإنها تعتمد على حجم وطبيعة إغفال عنصر من عناصر التجميع الموضحة في الفقرة أ١٨، أو تطبيقه بشكل غير سليم، سواء كان ذلك عن قصد أم لا. وسيعتمد الحكم المتعلق بجانبي الحجم والطبيعة، بدوره، على أمور مثل:

- سياق الحدث أو المعاملة؛
- الغرض الذي من أجله يتم تجميع المعلومات المالية التصورية؛
- ظروف الارتباط ذات الصلة.

ويمكن أن يتمثل العنصر الحاسم في حجم أو طبيعة الأمر، أو مزيج من كليهما.

أ١٨. قد ينشأ خطر عدم تجميع المعلومات المالية التصورية، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة عندما يوجد دليل على ما يلي، على سبيل المثال:

- استخدام مصدر غير مناسب لاستخراج المعلومات المالية غير المعدلة.

- الاستخراج غير الصحيح للمعلومات المالية غير المعدلة من مصدر مناسب.
- فيما يتعلق بالتعديلات، سوء تطبيق السياسات المحاسبية أو عدم اتساق التعديلات مع السياسات المحاسبية للمنشأة.
- عدم إجراء تعديل مطلوب بموجب الضوابط المنطبقة.
- إجراء تعديل لا يتوافق مع الضوابط المنطبقة.
- وجود خطأ حسابي أو كتابي في العمليات الحسابية المطبقة في المعلومات المالية التصورية.
- عدم كفاية الإفصاحات أو عدم صحتها أو إغفال ذكرها.

التوصل إلى فهم لكيفية تجميع الطرف المسؤول للمعلومات المالية التصورية وظروف الارتباط الأخرى (راجع: الفقرة ١٧)

أ١٩. يمكن أن يتوصل المحاسب القانوني إلى هذا الفهم من خلال مجموعة من الإجراءات مثل:

- الاستفسار من الطرف المسؤول وموظفي المنشأة الآخرين المشاركين في تجميع المعلومات المالية التصورية.
- الاستفسار من الأطراف المعنية الأخرى مثل المكلفين بالحوكمة ومستشاري المنشأة.
- قراءة الوثائق الداعمة ذات الصلة مثل العقود أو الاتفاقات.
- قراءة محاضر اجتماعات المكلفين بالحوكمة.

كيفية قيام الطرف المسؤول بتجميع المعلومات المالية التصورية؛ (راجع: الفقرة ١٧(ب))

أ٢٠. يمكن أن يتوصل المحاسب القانوني إلى فهم لكيفية قيام الطرف المسؤول بتجميع المعلومات المالية التصورية عن طريق النظر، على سبيل المثال، فيما يلي:

- المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة.
- الخطوات التي اتخذها الطرف المسؤول للقيام بما يلي:
  - استخراج المعلومات المالية غير المعدلة من المصدر.
  - تحديد التعديلات التصورية المناسبة، على سبيل المثال، الطريقة التي حصل بها الطرف المسؤول على المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها عند تجميع المعلومات المالية التصورية.
- كفاءة الطرف المسؤول في تجميع المعلومات المالية التصورية.
- طبيعة ومدى إشراف الطرف المسؤول على موظفي المنشأة الآخرين المشاركين في تجميع المعلومات المالية التصورية.
- منهج الطرف المسؤول في تحديد الإفصاحات المناسبة لدعم المعلومات المالية التصورية.

أ٢١. عند تجميع أعمال أو تصفية استثمار، فمن بين المجالات التي قد ينشأ عنها تعقيد في تجميع المعلومات المالية التصورية عمليات تخصيص الدخل والنفقات العامة والأصول والالتزامات بين منشآت الأعمال ذات الصلة. ولذلك، فمن المهم أن يفهم المحاسب القانوني منهج الطرف المسؤول وضوابطه للقيام بعمليات التخصيص تلك وأن تفصح الإيضاحات التفسيرية المرفقة بالمعلومات المالية التصورية عن هذه الأمور.

طبيعة المنشأة وأية منشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها (راجع: الفقرة ١٧(ج))

أ٢٢. قد تكون المنشأة المستحوذ عليها منشأة ذات كيان قانوني أو عملية ليس لها كيان قانوني ولكن يمكن تحديدها بشكلٍ منفصل داخل منشأة أخرى مثل قسم أو فرع أو خط أعمال. وقد تكون المنشأة المتخلص منها منشأة ذات كيان قانوني مثل منشأة تابعة أو مشروع مشترك أو عملية ليس لها كيان قانوني ولكن يمكن تحديدها بشكلٍ منفصل داخل منشأة أخرى مثل قسم أو فرع أو خط أعمال.

أ٢٣. قد يكون لدى المحاسب القانوني كل الفهم المطلوب للمنشأة وأية منشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها، والبيئات الخاصة بكل منها، أو قد يكون لديه جزء من هذا الفهم، وذلك إذا قام بمراجعة أو فحص المعلومات المالية لهذه المنشآت.

عوامل الصناعة والعوامل النظامية والتنظيمية والعوامل الخارجية الأخرى ذات الصلة (راجع: الفقرة ١٧(د))

أ٢٤. تشمل عوامل الصناعة ذات الصلة ظروف الصناعة، مثل البيئة التنافسية والعلاقات بين الموردين والعملاء والتطورات التقنية. ومن أمثلة الأمور التي قد يأخذها المحاسب القانوني في الحسبان:

- السوق والمنافسة، بما في ذلك الطلب والطاقة الاستيعابية والتنافس في الأسعار.
- الممارسات التجارية الشائعة داخل الصناعة.
- الأنشطة الدورية أو الموسمية.
- تقنيات الإنتاج المتعلقة بمنتجات المنشأة.

أ٢٥. تتضمن العوامل النظامية والتنظيمية ذات الصلة البيئة النظامية والتنظيمية. ويشمل هذا جملة أمور من بينها إطار التقرير المالي المنطبق الذي تُعد المنشأة، أو في حالة الانطباق المنشأة المستحوذ عليها، معلوماتها المالية الدورية وفقاً له، والبيئة النظامية والسياسية. ومن أمثلة الأمور التي قد يأخذها المحاسب القانوني في الحسبان:

- الممارسات المحاسبية لصناعة معينة.
- الإطار النظامي والتنظيمي لصناعة منظمة.
- الأنظمة واللوائح التي تؤثر بشكل كبير على عمليات المنشأة، أو في حالة الانطباق عمليات المنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها، بما في ذلك أنشطة الإشراف المباشر.
- الضرائب.
- السياسات الحكومية التي تؤثر حالياً على أداء عمل المنشأة، أو في حالة الانطباق عمل المنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها، مثل السياسة النقدية (بما في ذلك أدوات الرقابة على الصرف الأجنبي) والسياسات المالية والحوافز المالية (على سبيل المثال، برامج الدعم الحكومي) وسياسات التعريفة الجمركية أو قيود التجارة.
- المتطلبات البيئية التي تؤثر على صناعة وأعمال المنشأة أو المنشأة المستحوذ عليها أو المنشأة المتخلص منها.

أ٢٦. من أمثلة العوامل الخارجية الأخرى التي تؤثر على المنشأة، وفي حالة الانطباق التي تؤثر على المنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها، والتي قد يأخذها المحاسب القانوني في الحسبان الأوضاع الاقتصادية العامة، ومعدلات الفائدة وتوفر التمويل، والتضخم أو إعادة تقويم العملة.

الحصول على أدلة بشأن مدى مناسبة المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة

العوامل ذات الصلة التي يتم أخذها في الحسبان (راجع: الفقرتين ١٤(أ)، ١٨)

أ٢٧. تتضمن العوامل التي تؤثر على مدى مناسبة المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة ما إذا كان هناك تقرير مراجعة أو فحص عن ذلك المصدر وما إذا كان المصدر:

- مسموحاً به أو منصوصاً عليه صراحة في الأنظمة أو اللوائح ذات صلة، أو مسموحاً به من قبل سوق تداول الأوراق المالية ذات الصلة التي سيتم إيداع نشرة الاكتتاب فيها، أو مستخدماً على هذا النحو بموجب الأعراف والممارسات السوقية العادية.
- قابلاً للتحديد بشكلٍ واضح.
- يمثل نقطة انطلاق معقولة لتجميع المعلومات المالية التصورية في سياق الحدث أو المعاملة، بما في ذلك ما إذا كان متسقاً مع السياسات المحاسبية للمنشأة ومؤرخاً بتاريخ مناسب أو يغطي فترة مناسبة.

أ٢٨. ربما يكون هناك تقرير مراجعة أو فحص عن المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، صادر من محاسب قانوني آخر. وفي هذه الحالة، لا تقل حاجة المحاسب القانوني الذي يقوم بإعداد تقرير بموجب هذا المعيار إلى فهم المنشأة وممارساتها الخاصة بالمحاسبة والتقرير المالي وفقاً لمتطلبات الفقرتين ١٧(ج) و (هـ)، وحاجته إلى أن يكون مقتنعاً بأن المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة يُعد مناسباً.

عدم وجود تقرير مراجعة أو فحص عن المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة (راجع: الفقرة ١٩)

أ٢٩. في حالة عدم وجود تقرير مراجعة أو فحص عن المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، فمن الضروري للمحاسب القانوني أن ينفذ إجراءات فيما يتعلق بمدى مناسبة ذلك المصدر. ومن بين العوامل التي قد تؤثر على طبيعة ومدى هذه الإجراءات، على سبيل المثال:

- ما إذا كان المحاسب القانوني قد قام سابقاً بمراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية للمنشأة، والمعرفة التي اكتسبها المحاسب القانوني عن المنشأة من ذلك الارتباط.
- طول الفترة منذ مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية للمنشأة.
- ما إذا كانت المعلومات المالية للمنشأة تخضع لفحص دوري من قبل المحاسب القانوني، على سبيل المثال، لأغراض الوفاء بمتطلبات الإيداع التنظيمية.

أ٣٠. من المرجح أن يكون قد تم مراجعة أو فحص القوائم المالية للمنشأة للفترة التي تسبق مباشرةً فترة المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، حتى لو كان المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة نفسه لم يُراجع أو يُفحص. فعلى سبيل المثال، قد يكون المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة هو القوائم المالية الأولية التي لم يتم مراجعتها أو فحصها بعد في حين أن القوائم المالية للمنشأة للسنة المالية السابقة مباشرةً ربما تكون قد تمت مراجعتها. وفي مثل هذه الحالة، تتضمن الإجراءات التي قد ينفذها المحاسب القانوني، مع مراعاة العوامل الواردة في الفقرة أ٢٩، فيما يتعلق بمدى مناسبة المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة:

- الاستفسار من الطرف المسؤول عن:
  - الآلية التي أُعد بها المصدر ومدى إمكانية الاعتماد على السجلات المحاسبية الأساسية التي يتفق أو يتطابق معها المصدر.
  - ما إذا كان قد تم تسجيل جميع المعاملات.
  - ما إذا كان قد تم إعداد المصدر وفقاً للسياسات المحاسبية للمنشأة.
  - ما إذا كانت هناك أي تغييرات في السياسات المحاسبية عن آخر فترة تمت مراجعتها أو فحصها، وإذا كان الأمر كذلك، فكيف تم التعامل مع تلك التغييرات.
  - تقييمه لخطر احتمال أن يكون المصدر مُحرَّفاً بشكل جوهري نتيجة لغش.
  - تأثير التغييرات في الأنشطة والعمليات التجارية للمنشأة.
- إذا كان المحاسب القانوني قد قام بمراجعة أو فحص المعلومات المالية السنوية أو الأولية السابقة مباشرةً، النظر في نتائج هذه المراجعة أو الفحص وما إذا كان من الممكن أن تشير إلى أية قضايا تتعلق بإعداد المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة.
- تأييد المعلومات المقدمة من الطرف المسؤول رداً على استفسارات المحاسب القانوني عندما تبدو الردود غير متسقة مع فهم المحاسب القانوني للمنشأة أو ظروف الارتباط.
- مقارنة المصدر بالمعلومات المالية المقابلة له في الفترة السابقة، وحسب الاقتضاء، بالمعلومات المالية السنوية أو الأولية السابقة مباشرةً، ومناقشة التغيرات المهمة مع الطرف المسؤول.

عدم مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية للمنشأة مطلقاً (راجع: الفقرة ١٣(هـ))

أ٣١. بخلاف حالة تكوين منشأة لأغراض المعاملة وهذه المنشأة لم يكن لها أي نشاط تجاري على الإطلاق، فمن غير المرجح أن تسمح الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة للمنشأة بإصدار نشرة اكتتاب إذا لم تكن معلوماتها المالية التاريخية لم تتم مراجعتها أو فحصها مطلقاً.

الحصول على أدلة بشأن مدى مناسبة التعديلات التصورية

تحديد التعديلات التصورية المناسبة (راجع: الفقرة ٢١)

أ٣٢. في ضوء فهم المحاسب القانوني لكيفية تجميع الطرف المسؤول للمعلومات المالية التصورية وظروف الارتباط الأخرى، قد يحصل المحاسب القانوني على أدلة فيما يتعلق بما إذا كان الطرف المسؤول قد حدد بشكلٍ مناسب التعديلات التصورية الضرورية من خلال مجموعة من الإجراءات مثل:

- تقويم مدى معقولية منهج الطرف المسؤول لتحديد التعديلات التصورية المناسبة، على سبيل المثال، الطريقة المستخدمة عند تحديد عمليات التخصيص المناسبة للدخل والنفقات العامة والأصول والالتزامات بين منشآت الأعمال ذات الصلة.
- الاستفسار من الأطراف ذات الصلة داخل المنشأة المستحوذ عليها عن منهج استخراج المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها.
- تقويم جوانب محددة من العقود أو الاتفاقيات أو المستندات الأخرى ذات الصلة.
- الاستفسار من مستشاري المنشأة عن جوانب محددة للحدث أو المعاملة والعقود والاتفاقيات ذات الصلة بتحديد التعديلات المناسبة.
- تقويم التحليلات وأوراق العمل ذات الصلة المعدة من قبل الطرف المسؤول وموظفي المنشأة الآخرين المشاركين في تجميع المعلومات المالية التصورية.
- الحصول على أدلة لإشراف الطرف المسؤول على موظفي المنشأة الآخرين المشاركين في تجميع المعلومات المالية التصورية.
- تنفيذ الإجراءات التحليلية.

الدعم بالحقائق لأية معلومات مالية لمنشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها مُضمَّنة في التعديلات التصورية (راجع: الفقرة ٢٢(ب))

المعلومات المالية للمنشأة المتخلص منها

أ٣٣. في حالة تصفية أحد الاستثمارات، فإن المعلومات المالية للمنشأة المتخلص منها سيتم اشتقاقها من المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، والذي غالباً ما سيكون مراجعاً أو مفحوصاً. وبالتالي، سيوفر المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة الأساس للمحاسب القانوني لتحديد ما إذا كان هناك دعم بالحقائق للمعلومات المالية للمنشأة المتخلص منها. وفي مثل هذه الحالة، تتضمن الأمور التي يتم أخذها في الحسبان، على سبيل المثال، ما إذا كان الدخل والمصروف الذي يمكن نسبته إلى المنشأة المتخلص منها والمسجل على المستوى الموحد قد انعكس بشكلٍ مناسب في التعديلات التصورية.

أ٣٤. في حالة عدم مراجعة أو فحص المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المُعدَّلة، قد يرجع المحاسب القانوني إلى الإرشادات الواردة في الفقرتين أ٢٩ وأ٣٠ عند تحديد ما إذا كانت المعلومات المالية للمنشأة المتخلص منها يمكن دعمها بالحقائق.

المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها

أ٣٥. يمكن أن يكون المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها قد تمت مراجعته أو فحصه. وعندما يكون المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المُعدَّلة قد تمت مراجعته أو فحصه من قبل المحاسب القانوني، فإن المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها سيكون من الممكن دعمها بالحقائق، مع مراعاة أي انعكاسات ناجمة عن الظروف التي تم تناولها في الفقرة ٢٣.

أ٣٦. يمكن أن يكون المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها قد تمت مراجعته أو فحصه من قبل محاسب قانوني آخر. وفي هذه الحالة، لا تقل حاجة المحاسب القانوني الذي يقوم بإعداد تقرير بموجب هذا المعيار إلى فهم المنشأة المستحوذ عليها وممارساتها الخاصة بالمحاسبة والتقرير المالي وفقاً لمتطلبات الفقرتين ١٧(ج) و (هـ)، وحاجته إلى أن يكون مقتنعاً بأن المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها يمكن دعمها بالحقائق.

أ٣٧. في حالة عدم مراجعة أو فحص المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها، فمن الضروري للمحاسب القانوني تنفيذ إجراءات فيما يتعلق بمدى مناسبة ذلك المصدر. ومن بين العوامل التي قد تؤثر على طبيعة ومدى هذه الإجراءات، على سبيل المثال:

- ما إذا كان المحاسب القانوني قد قام سابقاً بمراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية للمنشأة المستحوذ عليها، والمعرفة التي اكتسبها المحاسب القانوني عن المنشأة المستحوذ عليها من ذلك الارتباط.
- طول الفترة منذ مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية للمنشأة المستحوذ عليها.
- ما إذا كانت المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها تخضع لفحص دوري من قبل المحاسب القانوني، على سبيل المثال، لأغراض الوفاء بمتطلبات الإيداع التنظيمية.

أ٣٨. غالباً ما ستكون القوائم المالية للمنشأة المستحوذ عليها للفترة التي تسبق مباشرةً فترة المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها، قد تمت مراجعتها أو فحصها حتى لو كان المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها نفسه لم يُراجع أو يُفحص. وفي مثل هذه الحالة، تتضمن الإجراءات التي قد ينفذها المحاسب القانوني، مع مراعاة العوامل الواردة في الفقرة أ٣٧، فيما يتعلق بما إذا كانت المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها يمكن دعمها بالحقائق:

- الاستفسار من إدارة المنشأة المستحوذ عليها عن:
  - الآلية التي أُعد بها المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها، ومدى إمكانية الاعتماد على السجلات المحاسبية الأساسية التي يتفق أو يتطابق معها المصدر.
  - ما إذا كان قد تم تسجيل جميع المعاملات.
  - ما إذا كان المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها قد أُعد وفقاً للسياسات المحاسبية للمنشأة المستحوذ عليها.
  - ما إذا كانت هناك أي تغييرات في السياسات المحاسبية عن آخر فترة تمت مراجعتها أو فحصها، وإذا كان الأمر كذلك، فكيف تم التعامل مع تلك التغييرات.
  - تقييمها لخطر احتمال أن يكون المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها مُحرَّفاً بشكل جوهري نتيجة لغش.
  - تأثير التغييرات في الأنشطة والعمليات التجارية للمنشأة المستحوذ عليها.
- النظر في نتائج المراجعة أو الفحص إذا كان المحاسب القانوني قد قام بمراجعة أو فحص المعلومات المالية السنوية أو الأولية السابقة مباشرةً، وما إذا كان من الممكن أن تشير إلى أية قضايا تتعلق بإعداد المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها.
- تأييد المعلومات المقدمة من إدارة المنشأة المستحوذ عليها رداً على استفسارات المحاسب القانوني عندما تبدو الردود غير متسقة مع فهم المحاسب القانوني للمنشأة المستحوذ عليها أو ظروف الارتباط.
- مقارنة المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها بالمعلومات المالية المقابلة له في الفترة السابقة، وحسب الاقتضاء، بالمعلومات المالية السنوية أو الأولية السابقة مباشرةً، ومناقشة التغيرات المهمة مع إدارة المنشأة المستحوذ عليها.

وجود رأي مراجعة أو استنتاج فحص معدل أو فقرة لفت انتباه، فيما يتعلق بالمصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، أو المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها

التبعات المحتملة (راجع: الفقرة ٢٣(أ))

أ٣٩. لا تؤثر جميع آراء المراجعة أو استنتاجات الفحص المعدلة أو فقرات لفت الانتباه سواءً فيما يتعلق بالمصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة أو المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها، بالضرورة، على ما إذا كان من الممكن تجميع المعلومات المالية التصورية، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة. فعلى سبيل المثال، ربما يكون قد تم إبداء رأي مراجعة متحفظ في القوائم المالية للمنشأة بسبب عدم الإفصاح عن مكافآت المكلفين بالحوكمة كما هو مطلوب بموجب إطار التقرير المالي المنطبق. وإذا كان هذا هو الحال، واستُخدمت هذه القوائم المالية على أنها المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير

المعدلة، فإن ذلك التحفظ قد لا تكون له أية تبعات على ما إذا كان يمكن تجميع القوائم التصورية لصافي الأصول والدخل، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة.

التصرفات الإضافية المناسبة (راجع: الفقرتين ٢٣(ب)، ٢٤)

أ٤٠. تتضمن التصرفات الإضافية المناسبة التي قد يتخذها المحاسب القانوني، على سبيل المثال:

- فيما يتعلق بالمتطلب الوارد في الفقرة ٢٣(ب):
  - مناقشة الأمر مع الطرف المسؤول.
  - متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح ذات صلة، إضافة إشارة في تقرير المحاسب القانوني إلى رأي المراجعة أو استنتاج الفحص المعدل، أو فقرة لفت الانتباه، إذا كان الأمر، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، على درجة كافية من الملاءمة والأهمية لفهم المستخدمين للمعلومات المالية التصورية.
- فيما يتعلق بالمتطلب الوارد في الفقرة ٢٤، تعديل رأي المحاسب القانوني، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح ذات صلة.
- حجب التقرير أو الانسحاب من الارتباط، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح ذات صلة.
- الحصول على مشورة قانونية.

تقويم عرض المعلومات المالية التصورية

تجنب الاقتران بمعلومات مالية مضللة (راجع: الفقرة ٢٦(ب))

أ٤١. يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة ألا يقترن اسم المحاسب القانوني، عن علم منه، بتقارير أو إقرارات أو اتصالات أو معلومات أخرى يعتقد المحاسب أنها:[٩]

(أ) تحتوي على إفادات خاطئة أو مضللة بشكلٍ جوهري؛ أو

(ب) تحتوي على إفادات أو معلومات معدة بإهمال؛ أو

(ج) تغفل أو تحجب معلومات ضرورية عندما يكون ذلك الإغفال أو الحجب مضللاً.

الإفصاحات المرفقة بالمعلومات المالية التصورية (راجع: الفقرتين ١٤(ج)، ٢٦(ج))

أ٤٢. قد تتضمن الإفصاحات المناسبة أموراً مثل:

- طبيعة وغرض المعلومات المالية التصورية، بما في ذلك طبيعة الحدث أو المعاملة، والتاريخ الذي يفترض فيه وقوع الحدث أو إجراء المعاملة؛
- المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المُعدَّلة، وما إذا كان قد تم نشر تقرير مراجعة أو فحص بشأن ذلك المصدر أم لا؛
- التعديلات التصورية، بما في ذلك وصف وشرح لكل تعديل. ويشمل هذا، في حالة المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها، المصدر الذي استُخرجت منه تلك المعلومات وما إذا كان قد تم نشر تقرير مراجعة أو فحص عن ذلك المصدر أم لا؛
- وصف للضوابط المنطبقة التي تم على أساسها تجميع المعلومات المالية التصورية، إذا لم تكن هذه الضوابط متاحة للعموم؛
- عبارة تفيد بأنه قد تم تجميع المعلومات المالية التصورية لأغراض التوضيح فقط، وأنه بسبب طبيعتها، فإنها لا تعبر عن المركز المالي الفعلي للمنشأة أو أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية.

وقد تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة تقديم هذه الإفصاحات أو إفصاحات أخرى محددة.

---

[٩] الميثاق الدولي، الفقرة ي٢/١١١

النظر في الأحداث اللاحقة المهمة (راجع: الفقرة ٢٦(د))

أ٤٣. حيث إن المحاسب القانوني لا يُعد تقريراً عن المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المُعدَّلة، فإنه لا يوجد ما يتطلب منه تنفيذ إجراءات لتحديد الأحداث التي تقع بعد تاريخ المصدر والتي تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في ذلك المصدر. ومع ذلك، فمن الضروري للمحاسب القانوني أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كان قد لفتت انتباهه أي أحداث مهمة لاحقة لتاريخ المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المُعدَّلة، قد تتطلب الإشارة إليها أو الإفصاح عنها في الإيضاحات التفسيرية المرفقة بالمعلومات المالية التصورية، حتى لا تكون هذه الأخيرة مضللة. ويستند هذا الاعتبار إلى تنفيذ الإجراءات التي بموجب هذا المعيار أو إلى معرفة المحاسب القانوني بالمنشأة وظروف الارتباط. فعلى سبيل المثال، بعد تاريخ المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، ربما تكون المنشأة قد دخلت في معاملة رأسمالية تنطوي على تحويل ديونها القابلة للتحويل إلى حقوق ملكية، ويمكن أن يؤدي عدم الإفصاح عن ذلك إلى جعل المعلومات المالية التصورية مضللة.

عدم الاتساق الجوهري مع المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة ٢٧)

أ٤٤. تشمل التصرفات الإضافية المناسبة التي قد يتخذها المحاسب القانوني إذا رفض الطرف المسؤول تعديل المعلومات المالية التصورية أو المعلومات الأخرى، حسب مقتضى الحال، على سبيل المثال:

- متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح ذات صلة:
  - وصف عدم الاتساق الجوهري في تقرير المحاسب القانوني.
  - تعديل رأي المحاسب القانوني.
  - حجب التقرير أو الانسحاب من الارتباط.
- الحصول على مشورة قانونية.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ٢٨(أ))

أ٤٥. في بعض الحالات، قد تتطلب أنواع المعاملات من الطرف المسؤول أن يختار للتعديلات التصورية سياسات محاسبية لم تكن المنشأة مضطرة لبيانها في السابق لأنه لم تكن لديها معاملات ذات صلة بها. وفي مثل هذه الحالة، قد يطلب المحاسب القانوني من الطرف المسؤول توسيع نطاق الإفادات المكتوبة لتتضمن التأكيد على أن السياسات المحاسبية المختارة تمثل السياسات التي تبنتها المنشأة لتلك الأنواع من المعاملات.

تكوين الرأي

التأكيد بشأن أمور إضافية مطلوبة بموجب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة (راجع: الفقرة ٢٩)

أ٤٦. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة من المحاسب القانوني إبداء رأي في أمور أخرى بخلاف ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة. وفي بعض هذه الحالات، قد لا يكون من الضروري للمحاسب القانوني تنفيذ المزيد من الإجراءات. وعلى سبيل المثال، قد يتطلب نظام أو لائحة ذات صلة من المحاسب القانوني إبداء رأي بشأن ما إذا كان الأساس الذي استند إليه الطرف المسؤول في تجميع المعلومات المالية التصورية يتسق مع السياسات المحاسبية للمنشأة. ويوفر الالتزام بالمتطلبات الواردة في الفقرتين ١٨ و٢٢(ج) من هذا المعيار أساساً لإبداء مثل هذا الرأي.

أ٤٧. وفي ظروف أخرى، قد يحتاج المحاسب القانوني إلى تنفيذ المزيد من الإجراءات. وسوف تختلف طبيعة ومدى مثل هذه الإجراءات الزائدة باختلاف طبيعة الأمور الأخرى التي تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة من المحاسب القانوني إبداء رأي فيها.

عبارة بمسؤولية المحاسب القانوني عن التقرير

أ٤٨. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة من المحاسب القانوني أن يضمّن في تقريره عبارة صريحة تؤكد مسؤوليته عن التقرير. ولا يتعارض مع متطلبات هذا المعيار إدراج مثل هذه العبارة الإضافية النظامية أو التنظيمية في تقرير المحاسب القانوني.

الإفصاح عن الضوابط المنطبقة (راجع: الفقرة ٣٠)

أ٤٩. لا يحتاج الطرف المسؤول أن يكرر في الإيضاحات التفسيرية المرفقة بالمعلومات المالية التصورية أي ضوابط منصوص عليها في الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة، أو الصادرة من قبل جهة مرخص لها أو معترف بها لوضع المعايير. وستكون تلك الضوابط متاحة للعموم كجزء من نظام إعداد التقارير، وبالتالي فهي موجودة بشكلٍ ضمني في تجميع الطرف المسؤول للمعلومات المالية التصورية.

أ٥٠. عندما يضع الطرف المسؤول أي ضوابط محددة، فمن الضروري أن يتم الإفصاح عن تلك الضوابط حتى يمكن للمستخدمين الوصول إلى فهم صحيح لكيفية تجميع الطرف المسؤول للمعلومات المالية التصورية.

إعداد تقرير التأكيد

العنوان (راجع: الفقرة ٣٥(أ))

أ٥١. يؤدي وضع عنوان يشير إلى أن التقرير هو تقرير محاسب قانوني مستقل، على سبيل المثال "تقرير تأكيد لمحاسب قانوني مستقل عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمَّنة في نشرة اكتتاب"، إلى تأكيد أن المحاسب القانوني قد استوفى جميع المتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال وفقاً لما يتطلبه معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠).[١٠] ويميز هذا تقرير المحاسب القانوني المستقل عن التقارير التي يصدرها آخرون.

المخاطب بالتقرير (راجع: الفقرة ٣٥(ب))

أ٥٢. قد تحدد الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة المخاطبين بالتقرير. وفي حالات أخرى، قد يتفق المحاسب القانوني مع المنشأة على المخاطبين بالتقرير كجزء من شروط الارتباط.

المقدمة (راجع: الفقرة ٣٥(ج))

أ٥٣. نظراً لأن المعلومات المالية التصورية سيتم تضمينها في نشرة اكتتاب تحتوي على معلومات أخرى، فقد يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان إدراج إشارة تحدد القسم المعروضة فيه المعلومات المالية التصورية، إذا سمح شكل العرض بذلك. ويساعد ذلك القرّاء في تحديد المعلومات المالية التصورية التي يتعلق بها تقرير المحاسب القانوني.

الرأي (راجع: الفقرتين ١٣(ج)، ٣٥(ح))

أ٥٤. يتم تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عبارة "لقد تم تجميع المعلومات المالية التصورية، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس [الضوابط المنطبقة]،" أو عبارة "لقد تم تجميع المعلومات المالية التصورية بشكلٍ سليم بناءً على الأساس المعلن" لإبداء الرأي في كل دولة بعينها، تبعاً للأنظمة أو اللوائح التي تحكم عملية التقرير عن المعلومات المالية التصورية في تلك الدولة، أو حسب الممارسة المتعارف عليها في تلك الدولة.

أ٥٥. في بعض الدول، قد تحدد الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة صياغة رأي المحاسب القانوني بمصطلحات أخرى خلاف تلك المذكورة أعلاه. وفي هذه الحالات، قد يكون من الضروري للمحاسب القانوني ممارسة حكمه لتحديد ما إذا كان تنفيذ الإجراءات الموضحة في هذا المعيار سيمكنه من إبداء الرأي بالصيغة المفروضة بموجب الأنظمة أو اللوائح، أو ما إذا كانت هناك إجراءات إضافية سيكون من الضروري تنفيذها.

أ٥٦. عندما يخلص المحاسب القانوني إلى أن تنفيذ الإجراءات المحددة في هذا المعيار سيكون كافياً لتمكينه من إبداء الرأي بالصيغة المفروضة بموجب الأنظمة أو اللوائح، فقد يكون من المناسب اعتبار هذه الصيغة معادلة للصيغتين البديلتين المحددتين لإبداء الرأي في هذا المعيار.

مثال توضيحي للتقرير (راجع: الفقرة ٣٥)

أ٥٧. يحتوي الملحق على تقرير محاسب قانوني برأي غير معدل.

[١٠] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٢٠

الملحق

(راجع: الفقرة أ٥٧)

مثال توضيحي لتقرير محاسب قانوني يحتوي على رأي غير معدل

تقرير تأكيد لمحاسب قانوني مستقل عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمّنة في نشرة اكتتاب

[المخاطبون المعنيون]

تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمّنة في نشرة اكتتاب

لقد انتهينا من ارتباط التأكيد لإعداد تقرير عن قيام [الطرف المسؤول] بتجميع المعلومات المالية التصورية للشركة (س). وتتكون المعلومات المالية التصورية من [قائمة صافي الأصول التصورية كما هي في [التاريخ]]، [قائمة الدخل التصورية للفترة المنتهية في [التاريخ]]، [قائمة التدفقات النقدية التصورية للفترة المنتهية في [التاريخ]] والإيضاحات المتعلقة بها [كما هي واردة في الصفحات ××-××] من نشرة الاكتتاب الصادرة عن الشركة]. كما إن الضوابط المنطبقة التي على أساسها قام [الطرف المسؤول] بتجميع المعلومات المالية التصورية [محددة في [لائحة الأوراق المالية رقم [××] ومبيَّنة في [الإيضاح ×]]/[مبيّنة في [الإيضاح ×]].

وقد تم تجميع المعلومات المالية التصورية من قبل [الطرف المسؤول] لتوضيح أثر [الحدث أو المعاملة] [المبيّنة في الإيضاح ×] على [المركز المالي للشركة كما في [يتم تحديد التاريخ]] [و] [الأداء المالي للشركة [والتدفقات النقدية] للفترة المنتهية في [يتم تحديد التاريخ]] كما لو أن [الحدث أو المعاملة] كان قد وقع في [يتم تحديد التاريخ] [و[يتم تحديد التاريخ] على الترتيب]. وكجزء من هذه الآلية، تم استخراج معلومات عن [المركز المالي] [الأداء المالي] [التدفقات النقدية] للشركة من قبل [الطرف المسؤول] من القوائم المالية للشركة [للفترة المنتهية في [التاريخ]]، والتي [نُشر بشأنها تقرير [مراجعة]/[فحص]]/[لم يُنشر بشأنها أي تقرير مراجعة أو فحص].[١١]

مسؤولية [الطرف المسؤول] عن المعلومات المالية التصورية

[*الطرف المسؤول*] هو المسؤول عن تجميع المعلومات المالية التصورية على أساس [*الضوابط المنطبقة*].

الاستقلال وإدارة الجودة

لقد التزمنا بمتطلبات الاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية، التي تأسست على المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.

ويطبق المكتب معيار إدارة الجودة (١)[١٢]، الذي يتطلب من المكتب تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، بما في ذلك سياسات أو إجراءات بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

مسؤولية المحاسب القانوني

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي [، وفقاً لمتطلبات [لائحة الأوراق المالية رقم ××]،] عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، من قبل [الطرف المسؤول] على أساس [الضوابط المنطبقة].

لقد قمنا بأداء الارتباط وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٤٢٠) "ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمنة في نشرات الاكتتاب" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب هذا المعيار منا تخطيط وتنفيذ إجراءات للوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كان [الطرف المسؤول] قد قام بتجميع المعلومات المالية التصورية، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس [الضوابط المنطبقة].

---

[١١] عندما يكون تقرير المراجعة أو الفحص معدلاً، يمكن الإشارة إلى موضع توضيح التعديل في نشرة الاكتتاب.

[١٢] معيار إدارة الجودة (١) *"إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"*

ولأغراض هذا الارتباط، لا نتحمل أية مسؤولية عن تحديث أو إعادة إصدار أي تقارير أو آراء بشأن أية معلومات مالية تاريخية مستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية، كما لم ننفذ أثناء هذا الارتباط أية مراجعة أو فحص للمعلومات المالية المستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية.

والغرض من المعلومات المالية التصورية المُضمَّنة في نشرات الاكتتاب يتمثل فقط في توضيح أثر حدث أو معاملة مهمة على المعلومات المالية غير المعدلة للمنشأة كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم اختياره لأغراض التوضيح. ووفقاً لذلك، فإننا لا نقدم أي تأكيد بأن النتيجة الفعلية للحدث أو المعاملة في [يتم تحديد التاريخ] كانت ستتحقق كما هي معروضة.

ويشتمل ارتباط التأكيد المعقول لإعداد تقرير عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة، على تنفيذ إجراءات لتقييم ما إذا كانت الضوابط المنطبقة المستخدمة من قبل [الطرف المسؤول] في تجميع المعلومات المالية التصورية توفر أساساً معقولاً لعرض التأثيرات المهمة التي يمكن نسبتها بشكل مباشر إلى الحدث أو المعاملة، وللحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن ما يلي:

- ما إذا كانت التعديلات التصورية ذات الصلة تعطي تأثيراً مناسباً لتلك الضوابط؛
- ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية تعكس التطبيق السليم لتلك التعديلات على المعلومات المالية غير المعدلة.

وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المحاسب القانوني، مع مراعاة فهم المحاسب القانوني لطبيعة الشركة، والحدث أو المعاملة التي تم بشأنها تجميع المعلومات المالية التصورية، وظروف الارتباط الأخرى ذات الصلة.

وينطوي الارتباط كذلك على تقويم العرض العام للمعلومات المالية التصورية.

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

وفي رأينا، فقد [تم تجميع المعلومات المالية التصورية، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس [الضوابط المنطبقة]] / [تم تجميع المعلومات المالية التصورية بشكلٍ سليم بناءً على الأساس المعلن].

التقرير عن المتطلبات النظامية أو التنظيمية الأخرى

[قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة من المحاسب القانوني إبداء رأي في أمور أخرى (انظر الفقرتين أ٤٦-أ٤٧). ويختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير المحاسب القانوني تبعاً لطبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى التي يتحملها المحاسب القانوني.]

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المُحدَّث): ارتباطات الإجراءات المتفق عليها

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المُحدَّث)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المُحدَّث)

ارتباطات الإجراءات المتفق عليها

(يسري هذا المعيار على الارتباطات لتنفيذ الإجراءات المتفق عليها المرتبط عليها اعتباراً من ١ يناير ٢٠٢٢ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١-٣
ارتباط الإجراءات المتفق عليها	٤-٦
اختصاص هذا المعيار	٧-١٠
تاريخ السريان	١١
الأهداف	١٢
التعريفات	١٣
المتطلبات	
تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها وفقاً لهذا المعيار	١٤-١٦
المتطلبات المسلكية ذات الصلة	١٧
الحكم المهني	١٨
إدارة الجودة على مستوى الارتباط	١٩-٢٠
قبول الارتباط والاستمرار فيه	٢١-٢٣
الاتفاق على شروط الارتباط	٢٤-٢٦
تنفيذ الإجراءات المتفق عليها	٢٧-٢٨
استخدام عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني	٢٩
تقرير الإجراءات المتفق عليها	٣٠-٣٣
تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها جنباً إلى جنب مع ارتباط آخر	٣٤
التوثيق	٣٥
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
نطاق هذا المعيار	أ١-أ٨
تاريخ السريان	أ٩
التعريفات	أ١٠-أ١٣
المتطلبات المسلكية ذات الصلة	أ١٤-أ٢٠
الحكم المهني	أ٢١-أ٢٣

إدارة الجودة على مستوى الارتباط أ٢٤-أ٢٧

قبول الارتباط والاستمرار فيه أ٢٨-أ٣٨

الاتفاق على شروط الارتباط أ٣٩-أ٤٤

تنفيذ الإجراءات المتفق عليها أ٤٥

استخدام عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني أ٤٦-أ٥٠

تقرير الإجراءات المتفق عليها أ٥١-أ٥٨

تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها جنباً إلى جنب مع ارتباط آخر أ٥٩

التوثيق أ٦٠

الملحق الأول: مثال توضيحي لخطاب ارتباط بشأن إجراءات متفق عليها

الملحق الثاني: أمثلة توضيحية لتقارير الإجراءات المتفق عليها

ينبغي قراءة معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المحدث) *"ارتباطات الإجراءات المتفق عليها"* جنباً إلى جنب مع *التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.*

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الخاص بالخدمات ذات العلاقة:

(أ) مسؤوليات المحاسب القانوني عندما يتم تكليفه لتنفيذ ارتباط إجراءات متفق عليها؛

(ب) شكل ومحتوى تقرير الإجراءات المتفق عليها.

٢. ينطبق هذا المعيار على تنفيذ ارتباطات الإجراءات المتفق عليها المتعلقة بالموضوعات المالية أو غير المالية. (راجع: الفقرتين أ١، أ٢)

العلاقة بمعيار إدارة الجودة (١)[١]

٣. يُعد نظام إدارة الجودة والسياسات أو الإجراءات من مسؤوليات المكتب. وينطبق معيار إدارة الجودة (١) على المكاتب فيما يتعلق بارتباطات الإجراءات المتفق عليها الخاصة بالمكتب.[٢] وتنبني أحكام هذا المعيار المتعلقة بإدارة الجودة على مستوى كل ارتباط من ارتباطات الإجراءات المتفق عليها على افتراض أساس بأن المكتب يخضع لمعيار إدارة الجودة (١) أو لمتطلبات مساوية على الأقل لمتطلبات ذلك المعيار. (راجع: الفقرات أ٣–أ٨)

ارتباط الإجراءات المتفق عليها

٤. في ارتباط الإجراءات المتفق عليها، ينفذ المحاسب القانوني الإجراءات التي تم الاتفاق عليها بينه وبين الطرف القائم بالتكليف، حيث يكون ذلك الطرف قد أقر بأن الإجراءات التي سيتم تنفيذها تُعد مناسبة للغرض من الارتباط. ويقوم المحاسب القانوني بإبلاغ الإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها والمكتشفات ذات الصلة في تقرير الإجراءات المتفق عليها. وينظر الطرف القائم بالتكليف والمستخدمون المستهدفون الآخرون، بأنفسهم، في الإجراءات المتفق عليها والمكتشفات التي ذكرها المحاسب القانوني في تقريره ويستخلصون استنتاجاتهم الخاصة بهم من العمل الذي نفذه المحاسب القانوني.

٥. تنبع قيمة ارتباط الإجراءات المتفق عليها الذي يتم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار ممّا يلي:

(أ) التزام المحاسب القانوني بالمعايير المهنية، بما في ذلك المتطلبات المسلكية ذات الصلة؛

(ب) الإبلاغ الواضح بالإجراءات التي تم تنفيذها والمكتشفات ذات الصلة.

٦. لا يُعد ارتباط الإجراءات المتفق عليها ارتباط مراجعة أو فحص ولا أي ارتباط آخر من ارتباطات التأكيد. ولا ينطوي الغرض من حصول المحاسب القانوني على أدلة في ارتباطات الإجراءات المتفق عليها على إبداء رأي أو استنتاج تأكيد بأي شكل من الأشكال.

اختصاص هذا المعيار

٧. يحتوي هذا المعيار على أهداف المحاسب القانوني عند اتباعه لهذا المعيار، وتوفر تلك الأهداف السياق الذي وضعت فيه متطلبات المعيار. والمقصد من الأهداف هو مساعدة المحاسب القانوني في فهم ما يلزم إنجازه في ارتباط الإجراءات المتفق عليها.

٨. يحتوي هذا المعيار على متطلبات مُعبَّر عنها بكلمة "يجب"، وتهدف إلى تمكين المحاسب القانوني من الوفاء بالأهداف الموضوعة.

٩. بالإضافة إلى ذلك، يحتوي هذا المعيار على مقدمة وتعريفات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية، توفر سياقاً ذا صلة بالفهم السليم لهذا المعيار.

---

[١] معيار إدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

[٢] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٥

١٠. تقدم المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى شرحاً إضافياً للمتطلبات وإرشادات لتنفيذها. وفي حين أن مثل هذه الإرشادات لا تفرض في حد ذاتها متطلباً، إلا أنها تُعد ذات صلة بالتطبيق الصحيح للمتطلبات. وقد توفر أيضاً المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى معلومات عامة تتعلق بالأمور التي تم تناولها في هذا المعيار وتساعد في تطبيق المتطلبات.

تاريخ السريان

١١. يسري هذا المعيار على الارتباطات لتنفيذ الإجراءات المتفق عليها المرتبط عليها اعتباراً من ١ يناير ٢٠٢٢ أو بعد ذلك التاريخ. (راجع: الفقرة أ٩)

الأهداف

١٢. تتمثل أهداف المحاسب القانوني عند تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها بموجب هذا المعيار فيما يلي:

(أ) الاتفاق مع الطرف القائم بالتكليف على الإجراءات التي سيتم تنفيذها؛

(ب) تنفيذ الإجراءات المتفق عليها؛

(ج) إبلاغ الإجراءات التي تم تنفيذها والمكتشفات ذات الصلة وفقاً لمتطلبات هذا المعيار.

التعريفات

١٣. لأغراض هذا المعيار، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة أدناه:

(أ) الإجراءات المتفق عليها: الإجراءات التي تم الاتفاق عليها بين المحاسب القانوني والطرف القائم بالتكليف (وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى). (راجع: الفقرة أ١٠)

(ب) ارتباط الإجراءات المتفق عليها: ارتباط يتم فيه تكليف المحاسب القانوني ليقوم بتنفيذ إجراءات وافق عليها المحاسب القانوني والطرف القائم بالتكليف (وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى) وليقوم بإبلاغ الإجراءات التي تم تنفيذها والمكتشفات ذات الصلة في تقرير الإجراءات المتفق عليها. (راجع: الفقرة أ١٠)

(ج) الشريك المسؤول عن الارتباط: الشريك أو فرد آخر يعينه المكتب ليكون مسؤولاً عن الارتباط وتنفيذه، وعن تقرير الإجراءات المتفق عليها الذي يصدر من خلال المكتب، وتكون له -إذا تطلب الأمر- الصلاحية المناسبة من جهة مهنية أو نظامية أو تنظيمية.(*)

(د) الطرف القائم بالتكليف: الطرف الذي يكلف المحاسب القانوني بأداء ارتباط الإجراءات المتفق عليها. (راجع: الفقرة أ١١)

(هـ) فريق الارتباط: جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون ارتباط الإجراءات المتفق عليها، وأي أفراد آخرين ينفذون الإجراءات على الارتباط باستثناء الخبراء الخارجيين الذين يستعين بهم المحاسب القانوني.

(و) المكتشفات: هي النتائج الواقعية للإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها. وتمتاز هذه المكتشفات بإمكانية التحقق من صحتها بشكل موضوعي. ولا تشمل الإشارات إلى المكتشفات في هذا المعيار الآراء أو الاستنتاجات بأي شكل من الأشكال ولا تشمل كذلك أي توصيات قد يقوم المحاسب القانوني بتقديمها. (راجع: الفقرتين أ١٢، أ١٣)

(ز) المستخدمون المستهدفون: الأفراد أو الكيانات أو المجموعات التي يتوقع المحاسب القانوني أنها ستستخدم تقرير الإجراءات المتفق عليها. وفي بعض الحالات، قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون بخلاف الموجه لهم تقرير الإجراءات المتفق عليها. (راجع: الفقرة أ١٠)

(ح) المحاسب القانوني: الشخص أو الأشخاص الذين يؤدون الارتباط (وهو عادةً الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرون أو المكتب، حسب مقتضى الحال). وفي المواطن التي يهدف فيها هذا المعيار صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، يُستخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المحاسب القانوني".

---

* لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات المحاسبة والمراجعة بشكل عام.

(ط) الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير مجال التأكيد والخدمات ذات العلاقة، يُستخدَم عمله في ذلك المجال لمساعدة المحاسب القانوني في الوفاء بمسؤولياته عن ارتباط الإجراءات المتفق عليها. وذلك الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني قد يكون خبيراً داخلياً (أي شريكاً أو موظفاً، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في مكتب المحاسب القانوني أو مكتب ضمن شبكة المحاسب القانوني) أو خبيراً خارجياً.

(ي) الحكم المهني: تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي يوفره هذا المعيار والمتطلبات المسلكية ذات الصلة، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بارتباط الإجراءات المتفق عليها.

(ك) المتطلبات المسلكية ذات الصلة: مبادئ سلوك وآداب المهنة والمتطلبات المسلكية التي تنطبق على فريق الارتباط عند قيامه بتنفيذ ارتباطات الإجراءات المتفق عليها. وتتألف المتطلبات المسلكية ذات الصلة عادةً من نصوص الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي)، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.(*)

(ل) الطرف المسؤول: الطرف أو الأطراف المسؤولة عن الموضوع المُنفَّذ عليه الإجراءات المتفق عليها.

المتطلبات

تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها وفقاً لهذا المعيار

١٤. يجب أن يكون لدى المحاسب القانوني فهم لنص هذا المعيار بكامله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح.

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة

١٥. يجب على المحاسب القانوني أن يلتزم بكل متطلب وارد في هذا المعيار إلا في حال وجود متطلب خاص ليست له صلة بارتباط الإجراءات المتفق عليها، على سبيل المثال عندما لا توجد في الارتباط تلك الظروف التي يتناولها المتطلب.

١٦. لا يجوز للمحاسب القانوني الإفادة بأنه ملتزم بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بجميع متطلبات المعيار ذات الصلة بارتباط الإجراءات المتفق عليها.

المتطلبات المسلكية ذات الصلة

١٧. يجب على المحاسب القانوني الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة. (راجع: الفقرات أ١٤–أ٢٠)

الحكم المهني

١٨. يجب على المحاسب القانوني أن يمارس الحكم المهني عند قبول ارتباط الإجراءات المتفق عليها، وعند تنفيذ الارتباط والتقرير عنه، مع الأخذ في الحسبان الظروف المحيطة بالارتباط. (راجع: الفقرات أ٢١–أ٢٣)

إدارة الجودة على مستوى الارتباط

١٩. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية العامة عمّا يلي:

(أ) إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباط الإجراءات المتفق عليها بما في ذلك، عند الاقتضاء، في العمل الذي ينفذه الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني، والمشاركة بصورة كافية ومناسبة طوال الارتباط؛ (راجع: الفقرة أ٢٤)

(ب) تنفيذ الارتباط وفقاً لسياسات أو إجراءات إدارة الجودة في المكتب، وذلك عن طريق:

---

* يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

(١) اتباع سياسات أو إجراءات المكتب بشأن قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات الإجراءات المتفق عليها، والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات؛ (راجع: الفقرة أ٢٥)

(٢) التحقق من تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط في الوقت المناسب لتنفيذ الارتباط، مع الأخذ في الحسبان طبيعة الارتباط وظروفه، وسياسات أو إجراءات المكتب، وأي تغيرات قد تنشأ أثناء الارتباط؛

(٣) الاطمئنان إلى أن فريق الارتباط، وأي خبراء يستعين بهم المحاسب القانوني وليسوا ضمن فريق الارتباط، يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها؛

(٤) الانتباه لما يشير إلى مخالفة أعضاء فريق الارتباط للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، وتحديد التصرفات المناسبة إذا نما إلى علم الشريك المسؤول عن الارتباط ما يشير إلى أن أعضاء فريق الارتباط قد خالفوا المتطلبات المسلكية ذات الصلة؛ (راجع: الفقرة أ٢٦)

(٥) توجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم، وفحص عملهم، وتنفيذ الارتباط وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(٦) تحمل المسؤولية عن جمع الوثائق الخاصة بالتوثيق المناسب لأعمال الارتباط، والاحتفاظ بها والحفاظ عليها بشكل مناسب؛

(٧) عند ضرورة إجراء فحص لجودة الارتباط وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١) أو سياسات أو إجراءات المكتب، عدم تأريخ التقرير إلى حين الانتهاء من فحص جودة الارتباط.[٣]

٢٠. إذا كان من المقرر استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني، فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط الاطمئنان إلى أن المحاسب القانوني سيكون قادراً على المشاركة في عمل ذلك الخبير بالقدر الذي يكفي لتحمل المسؤولية عن المكتشفات الواردة في تقرير الإجراءات المتفق عليها. (راجع: الفقرة أ٢٧)

قبول الارتباط والاستمرار فيه

٢١. قبل قبول ارتباط الإجراءات المتفق عليها أو الاستمرار فيه، يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم للغرض من الارتباط. ولا يجوز للمحاسب القانوني أن يقبل ارتباط الإجراءات المتفق عليها، أو يستمر فيه، إذا كان على دراية بأية حقائق أو ظروف تشير إلى أن الإجراءات المطلوب منه تنفيذها تُعد غير مناسبة للغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها. (راجع: الفقرات أ٢٨–أ٣١)

٢٢. لا يجوز للمحاسب القانوني قبول ارتباط الإجراءات المتفق عليها، أو الاستمرار فيه، إلا عندما: (راجع: الفقرات أ٢٨–أ٣١)

(أ) يقر الطرف القائم بالتكليف بأن الإجراءات المتوقعة التي سينفذها المحاسب القانوني تُعد مناسبة للغرض من الارتباط؛

(ب) يتوقع المحاسب القانوني أنه سيكون قادراً على الحصول على المعلومات اللازمة لتنفيذ الإجراءات المتفق عليها؛

(ج) يمكن وصف الإجراءات المتفق عليها والمكتشفات ذات الصلة بشكل موضوعي، وبألفاظ واضحة وغير مضللة ولا تخضع لتفسيرات مختلفة؛ (راجع: الفقرات أ٣٢–أ٣٦)

(د) لا يوجد لدى المحاسب القانوني أي سبب يدعوه إلى الاعتقاد بأن المتطلبات المسلكية ذات الصلة لن يتم الالتزام بها؛

(هـ) لا يوجد لدى المحاسب القانوني، إذا كان مطالباً بالالتزام بمتطلبات تتعلق بالاستقلال، أي سبب يدعوه إلى الاعتقاد بأن تلك المتطلبات لن يتم الالتزام بها. (راجع: الفقرتين أ٣٧، أ٣٨)

٢٣. إذا حصل الشريك المسؤول عن الارتباط على معلومات كان من الممكن أن تتسبب في رفض المكتب للارتباط فيما لو كانت تلك المعلومات متاحة للمكتب قبل قبول الارتباط أو الاستمرار فيه، فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط نقل تلك المعلومات على الفور إلى المكتب، حتى يتسنى للمكتب وللشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ التصرف اللازم..

---

[٣] معيار إدارة الجودة (٢) "فحوصات جودة الارتباطات"

الاتفاق على شروط الارتباط

٢٤. يجب أن يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على شروط ارتباط الإجراءات المتفق عليها وأن يسجل شروط الارتباط التي يتم الاتفاق عليها في خطاب الارتباط أو في أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب. ويجب أن تتضمن هذه الشروط ما يلي: (راجع: الفقرتين أ٣٩، أ٤٠)

(أ) تحديد الموضوع أو الموضوعات التي ستُنفذ عليها الإجراءات المتفق عليها؛

(ب) الغرض من الارتباط والمستخدمين المستهدفين لتقرير الإجراءات المتفق عليها الذين يحددهم الطرف القائم بالتكليف؛

(ج) عند الاقتضاء، الطرف المسؤول الذي يحدده الطرف القائم بالتكليف، وعبارة تفيد بأن ارتباط الإجراءات المتفق عليها يتم تنفيذه على أساس أن الطرف المسؤول يتحمل المسؤولية عن الموضوع الذي ستُنفذ عليه الإجراءات المتفق عليها؛

(د) إقرار بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي سيلتزم بها المحاسب القانوني عند تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها؛

(هـ) عبارة تفيد بما إذا كان المحاسب القانوني مطالب بالالتزام بمتطلبات تتعلق بالاستقلال، وإذا كانت الحال كذلك، فيتم تحديد متطلبات الاستقلال ذات الصلة؛ (راجع: الفقرتين أ٣٧، أ٣٨)

(و) طبيعة ارتباط الإجراءات المتفق عليها؛ بما في ذلك عبارات تفيد بما يلي:

(١) أن ارتباط الإجراءات المتفق عليها ينطوي على قيام المحاسب القانوني بتنفيذ الإجراءات المتفق عليها مع الطرف القائم بالتكليف (وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى)، وقيامه بالتقرير عن المكتشفات؛ (راجع: الفقرة أ١٠)

(٢) أن المكتشفات هي النتائج الواقعية للإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها؛

(٣) أن ارتباط الإجراءات المتفق عليها ليس ارتباط تأكيد، وبناءً عليه، فإن المحاسب القانوني لا يبدي أي رأي أو استنتاج تأكيد؛

(ز) إقرار من الطرف القائم بالتكليف (وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى) بأن الإجراءات المتفق عليها مناسبة للغرض من الارتباط؛ (راجع: الفقرة أ١٠)

(ح) تحديد المخاطبين بتقرير الإجراءات المتفق عليها؛

(ط) طبيعة الإجراءات التي سيتم تنفيذها، وتوقيتها ومداها، ووصفها بألفاظ واضحة وغير مضللة ولا تخضع لتفسيرات مختلفة؛ (راجع: الفقرتين أ٤١، أ٤٢)

(ي) إشارة للشكل والمحتوى المتوقع لتقرير الإجراءات المتفق عليها.

٢٥. في حالة تعديل الإجراءات المتفق عليها أثناء تنفيذ الارتباط، يجب أن يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على شروط الارتباط المعدلة التي تعكس الإجراءات بعد التعديل. (راجع: الفقرة أ٤٣)

ارتباطات الإجراءات المتفق عليها المتكررة

٢٦. في ارتباطات الإجراءات المتفق عليها المتكررة، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت الظروف، بما في ذلك التغيرات في أحكام المكتب بشأن قبول الارتباط أو الاستمرار فيه، تتطلب إعادة النظر في شروط الارتباط وما إذا كانت هناك حاجة إلى تذكير الطرف القائم بالتكليف بشروط الارتباط القائمة. (راجع: الفقرة أ٤٤)

تنفيذ الإجراءات المتفق عليها

٢٧. يجب على المحاسب القانوني أن ينفذ الإجراءات وفقاً لما تم الاتفاق عليه في شروط الارتباط.

٢٨. يجب على المحاسب القانوني أن ينظر فيما إذا كان سيطلب الحصول على إفادات مكتوبة. (راجع: الفقرة أ٤٥)

استخدام عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني

٢٩. في حالة استخدام المحاسب القانوني لعمل أحد الخبراء الذين استعان بهم، فيجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات أ٤٦، أ٤٧، أ٥٠)

(أ) أن يقوّم كفاءة الخبير الذي يستعين به وقدراته وموضوعيته؛

(ب) أن يتفق مع الخبير على طبيعة عمله ونطاقه وأهدافه؛ (راجع: الفقرتين أ٤٨، أ٤٩)

(ج) أن يحدد ما إذا كانت طبيعة وتوقيت ومدى العمل الذي ينفذه الخبير الذي استعان به تتسق مع العمل الذي تم الاتفاق عليه معه؛

(د) أن يحدد ما إذا كانت المكتشفات تصف على نحوٍ كافٍ نتائج العمل الذي تم تنفيذه، مع الأخذ في الحسبان العمل الذي نفذه الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني.

تقرير الإجراءات المتفق عليها

٣٠. يجب أن يكون تقرير الإجراءات المتفق عليها في صورة كتابية ويجب أن يحتوي على ما يلي: (راجع: الفقرة أ٥١)

(أ) عنوان يشير بوضوح إلى أن التقرير هو تقرير إجراءات متفق عليها؛

(ب) المخاطب بالتقرير، وفقاً لما هو منصوص عليه في شروط الارتباط؛

(ج) تحديد الموضوع المُنفذ عليه الإجراءات المتفق عليها؛ (راجع: الفقرة أ٥٢)

(د) تحديد الغرض من تقرير الإجراءات المتفق عليها وعبارة تفيد بأن التقرير قد لا يكون مناسباً لأي غرض آخر؛ (راجع: الفقرتين أ٥٣، أ٥٤)

(هـ) وصف لارتباط الإجراءات المتفق عليها ينص على ما يلي:

(١) أن ارتباط الإجراءات المتفق عليها ينطوي على قيام المحاسب القانوني بتنفيذ الإجراءات التي تم الاتفاق عليها مع الطرف القائم بالتكليف (وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى)، وقيامه بالتقرير عن المكتشفات؛ (راجع: الفقرة أ١٠)

(٢) أن المكتشفات هي النتائج الواقعية للإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها؛

(٣) أن الطرف القائم بالتكليف (وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى) قد أقر بأن الإجراءات المتفق عليها مناسبة للغرض من الارتباط؛ (راجع: الفقرة أ١٠)

(و) عند الاقتضاء، الطرف المسؤول الذي حدده الطرف القائم بالتكليف، وعبارة تفيد بأن الطرف المسؤول يتحمل المسؤولية عن الموضوع المُنفذ عليه الإجراءات المتفق عليها؛

(ز) عبارة تفيد بأن الارتباط تم تنفيذه وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المُحدَّث)؛

(ح) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني لا يقدم أي إقرار بشأن مناسبة الإجراءات المتفق عليها؛

(ط) عبارة تفيد بأن ارتباط الإجراءات المتفق عليها ليس ارتباط تأكيد، وبناءً عليه، فإن المحاسب القانوني لا يبدي أي رأي أو استنتاج تأكيد؛

(ي) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني ربما كانت ستنمو إلى علمه أمورٌ أخرى كان سيقوم بالتقرير عنها فيما لو نفذ المزيد من الإجراءات؛

(ك) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني يلتزم بالمتطلبات المسلكية للميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة، أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات مفروضة بموجب نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات الميثاق؛(*)

(ل) فيما يتعلق بالاستقلال:

---

* يجب الإشارة إلى الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المعتمد في المملكة العربية السعودية.

(١) إذا لم يكن المحاسب القانوني مطالباً بالاستقلال ولم يوافق بأية صورة أخرى في شروط الارتباط على الالتزام بمتطلبات تتعلق بالاستقلال، تُضاف عبارة تفيد بأنه لغرض الارتباط لا توجد أي متطلبات للاستقلال كان المحاسب القانوني مطالباً بالالتزام بها؛ أو

(٢) إذا كان المحاسب القانوني مطالباً بالاستقلال أو وافق في شروط الارتباط على الالتزام بمتطلبات تتعلق بالاستقلال، تُضاف عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني قد التزم بمتطلبات الاستقلال ذات الصلة. ويجب أن تحدد العبارة متطلبات الاستقلال ذات الصلة؛

(م) عبارة تفيد بأن المكتب الذي يكون المحاسب القانوني عضواً فيه يطبق معيار إدارة الجودة (١) أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١)؛(**)

(ن) وصف للإجراءات المنفذة يذكر بالتفصيل طبيعة كل إجراء ومداه، وعند الاقتضاء، توقيته وفقاً لما تم الاتفاق عليه في شروط الارتباط؛ (راجع: الفقرات أ٥٥–أ٥٧)

(س) المكتشفات من كل إجراء تم تنفيذه، بما في ذلك تفاصيل الاستثناءات التي تم اكتشافها؛ (راجع: الفقرتين أ٥٥، أ٥٦)

(ع) توقيع المحاسب القانوني؛

(ف) تاريخ تقرير الإجراءات المتفق عليها؛

(ص) المكان الذي يُمارِس فيه المحاسب القانوني عمله في الدولة.

٣١. إذا أشار المحاسب القانوني في تقرير الإجراءات المتفق عليها إلى عمل نفذه أحد الخبراء الذين استعان بهم، فإن صيغة ذلك التقرير لا يجوز أن توحي بأن مسؤولية المحاسب القانوني عن تنفيذ الإجراءات والتقرير عن المكتشفات قد تم الحد منها بسبب إشراك ذلك الخبير. (راجع: الفقرة أ٥٨)

٣٢. إذا قدم المحاسب القانوني ملخصاً بالمكتشفات في تقرير الإجراءات المتفق عليها إضافة إلى وصف المكتشفات الذي تتطلبه الفقرة ٣٠(س):

(أ) يجب عرض ملخص المكتشفات بطريقة موضوعية، وبألفاظ واضحة وغير مضللة ولا تخضع لتفسيرات مختلفة؛

(ب) يجب أن يتضمن تقرير الإجراءات المتفق عليها عبارة تشير إلى أن قراءة الملخص لا تغني عن قراءة التقرير الكامل.

٣٣. يجب على المحاسب القانوني أن يؤرّخ تقرير الإجراءات المتفق عليها بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي استكمل فيه الإجراءات المتفق عليها وحدد فيه المكتشفات وفقاً لهذا المعيار.

تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها جنباً إلى جنب مع ارتباط آخر

٣٤. يجب تمييز تقرير الإجراءات المتفق عليها بشكل واضح عن التقارير الخاصة بالارتباطات الأخرى. (راجع: الفقرة أ٥٩)

التوثيق

٣٥. يجب على المحاسب القانوني أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال الارتباط ما يلي: (راجع: الفقرة أ٦٠)

(أ) شروط الارتباط الكتابية، وعند الاقتضاء، موافقة الطرف القائم بالتكليف على تعديل الإجراءات؛

(ب) طبيعة الإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها، وتوقيتها ومداها؛

** ينص المعيار في نسخته الإنجليزية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لارتباطات المراجعة والتأكيد على ما يلي: "وإذا لم يكن الممارس محاسباً مهنياً، فيجب أن تحدد تلك العبارة المتطلبات المهنية، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، التي تم تطبيقها التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١)". وقد تم إلغاء ما يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين من النص الأصلي الصادر عن المجلس، حيث لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات المحاسبة والمراجعة بشكل عام.

(ج) المكتشفات الناتجة عن الإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة ٢)

أ١. الإشارة إلى لفظ "الموضوعات" في هذا المعيار تشمل كل ما تُنفَّذ عليه الإجراءات المتفق عليها، بما في ذلك المعلومات أو الوثائق أو القياسات أو الالتزام بالأنظمة واللوائح، حسبما يكون مناسباً.

أ٢. من أمثلة الموضوعات المالية وغير المالية التي يمكن أن يُنفَّذ عليها ارتباط الإجراءات المتفق عليها ما يلي:

- الموضوعات المالية التي تتعلق بما يلي:
  - القوائم المالية للمنشأة أو فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة ضمن القوائم المالية.
  - أهلية الحصول على النفقات المطالب بها من أحد برامج التمويل.
  - الإيرادات المستخدمة لتحديد عوائد حقوق الملكية الفكرية أو الإيجار أو رسوم الامتياز بناءً على نسبة مئوية من الإيرادات.
  - نسب كفاية رأس المال التي تُقدَّم للسلطات التنظيمية.
- الموضوعات غير المالية التي تتعلق بما يلي:
  - عدد المسافرين الذي يتم التقرير عنه لسلطة الطيران المدني.
  - ملاحظة تلف بضاعة زائفة أو معيبة الذي يتم التقرير عنه لإحدى السلطات التنظيمية.
  - آليات إنتاج البيانات لسحب القرعات في المسابقات التي يتم التقرير عنها للسلطات التنظيمية.
  - حجم انبعاثات غازات الاحتباس الحراري التي يتم التقرير عنها للسلطات التنظيمية.

القائمة أعلاه ليست شاملة. وقد تظهر أنواع موضوعات أخرى مع تطور مطالب التقرير الخارجي.

العلاقة بمعيار إدارة الجودة (١) (راجع: الفقرة ٣)

أ٣. يتناول معيار إدارة الجودة (١) مسؤوليات المكتب عن تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، فيما يخص ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، بما في ذلك ارتباطات الإجراءات المتفق عليها.[٤] ويناقش معيار إدارة الجودة (١) أيضاً مسؤولية المكتب عن وضع سياسات أو إجراءات تتناول الارتباطات التي يتعين أن تخضع لفحوصات الجودة.[٥] ويناقش معيار إدارة الجودة (٢) مسألة تعيين فاحص جودة الارتباط وأهليته، وتنفيذ فحص جودة الارتباط وتوثيقه.[٦]

أ٤. وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)، فإن هدف المكتب هو تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، فيما يخص ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، بما في ذلك ارتباطات الإجراءات المتفق عليها، بحيث يوفر هذا النظام للمكتب تأكيداً معقولاً بشأن ما يلي:

(أ) وفاء المكتب والعاملين فيه بمسؤولياتهم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وتنفيذهم للارتباطات وفقاً لهذه المعايير والمتطلبات؛

---

[٤] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١

[٥] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٢(أ)

[٦] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٢(ب)

(ب) مناسبة تقارير الارتباطات الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات في ظل الظروف القائمة.[٧]

أ٥. قد تضع الدول التي لم تعتمد معيار إدارة الجودة (١) فيما يتعلق بارتباطات الإجراءات المتفق عليها متطلبات لإدارة الجودة في المكاتب التي تنفذ تلك الارتباطات. وتنبني أحكام هذا المعيار المتعلقة بإدارة الجودة على مستوى الارتباط على افتراض أساس بأن متطلبات إدارة الجودة التي تم إقرارها مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١). ويتحقق هذا عندما تتناول تلك المتطلبات متطلبات معيار إدارة الجودة (١) وتفرض على المكتب التزامات لتحقيق هدف ذلك المعيار. ويتطلب الالتزام بمعيار إدارة الجودة (١) جملة أمور من بينها أن يتناول نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب الثمانية مكونات الآتية:[٨]

(أ) آلية المكتب لتقييم المخاطر؛

(ب) الحوكمة والقيادة؛

(ج) المتطلبات المسلكية ذات الصلة؛

(د) قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات؛

(هـ) تنفيذ الارتباطات؛

(و) الموارد؛

(ز) المعلومات والاتصالات؛

(ح) آلية المتابعة والتصحيح.

أ٦. في سياق نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، تتحمل فرق الارتباطات مسؤولية تطبيق السياسات أو الإجراءات المنطبقة على الارتباط.

أ٧. قد يعتمد فريق الارتباط في الظروف الاعتيادية على نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، ما لم:

- يكن فهم فريق الارتباط أو خبرته العملية تشير إلى أن سياسات أو إجراءات المكتب لن تتعامل بفاعلية مع طبيعة الارتباط وظروفه؛ أو
- تقتض المعلومات التي يقدمها المكتب أو أطراف أخرى عن فاعلية هذه السياسات أو الإجراءات غير ذلك.

وعلى سبيل المثال، قد يعتمد فريق الارتباط على نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب فيما يتعلق بما يلي:

- كفاءات وقدرات العاملين من خلال توظيفهم وتدريبهم الرسمي.
- الحفاظ على العلاقات مع العملاء من خلال سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات الإجراءات المتفق عليها والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.
- التقيد بالمتطلبات النظامية والتنظيمية من خلال آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب.

وعند النظر في أوجه القصور[٩] التي تم التعرف عليها في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب والتي قد تؤثر على ارتباط الإجراءات المتفق عليها، قد يأخذ الشريك المسؤول عن الارتباط في الحسبان التصرفات التصحيحية التي اتخذها المكتب لمواجهة أوجه القصور تلك والتي يراها الشريك المسؤول عن الارتباط كافية في سياق ارتباط الإجراءات المتفق عليها.

أ٨. لا يشير القصور في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب بالضرورة إلى أنه لم يتم تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، أو إلى أن تقرير الإجراءات المتفق عليها لم يكن مناسباً.

---

[٧] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١٤

[٨] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٦

[٩] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١٦(أ)

تاريخ السريان (راجع: الفقرة ١١)

أ٩. فيما يخص شروط الارتباط التي تغطي عدة سنوات، قد يود المحاسب القانوني أن يحدِّث شروط الارتباط بحيث يتم تنفيذ ارتباطات الإجراءات المتفق عليها وفقاً لهذا المعيار في تاريخ السريان أو بعده.

التعريفات

الطرف القائم بالتكليف والمستخدمون المستهدفون الآخرون (راجع: الفقرات ١٣(أ)، ١٣(ب)، ١٣(د)، ١٣(ز)، ٢٤(و)(١)، ٢٤(ز)، ٣٠(هـ)(١)، ٣٠(هـ)(٣))

أ١٠. في بعض الظروف، قد يتم الاتفاق على الإجراءات مع المستخدمين المستهدفين إضافة إلى الطرف القائم بالتكليف. وقد يقر أيضاً المستخدمون المستهدفون، بخلاف الطرف القائم بالتكليف، بمناسبة الإجراءات.

أ١١. يمكن أن يكون الطرف القائم بالتكليف، في ظل ظروف مختلفة، هو الطرف المسؤول أو سلطة تنظيمية أو مستخدم مستهدف آخر. والإشارات إلى الطرف القائم بالتكليف في هذا المعيار تشمل كذلك الأطراف المتعددة القائمة بالتكليف، عند الاقتضاء.

المكتشفات (راجع: الفقرة ١٣(و))

أ١٢. تمتاز المكتشفات بإمكانية التحقق من صحتها، وهذا يعني أن المحاسبين القانونيين المختلفين الذين ينفذون نفس الإجراءات من المتوقع أن يتوصلوا إلى نتائج متعادلة. ولا تشمل المكتشفات القيام بإبداء رأي أو استنتاج ولا تشمل كذلك أي توصيات يمكن أن يقدمها المحاسب القانوني.

أ١٣. قد يستخدم المحاسبون القانونيون لفظ "الحقائق المكتشفة" بدلاً من "المكتشفات"، على سبيل المثال، في الحالات التي يخشى فيها المحاسب القانوني من احتمال إساءة فهم لفظ "المكتشفات". وقد تكون هذه هي الحال في الدول أو اللغات التي قد يُساء فيها فهم لفظ "المكتشفات" على أنها تشمل النتائج التي ليست حقائق مُجرَّدة.

المتطلبات المسلكية ذات الصلة (راجع: الفقرة ١٧)

الموضوعية والاستقلال

أ١٤. يتعين على المحاسب القانوني الذي ينفذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها أن يلتزم بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة. وتتألف المتطلبات المسلكية ذات الصلة عادة من الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.(*) ويتطلب الميثاق أن يلتزم المحاسب القانوني بالمبادئ الأساسية بما فيها الموضوعية، التي تتطلب من المحاسب القانوني ألا يتهاون في حكمه المهني أو العملي بسبب التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير الذي لا مسوّغ له من جانب الآخرين. وبناءً عليه، فإن المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي يخضع لها المحاسب القانوني ستتطلب، في حدها الأدنى، من المحاسب القانوني أن يتحلى بالموضوعية عند تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها.

أ١٥. لا يشتمل الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة على متطلبات للاستقلال فيما يخص ارتباطات الإجراءات المتفق عليها. ومع ذلك، فقد تنص مدونات أخلاق المهنة الوطنية أو الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المهنية الأخرى أو شروط العقد أو البرنامج أو الترتيب المتعلق بموضوع ارتباط الإجراءات المتفق عليها، على متطلبات تتعلق بالاستقلال.

عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح[١٠]

أ١٦. إن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة قد:

---

* يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المعتمد في المملكة العربية السعودية.

[١٠] قد تشير المتطلبات المسلكية ذات الصلة إلى أن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح يشمل الغش. انظر، على سبيل المثال، الفقرة ٥/٣٦٠ ت٢ من الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة.

(أ) تتطلب أن يبلغ المحاسب القانوني عن عدم الالتزام، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بالأنظمة واللوائح إلى سلطة معنية خارج المنشأة.

(ب) تفرض مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجبها، في ظل الظروف القائمة، إبلاغ سلطة معنية خارج المنشأة.[١١]

أ١٧. قد يكون من الضروري أو من المناسب في ظل الظروف القائمة الإبلاغ عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية خارج المنشأة لأن:

(أ) الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة تتطلب من المحاسب القانوني أن يقوم بالإبلاغ؛ أو

(ب) المحاسب القانوني قد حدد أن الإبلاغ يعد تصرفاً مناسباً كاستجابة لعدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة؛ أو

(ج) الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات صلة تمنح المحاسب القانوني الحق في القيام بذلك.

أ١٨. لا يُتوقع من المحاسب القانوني أن يكون لديه مستوى من فهم الأنظمة واللوائح يتجاوز ما هو ضروري ليكون قادراً على تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها. ومع ذلك، فقد تتوقع الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة من المحاسب القانوني أن يطبق ما لديه من معرفة وحكم مهني وخبرة عند الاستجابة لعدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه. أمّا الفصل فيما إذا كان تصرف ما يُشكّل عدم التزام فعلي، فهو في النهاية أمر تختص به المحاكم أو الهيئات القضائية الأخرى المعنية.

أ١٩. في بعض الظروف، قد يكون الإبلاغ عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة ممنوعاً في ضوء واجب السرية الذي يتحمله المحاسب القانوني بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة. وفي حالات أخرى، لن يُعد الإبلاغ عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة إخلالاً بواجب السرية بموجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة.[١٢]

أ٢٠. قد ينظر المحاسب القانوني في الحصول على استشارة داخلية (على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب ضمن الشبكة)، أو الحصول على استشارة قانونية لفهم الآثار المهنية أو النظامية المترتبة على اتخاذ أي تصرف معين، أو استشارة هيئة تنظيمية أو مهنية بشكل سري (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو ما لم يكن من شأنه أن يخل بواجب السرية).[١٣]

الحكم المهني (راجع: الفقرة ١٨)

أ٢١. يتم ممارسة الحكم المهني عند تطبيق متطلبات هذا المعيار والمتطلبات المسلكية ذات الصلة، وعند اتخاذ القرارات المدروسة بشأن التصرفات المتبعة أثناء ارتباط الإجراءات المتفق عليها، حسب مقتضى الحال.

أ٢٢. عند قبول ارتباط الإجراءات المتفق عليها وتنفيذه والتقرير عنه، يتم ممارسة الحكم المهني، على سبيل المثال، عند:

قبول الارتباط

- إجراء مناقشة مع الطرف القائم بالتكليف والاتفاق معه حول طبيعة الإجراءات التي سيتم تنفيذها، وتوقيتها ومداها (مع الأخذ في الحسبان الغرض من الارتباط).
- تحديد ما إذا كانت شروط قبول الارتباط والاستمرار فيه قد تم الوفاء بها.
- تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ الإجراءات حسبما تم الاتفاق عليها في شروط الارتباط، بما في ذلك الحاجة إلى إشراك أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني.

---

[١١] انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي٣٦/٣٦٠ إلى ٣٦/٣٦٠ ت٣ من الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة.

[١٢] انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي١/١١٤ و١/١١٤ ت١ وي٣٧/٣٦٠ من الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة.

[١٣] انظر، على سبيل المثال، الفقرة ٣٩/٣٦٠ ت١ من الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة.

- تحديد التصرفات المناسبة إذا أصبح المحاسب القانوني على دراية بحقائق أو ظروف توحي بأن الإجراءات التي يُطلب منه الموافقة عليها تُعد غير مناسبة للغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها.

تنفيذ الارتباط

- تحديد التصرفات أو الاستجابات المناسبة إذا أصبح المحاسب القانوني، أثناء تنفيذ ارتباطات الإجراءات المتفق عليها، على دراية بما يلي:
  - أمور قد تشير إلى غش أو حالة عدم التزام أو عدم التزام مشتبه فيه بالأنظمة أو اللوائح.
  - أمور أخرى تثير شكوكاً حول سلامة المعلومات ذات الصلة بارتباط الإجراءات المتفق عليها أو تشير إلى احتمال أن المعلومات قد تكون مضللة.
  - إجراءات لا يمكن تنفيذها حسب المتفق عليه.

التقرير عن الارتباط

- وصف المكتشفات بطريقة موضوعية وبتفصيلٍ كافٍ، بما في ذلك عند اكتشاف استثناءات.

أ٢٣. عند تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها، تكون حاجة المحاسب القانوني إلى ممارسة الحكم المهني محدودة لأسباب من بينها ما يلي:

- أن ارتباط الإجراءات المتفق عليها ينطوي على تنفيذ الإجراءات التي وافق عليها المحاسب القانوني والطرف القائم بالتكليف، حيث يكون ذلك الطرف قد أقر بأن الإجراءات التي سيتم تنفيذها تُعد مناسبة للغرض من الارتباط.
- أن الإجراءات المتفق عليها والمكتشفات الناتجة من تنفيذ تلك الإجراءات يمكن وصفها بشكل موضوعي، وبألفاظ واضحة وغير مضللة ولا تخضع لتفسيرات مختلفة.
- أن المكتشفات تمتاز بإمكانية التحقق من صحتها، وهذا يعني أن المحاسبين القانونيين المختلفين الذين ينفذون نفس الإجراءات من المتوقع أن يتوصلوا إلى نتائج متعادلة.

إدارة الجودة على مستوى الارتباط (راجع: الفقرتين ١٩، ٢٠)

أ٢٤. تؤكد تصرفات الشريك المسؤول عن الارتباط والرسائل المناسبة التي ينقلها إلى أعضاء فريق الارتباط الآخرين، في سياق تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في كل ارتباط، على الأهمية التي يمثلها ما يلي لتحقيق جودة الارتباط:

(أ) تنفيذ العمل الذي يستوفي المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية؛

(ب) الالتزام بسياسات أو إجراءات المكتب المنطبقة؛

(ج) إصدار تقرير المحاسب القانوني عن الارتباط وفقاً لهذا المعيار.

أ٢٥. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) من المكتب تحديد أهداف للجودة تتناول مناسبة أحكام المكتب بشأن قبول العلاقات مع العملاء أو قبول الارتباطات أو الاستمرار في تلك العلاقات أو الارتباطات بناءً على المعلومات التي يتم الحصول عليها بشأن طبيعة وظروف ارتباط الإجراءات المتفق عليها ونزاهة العميل وقيمه الأخلاقية (بما في ذلك الإدارة، وعند الاقتضاء المكلفين بالحوكمة) التي تكفي لدعم تلك الأحكام. وإذا كان لدى الشريك المسؤول عن الارتباط سبب يدعوه إلى الشك في نزاهة الإدارة لدرجة من المرجح أن تؤثر على سلامة تنفيذ الارتباط، فقد لا يكون من المناسب قبول الارتباط.

أ٢٦. ينص معيار إدارة الجودة (١) على مسؤوليات المكتب بشأن تحديد أهداف للجودة تتناول الوفاء بالمسؤوليات التي تتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة. ويحدد هذا المعيار مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بالتزام فريق الارتباط بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.[١٤]

[١٤] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٢٩

أ٢٧. إذا كان المحاسب القانوني غير قادر على الوفاء بالمتطلب الوارد في الفقرة ٢٠، فقد يكون من المناسب أن يتفق مع الطرف القائم بالتكليف على أن يحد من نطاق ارتباط الإجراءات المتفق عليها إلى الإجراءات التي يستطيع المحاسب القانوني أن يتولى المسؤولية عنها كما ينبغي. ويمكن أن يقوم الطرف القائم بالتكليف بالتعاقد مع خبير بشكل منفصل لتنفيذ الإجراءات الأخرى.

قبول الارتباط والاستمرار فيه (راجع: الفقرات ٢١–٢٣)

أ٢٨. عند التوصل إلى فهم للغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها، قد يصبح المحاسب القانوني على دراية بمؤشرات تدل على أن الإجراءات المطلوب منه تنفيذها تُعد غير مناسبة للغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها. فعلى سبيل المثال، قد يصبح المحاسب القانوني على دراية بحقائق أو ظروف تشير إلى ما يلي:

- أن الإجراءات مختارة بطريقة تهدف إلى التأثير بشكل متحيز على القرارات التي يتخذها المستخدمون المستهدفون.
- أن الموضوع المُنفَّذ عليه الإجراءات المتفق عليها لا يمكن الاعتماد عليه.
- أن القيام بارتباط تأكيد أو تقديم خدمة استشارات قد يفي على نحو أفضل باحتياجات الطرف القائم بالتكليف أو المستخدمين المستهدفين الآخرين.

أ٢٩. من بين التصرفات الأخرى التي قد تؤكد للمحاسب القانوني استيفاء الشروط الواردة في الفقرتين ٢١ و٢٢ ما يلي:

- مقارنة الإجراءات التي سيتم تنفيذها بالمتطلبات الكتابية المنصوص عليها، على سبيل المثال، في الأنظمة أو اللوائح أو في الاتفاق التعاقدي (يُشار إليها أحياناً بلفظ "الشروط المرجعية")، متى كان ذلك مناسباً.
- مطالبة الطرف القائم بالتكليف بما يلي:
  - توزيع نسخة من الإجراءات المرتقبة وشكل ومحتوى تقرير الإجراءات المتفق عليها على النحو الموضح في شروط الارتباط، على المستخدمين المستهدفين.
  - الحصول على إقرار من المستخدمين المستهدفين بمعرفة الإجراءات التي سيتم تنفيذها.
  - مناقشة الإجراءات التي سيتم تنفيذها مع الممثلين المعنيين للمستخدمين المستهدفين.
- قراءة المراسلات بين الطرف القائم بالتكليف والمستخدمين المستهدفين الآخرين إذا كان الطرف القائم بالتكليف ليس هو المستخدم المستهدف الوحيد.

أ٣٠. في حالة عدم استيفاء الشروط الواردة في الفقرتين ٢١ و٢٢، فمن غير المرجح عندئذ أن يستطيع ارتباط الإجراءات المتفق عليها الوفاء باحتياجات الطرف القائم بالتكليف أو المستخدمين المستهدفين الآخرين. وفي مثل هذه الظروف، يمكن أن يقترح المحاسب القانوني تقديم خدمات أخرى قد تكون مناسبة بشكل أكبر، مثل ارتباط التأكيد.

أ٣١. تنطبق أيضاً جميع الشروط الواردة في الفقرتين ٢١ و٢٢ على الإجراءات التي تم إضافتها أو تعديلها أثناء الارتباط.

وصف الإجراءات المتفق عليها والمكتشفات (راجع: الفقرة ٢٢(ج))

أ٣٢. قد تكون الإجراءات التي سيتم تنفيذها أثناء ارتباط الإجراءات المتفق عليها مفروضة بموجب نظام أو لائحة. وفي بعض الظروف، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح أيضاً الطريقة التي يلزم وصف الإجراءات أو المكتشفات بها في تقرير الإجراءات المتفق عليها. ووفقاً لما هو منصوص عليه في الفقرة ٢٢(ج)، فمن بين الشروط الخاصة بقبول ارتباط الإجراءات المتفق عليها أن يكون المحاسب القانوني قد حدد أن الإجراءات المتفق عليها والمكتشفات يمكن وصفها بشكل موضوعي، وبألفاظ واضحة وغير مضللة ولا تخضع لتفسيرات مختلفة.

أ٣٣. يتم وصف الإجراءات المتفق عليها بشكل موضوعي، وبألفاظ واضحة وغير مضللة ولا تخضع لتفسيرات مختلفة. ويعني هذا أن يتم وصفها بقدر من الدقة يكفي المستخدم المستهدف لفهم طبيعة ومدى الإجراءات المنفذة، وعند الاقتضاء، فهم توقيتها. ومن المهم معرفة أن أي لفظ يمكن أن يُستخدم بطريقة غير واضحة أو مضللة، بناءً على السياق الذي ورد فيه أو عدم توفر هذا السياق. وبافتراض أن الألفاظ مناسبة في السياق المستخدمة فيه، فمن أمثلة أوصاف التصرفات التي قد تكون مقبولة:

- المصادقة.
- المقارنة.
- التوافق.
- التتبع.
- الفحص المادي.
- الاستفسار.
- إعادة الاحتساب.
- الملاحظة.

أ٣٤. يمكن أن تشمل الألفاظ التي قد تكون غير واضحة أو مضللة أو التي قد تخضع لتفسيرات مختلفة بناءً على السياق المستخدمة فيه، على سبيل المثال:

- الألفاظ المرتبطة بالتأكيد وفقاً للمعايير المعتمدة مثل "تعرض بشكل عادل" أو "حقيقية وعادلة" أو "المراجعة" أو "الفحص" أو "التأكيد" أو "رأي" أو "استنتاج".
- الألفاظ التي تتضمن التعبير عن رأي أو استنتاج تأكيد، فيما يتعلق بالمكتشفات، مثل "نحن نشهد" أو "نحن تحققنا" أو "نحن نقر بصحة" أو "نحن نضمن".
- العبارات غير الواضحة أو الغامضة مثل "لقد حصلنا على جميع التوضيحات ونفذنا الإجراءات التي رأينا أنها ضرورية".
- الألفاظ التي تخضع لتفسيرات مختلفة مثل "جوهري" أو "مهم".
- الأوصاف غير الدقيقة للإجراءات مثل "يناقش" أو "يقوّم" أو "يختبر" أو "يحلل" أو "يتحقق" دون تحديد طبيعة ومدى الإجراءات التي سيتم تنفيذها، وعند الاقتضاء، تحديد توقيتها. فعلى سبيل المثال، قد يكون استخدام كلمة "يناقش" غير دقيق دون تحديد الطرف الذي سيتم معه النقاش أو الأسئلة المحددة التي سيتم طرحها.
- الألفاظ التي توحي بأن المكتشفات لا تعكس النتائج الواقعية مثل "في اعتقادنا" أو "من وجهة نظرنا" أو "إن موقفنا".

أ٣٥. على سبيل المثال، الإجراء "فحص تخصيصات التكاليف لتحديد ما إذا كانت معقولة" من غير المرجح أن يفي بشرط أن تكون الألفاظ واضحة وغير مضللة ولا تخضع لتفسيرات مختلفة، وذلك لأن:

- لفظ "فحص" قد يفهمه بعض المستخدمين خطأً على أنه يعني أن تخصيص التكاليف كان موضوع ارتباط تأكيد محدود رغم أن الإجراء لا يستهدف تقديم أي تأكيد من هذا القبيل.
- لفظ "معقولة" يخضع لتفسيرات مختلفة بشأن ما تنطبق عليه هذه الصفة.

أ٣٦. في الظروف التي يحدد فيها نظام أو لائحة إجراءً أو يصفه باستخدام ألفاظ غير واضحة أو مضللة أو تخضع لتفسيرات مختلفة، فمن الممكن أن يفي المحاسب القانوني بالشرط الوارد في الفقرة ٢٢(ج) عن طريق مطالبة الطرف القائم بالتكليف، على سبيل المثال، بما يلي:

- تعديل الإجراء أو وصفه بحيث لا يصبح غير واضح أو مضلل أو خاضع لتفسيرات مختلفة.
- تضمين تعريف لأحد الألفاظ في تقرير الإجراءات المتفق عليها إذا كان هذا اللفظ غير واضح أو مضلل أو يخضع لتفسيرات مختلفة ولا يمكن تعديله، على سبيل المثال، بسبب نظام أو لائحة.

الالتزام بمتطلبات الاستقلال (راجع: الفقرتين ٢٢(هـ)، ٢٤(هـ))

أ٣٧. تنطبق الفقرة ٢٢(هـ) عندما يكون المحاسب القانوني مطالباً بالالتزام بمتطلبات تتعلق بالاستقلال لأسباب كتلك المذكورة في الفقرة أ١٥. وتنطبق الفقرة ٢٢(هـ) أيضاً عندما يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف، في شروط الارتباط، على الالتزام بمتطلبات

للاستقلال. فعلى سبيل المثال، ربما يكون المحاسب القانوني قد حدد في البداية أنه غير مطالب بموجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة، أو الأنظمة أو اللوائح، أو لأي أسباب أخرى، أن يلتزم بمتطلبات تتعلق بالاستقلال. ولكن عند النظر في قبول الارتباط والاستمرار فيه أو عند الاتفاق على شروط الارتباط، قد تشير معرفة المحاسب القانوني بالأمور الآتية إلى أنه من المناسب للغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها أن يناقش مع الطرف القائم بالتكليف الالتزام بمتطلبات استقلال معينة:

- الغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها؛ أو
- هوية الطرف القائم بالتكليف والمستخدمين المستهدفين الآخرين والطرف المسؤول (إذا كانوا مختلفين عن الطرف القائم بالتكليف)؛ أو
- طبيعة الإجراءات التي سيتم تنفيذها وتوقيتها ومداها؛ أو
- الارتباطات الأخرى التي ينفذها المحاسب القانوني، أو التي قام بتنفيذها، لصالح الطرف القائم بالتكليف أو المستخدمين المستهدفين أو الطرف المسؤول (إذا كانوا مختلفين عن الطرف القائم بالتكليف).

أ٣٨. قد يكون المحاسب القانوني هو مراجع القوائم المالية الخاصة بالطرف القائم بالتكليف (أو الطرف المسؤول إذا كان مختلفاً عن الطرف القائم بالتكليف). وفي مثل هذه الظروف، إذا تم تكليف المحاسب القانوني أيضاً بتنفيذ ارتباط إجراءات متفق عليها، فقد يفترض المستخدمون المستهدفون لتقرير الإجراءات المتفق عليها أن المحاسب القانوني مستقل فيما يخص الغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها. ولذلك، فقد يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على أن التزام المحاسب القانوني بمتطلبات الاستقلال المنطبقة على مراجعة القوائم المالية هو أمر مناسب فيما يخص الغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها. وفي مثل هذه الحالة، يتم تضمين عبارة في شروط الارتباط، وفقاً للفقرة ٢٤(هـ)، تفيد بأن المحاسب القانوني مطالب بالالتزام بهذه المتطلبات الخاصة بالاستقلال.

الاتفاق على شروط الارتباط (راجع: الفقرتين ٢٤، ٢٥)

أ٣٩. يمكن تضمين أمور إضافية في خطاب الارتباط، متى كانت ذات صلة، منها على سبيل المثال:

- الترتيبات المتعلقة بإشراك أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني في بعض جوانب ارتباط الإجراءات المتفق عليها.
- أي قيود على استخدام تقرير الإجراءات المتفق عليها أو توزيعه.

أ٤٠. يحتوي الملحق الأول على مثال توضيحي لخطاب ارتباط لإجراءات متفق عليها.

أ٤١. قد يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على أن الإجراءات التي سيتم تنفيذها ستتضمن حدوداً دنيا كمّية لتحديد الاستثناءات. وفي تلك الحالة، يتم تضمين هذه الحدود الدنيا الكمّية في أوصاف الإجراءات ضمن شروط الارتباط.

أ٤٢. في بعض الظروف، قد تنص فقط الأنظمة أو اللوائح على طبيعة الإجراءات التي سيتم تنفيذها. وفي مثل هذه الظروف، ووفقاً للفقرة ٢٤(ط)، يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على توقيت الإجراءات التي سيتم تنفيذها ومداها بحيث يتوفر لدى الطرف القائم بالتكليف أساس للإقرار بأن الإجراءات التي سيتم تنفيذها تُعد مناسبة للغرض من الارتباط.

أ٤٣. في بعض الظروف، يتم الاتفاق على شروط الارتباط وتنفيذ الإجراءات المتفق عليها على نحو متعاقب ومنفصل. وفي ظروف أخرى، يكون الاتفاق على شروط الارتباط وتنفيذ الإجراءات المتفق عليها عملية ذات طابع تكراري، حيث يتم الاتفاق على تغييرات في الإجراءات المتفق عليها مع التقدم في تنفيذ الارتباط استجابة للمعلومات الجديدة التي تظهر. وفي حالة الحاجة إلى تعديل الإجراءات التي سبق الاتفاق عليها، فإن الفقرة ٢٥ تتطلب أن يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على شروط الارتباط المعدلة. وقد تأخذ هذه الشروط المعدلة، على سبيل المثال، شكل خطاب ارتباط محدث أو ملحق لخطاب الارتباط القائم أو شكل آخر من أشكال الإقرار المكتوب.

الارتباطات المتكررة (راجع: الفقرة ٢٦)

أ٤٤. قد يتخذ المحاسب القانوني قراراً بعدم إرسال خطاب ارتباط جديد، أو أي شكل آخر من أشكال الاتفاق المكتوب، فيما يخص الارتباطات المتكررة. ومع ذلك، فقد تشير العوامل الآتية إلى أنه من المناسب تعديل شروط الارتباط أو تذكير الطرف القائم بالتكليف بشروط الارتباط القائمة:

- أي مؤشر على أن الطرف القائم بالتكليف يسيء فهم الغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها أو طبيعة الإجراءات المتفق عليها أو توقيتها أو مداها.
- أي شروط معدلة أو خاصة للارتباط، بما في ذلك أي تغييرات في الإجراءات التي سبق الاتفاق عليها.
- حدوث تغيير في المتطلبات النظامية أو التنظيمية أو التعاقدية التي تؤثر على الارتباط.
- حدوث تغيير في الإدارة أو المكلفين بالحوكمة لدى الطرف القائم بالتكليف.

تنفيذ الإجراءات المتفق عليها (راجع: الفقرة ٢٨)

أ٤٥. قد يتخذ المحاسب القانوني قراراً بطلب الحصول على إفادات مكتوبة في بعض الظروف، منها على سبيل المثال:

- إذا كانت الإجراءات المتفق عليها تنطوي على توجيه استفسارات، فقد يطلب المحاسب القانوني الحصول على إفادات مكتوبة بالردود التي تم تقديمها شفوياً.
- إذا لم يكن الطرف القائم بالتكليف هو الطرف المسؤول، فقد يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على إدراج طلبات للحصول على إفادات مكتوبة من الطرف المسؤول ضمن الإجراءات المتفق عليها.

استخدام عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٢٩)

أ٤٦. قد يكون استخدام عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني في صورة الاستعانة بخبير لمساعدة المحاسب القانوني فيما يلي:

- مناقشة الطرف القائم بالتكليف في الإجراءات التي سيتم تنفيذها. فعلى سبيل المثال، قد يقدم محام اقتراحات للمحاسب القانوني بشأن تصميم أحد الإجراءات للتعامل مع الجوانب القانونية في أحد العقود؛ أو
- تنفيذ إجراء أو أكثر من الإجراءات المتفق عليها. فعلى سبيل المثال، قد ينفذ خبير كيميائي أحد الإجراءات المتفق عليها مثل تحديد مستويات السمّية في عينة من الحبيبات.

أ٤٧. قد يكون الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني خبيراً خارجياً قام المحاسب القانوني بالتعاقد معه أو خبيراً داخلياً يُعد جزءاً من المكتب وبالتالي يخضع لنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب. وقد يعتمد المحاسب القانوني في الظروف الاعتيادية على نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، ما لم:

- يكن فهم المحاسب القانوني أو خبرته العملية تشير إلى أن سياسات أو إجراءات المكتب لن تتعامل بفاعلية مع طبيعة الارتباط وظروفه؛ أو
- تقتض المعلومات التي يقدمها المكتب أو أطراف أخرى عن فاعلية هذه السياسات أو الإجراءات غير ذلك.

ويختلف مدى ذلك الاعتماد تبعاً للظروف، وقد يؤثر على طبيعة إجراءات المحاسب القانوني، وتوقيتها ومداها، فيما يتعلق بأمور مثل:

- الكفاءات والقدرات، من خلال برامج التوظيف والتدريب.
- تقويم المحاسب القانوني لموضوعية الخبير الذي يستعين به.
- الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني.

ولا يحد مثل هذا الاعتماد من مسؤولية المحاسب القانوني عن الوفاء بمتطلبات هذا المعيار.

أ٤٨. في حالة قيام أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني بتنفيذ إجراء أو أكثر من الإجراءات المتفق عليها، فإن الاتفاق على طبيعة عمل ذلك الخبير ونطاق عمله وأهدافه، وفقاً لما تتطلبه الفقرة ٢٩(ب)، يتضمن طبيعة الإجراءات التي سينفذها الخبير وتوقيتها ومداها. وإضافة إلى الأمور التي تتطلبها الفقرة ٢٩(ب)، فقد يكون من المناسب أن يشمل الاتفاق بين المحاسب القانوني والخبير الذي يستعين به أموراً مثل ما يلي:

(أ) الأدوار والمسؤوليات المنوطة بكل من المحاسب القانوني وذلك الخبير؛

(ب) طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين المحاسب القانوني وذلك الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيتم تقديمه من قبل ذلك الخبير؛

(ج) ضرورة مراعاة الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني لمتطلبات السرية.

أ٤٩. قد تؤثر الأمور الواردة في الفقرة أ٤٧ على مستوى تفصيل الاتفاق بين المحاسب القانوني والخبير الذي يستعين به ومدى رسمية هذا الاتفاق، بما في ذلك ما إذا كان من المناسب أن يكون الاتفاق مكتوباً. ويكون الاتفاق بين المحاسب القانوني والخبير الخارجي الذي يستعين به في شكل خطاب ارتباط في الغالب.

أ٥٠. عندما يكون من المقرر استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني، فقد يكون من المناسب تنفيذ بعض الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ٢٩ في مرحلة قبول الارتباط أو الاستمرار فيه.

تقرير الإجراءات المتفق عليها (راجع: الفقرات ٣٠-٣٣)

أ٥١. يحتوي الملحق الثاني على أمثلة توضيحية لتقارير الإجراءات المتفق عليها.

الموضوع المُنفذ عليه الإجراءات المتفق عليها (راجع: الفقرة ٣٠(ج))

أ٥٢. عند الاقتضاء، وتجنباً لسوء الفهم، قد يود المحاسب القانوني توضيح أن تقرير الإجراءات المتفق عليها لا يمتد إلى معلومات بخلاف الموضوعات المنفذ عليها الإجراءات المتفق عليها. فعلى سبيل المثال، إذا تم تكليف المحاسب القانوني بتنفيذ الإجراءات المتفق عليها على المبالغ المستحقة التحصيل للمنشأة ومخزونها، فقد يود المحاسب القانوني أن يضيف عبارة تفيد بأن تقرير الإجراءات المتفق عليها يتعلق فقط بهذه المبالغ ولا يتعداها إلى القوائم المالية للمنشأة ككل.

الغرض من تقرير الإجراءات المتفق عليها (راجع: الفقرة ٣٠(د))

أ٥٣. إضافة إلى العبارة التي تتطلبها الفقرة ٣٠(د)، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقرير الإجراءات المتفق عليها موجه فقط للطرف القائم بالتكليف والمستخدمين المستهدفين. وبناءً على الأنظمة أو اللوائح في الدولة المعنية، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير الإجراءات المتفق عليها أو تقييد استخدامه. وفي بعض الدول، قد يمكن تقييد استخدام تقرير الإجراءات المتفق عليها، لكن دون إمكانية تقييد توزيعه. وفي دول أخرى، قد يمكن تقييد توزيع تقرير الإجراءات المتفق عليها، لكن دون إمكانية تقييد استخدامه.

أ٥٤. تشمل العوامل التي قد يأخذها المحاسب القانوني في الحسبان عند اتخاذ قراره بشأن ما إذا كان سيقوم بتقييد توزيع تقرير الإجراءات المتفق عليها أو تقييد استخدامه (إذا كان مسموحاً بذلك)، على سبيل المثال، ما يلي:

- ما إذا كان هناك ارتفاع في خطر سوء فهم المستخدمين الآخرين، بخلاف المستخدمين المستهدفين، للغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها أو سوء فهمهم للمكتشفات.
- ما إذا كانت الإجراءات المتفق عليها مصممة فقط لاستخدام المستخدمين الداخليين مثل الإدارة والمكلفين بالحوكمة لدى الطرف القائم بالتكليف.
- ما إذا كانت الإجراءات المتفق عليها أو المكتشفات تنطوي على معلومات سرية.

الإجراءات المتفق عليها والمكتشفات (راجع: الفقرتين ٣٠(ن)، ٣٠(س))

أ٥٥. إذا كان المحاسب القانوني غير قادر على وصف الإجراءات المتفق عليها أو المكتشفات دون تضمين معلومات سرية أو حساسة، فيمكن أن ينظر المحاسب القانوني فيما يلي:

- الحصول على استشارة داخلية (على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب ضمن الشبكة)؛ أو
- الحصول على استشارة خارجية (على سبيل المثال، من الهيئة المهنية المعنية أو من محاسب قانوني آخر)؛ أو
- الحصول على مشورة قانونية،

لفهم الآثار المهنية أو النظامية المترتبة على اتخاذ أي تصرف معين.

أ٥٦. قد توجد ظروف يكون فيها لحقيقة عدم تنفيذ الإجراءات التي سبق الاتفاق عليها، أو حقيقة تعديلها، أهمية لنظر المستخدمين المستهدفين في الإجراءات المتفق عليها والمكتشفات. فعلى سبيل المثال، قد تكون هذه هي الحال عندما تكون الإجراءات منصوصاً عليها في نظام أو لائحة. ففي مثل هذه الظروف، يمكن أن يحدد المحاسب القانوني، في تقرير الإجراءات المتفق عليها، الإجراءات التي تم الاتفاق عليها في الشروط الأصلية للارتباط ولكن لم يمكن تنفيذها أو تم تعديلها، وأسباب حدوث ذلك.

أ٥٧. يمكن أن يشير المحاسب القانوني في شروط الارتباط إلى تاريخ الاتفاق على الإجراءات المتفق عليها.

الإشارة إلى الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٣١)

أ٥٨. في بعض الظروف، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح الإشارة، في تقرير الإجراءات المتفق عليها، إلى الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني والذي قام بتنفيذ أي من الإجراءات المتفق عليها. فعلى سبيل المثال، قد تكون مثل هذه الإشارة مطلوبة لأغراض الشفافية في القطاع العام. وقد يرى المحاسب القانوني أيضاً أن ذلك مناسباً في ظروف أخرى، على سبيل المثال، عند الإشارة إلى الخبير الذي استعان به عند وصف الإجراءات المتفق عليها. ومع ذلك، فإن المحاسب القانوني يتحمل وحده المسؤولية عن المكتشفات المدرجة في تقرير الإجراءات المتفق عليها، ولا يحد من هذه المسؤولية استعانة المحاسب القانوني بأي من الخبراء. ولذلك، فإذا أشار تقرير الإجراءات المتفق عليها إلى خبير استعان به المحاسب القانوني، فمن المهم ألا يوحي التقرير بالحد من مسؤولية المحاسب القانوني بسبب الإشارة إلى ذلك الخبير.

تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها جنباً إلى جنب مع ارتباط آخر (راجع: الفقرة ٣٤)

أ٥٩. قد يُطلب من المحاسب القانوني تنفيذ ارتباطات أخرى إلى جانب ارتباط الإجراءات المتفق عليها، مثل تقديم توصيات بناءً على ارتباط الإجراءات المتفق عليها. وهذه الطلبات قد تأخذ شكل طلب واحد يتم تقديمه للمحاسب القانوني لتنفيذ الإجراءات المتفق عليها وتقديم التوصيات، وقد يتم النص على شروط الارتباطات المختلفة في خطاب ارتباط وحيد. وتجنباً لسوء الفهم، فإن الفقرة ٣٤ تتطلب تمييز تقرير الإجراءات المتفق عليها بشكل واضح عن التقارير الخاصة بالارتباطات الأخرى. فعلى سبيل المثال:

- قد يتم تقديم التوصيات في وثيقة منفصلة عن تقرير الإجراءات المتفق عليها؛ أو
- قد يتم تضمين التوصيات في وثيقة تحتوي على كل من تقرير الإجراءات المتفق عليها والتوصيات ولكن مع تمييز التوصيات بشكل واضح عن تقرير الإجراءات المتفق عليها، على سبيل المثال، عن طريق إدراج تقرير الإجراءات المتفق عليها والتوصيات في قسمين منفصلين ضمن الوثيقة.

التوثيق (راجع: الفقرة ٣٥)

أ٦٠. يمكن أن يتضمن توثيق طبيعة الإجراءات المتفق عليها المنفذة، وتوثيق توقيتها ومداها، تسجيل ما يلي، على سبيل المثال:

- تحديد خصائص الموضوع أو الموضوعات المنفَّذ عليها الإجراءات المتفق عليها. وسوف يتباين تحديد الخصائص بناءً على طبيعة الإجراءات المتفق عليها والموضوع أو الموضوعات المنفذ عليها الإجراءات المتفق عليها. فعلى سبيل المثال:
  - فيما يخص الإجراءات المنفذة على أوامر الشراء، قد يقوم المحاسب القانوني بتحديد المستندات التي تم اختيارها حسب تواريخها وأرقامها الفريدة.
  - فيما يخص الإجراءات التي تتطلب اختيار جميع البنود التي تزيد عن مبلغ معين من مجتمع عينة محدد، قد يسجل المحاسب القانوني نطاق الإجراءات ويحدد مجتمع العينة (على سبيل المثال، جميع قيود اليومية التي تزيد عن مبلغ معين في دفتر اليومية خلال فترة محددة أو جميع سجلات ساعات العمل التي تحتوي على ساعات مسجلة تزيد عن عدد معين خلال شهور محددة أو بند واحد كل عشرة بنود في قائمة معينة).
  - فيما يخص الإجراءات التي تتطلب الاستفسار من موظفين محددين، قد يسجل المحاسب القانوني تواريخ الاستفسارات وأسماء الموظفين ووظائفهم والاستفسارات المحددة التي تم طرحها عليهم.
  - فيما يخص إجراءات الملاحظة، قد يسجل المحاسب القانوني الآلية أو المسألة التي خضعت للملاحظة والأفراد ذوي الصلة ومسؤوليات كل منهم ومكان وتوقيت تنفيذ إجراء الملاحظة.

- من قاموا بتنفيذ الإجراءات المتفق عليها وتاريخ تنفيذ هذه الإجراءات.
- من قاموا بفحص الإجراءات المتفق عليها المنفذة، وتاريخ ومدى هذا الفحص.

الملحق الأول

(راجع: الفقرة أ٤٠)

مثال توضيحي لخطاب ارتباط بشأن إجراءات متفق عليها

فيما يلي مثال لخطاب ارتباط بشأن إجراءات متفق عليها يوضح المتطلبات والإرشادات ذات الصلة الواردة في هذا المعيار. وهذا الخطاب ليس ملزماً، وإنما المقصود أن يكون نموذجاً إرشادياً قد يتم استخدامه جنباً إلى جنب مع الاعتبارات الموضحة في هذا المعيار. وسيكون من اللازم تعديل الخطاب وفقاً للمتطلبات والظروف الخاصة بكل ارتباط لتنفيذ إجراءات متفق عليها. وقد تمت صياغة الخطاب للإشارة إلى ارتباط لتنفيذ إجراءات متفق عليها خلال فترة تقرير واحدة، وقد يحتاج الخطاب إلى التعديل إذا كان من المقصود أو من المتوقع تطبيقه على ارتباط متكرر كما هو موضح في هذا المعيار. وقد يكون من المناسب الحصول على مشورة قانونية لتحديد مناسبة أي خطاب مقترح.

إلى [الطرف القائم بالتكليف]

لقد طلبتم منا تنفيذ ارتباط إجراءات متفق عليها على شراء المنتجات [س]. ويهدف هذا الخطاب إلى تأكيد فهمنا لشروط وأهداف ارتباطنا وطبيعة وحدود الخدمات التي سنقوم بتقديمها. وسيتم تنفيذ ارتباطنا وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المُحدَّث) "ارتباطات الإجراءات المتفق عليها"، المعتمد في المملكة العربية السعودية. وعند تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها، سنلتزم بـ [يتم بيان المتطلبات المسلكية ذات الصلة]، التي لا تتطلب أن نكون مستقلين.

وينطوي ارتباط الإجراءات المتفق عليها الذي يتم تنفيذه بموجب معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المُحدَّث) على قيامنا بتنفيذ الإجراءات التي تم الاتفاق عليها معكم، وإبلاغكم بالمكتشفات في تقرير الإجراءات المتفق عليها. والمكتشفات هي النتائج الواقعية للإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها. وأنتم [وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى] تقرون بأن الإجراءات المتفق عليها مناسبة للغرض من الارتباط. ونحن لا نقدم أية إفادة بشأن مناسبة هذه الإجراءات. وسيتم تنفيذ هذا الارتباط على أساس أن [الطرف المسؤول] هو المسؤول عن الموضوع الذي ستنفذ عليه الإجراءات المتفق عليها. وهذا الارتباط لتنفيذ الإجراءات المتفق عليها لا يُعد ارتباط تأكيد. وبناءً عليه، فنحن لا نبدي أي رأي أو استنتاج تأكيد.

إن الإجراءات التي سنقوم بتنفيذها هي فقط لغرض مساعدتكم في تحديد ما إذا كان شراؤكم للمنتجات [س] يتسق مع سياستكم الخاصة بالمشتريات.[١٥] وبناءً عليه، فإن تقريرنا سيكون موجهاً لكم وقد لا يكون مناسباً لأي غرض آخر.

ولقد اتفقنا على تنفيذ الإجراءات الآتية، وتقديم تقرير لكم عن المكتشفات الناتجة عن عملنا:

- الحصول على قائمة من إدارة [الطرف القائم بالتكليف] بجميع العقود الموقعة بين [١ يناير ٢٠×١] و[٣١ ديسمبر ٢٠×١] فيما يخص المنتجات [س] ("القائمة") وتحديد جميع العقود التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال.
- فيما يخص كل عقد من العقود المحددة التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال ضمن القائمة، مقارنة العقد بوثائق المنافسات وتحديد ما إذا كان كل عقد قد خضع لعملية منافسة شارك فيها ٣ مقاولين على الأقل من "قائمة المقاولين المؤهلين" لدى [الطرف القائم بالتكليف].
- فيما يخص كل عقد من العقود المحددة التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال ضمن القائمة، مقارنة المبلغ واجب الدفع في كل عقد تم توقيعه بالمبلغ الذي دفعه في النهاية [الطرف القائم بالتكليف] إلى المقاول وتحديد ما إذا كان المبلغ المدفوع في النهاية هو نفسه المبلغ المتفق عليه في العقد.

ومن المقرر تنفيذ الإجراءات بين [التاريخ] و[التاريخ].

تقرير الإجراءات المتفق عليها

كجزء من ارتباطنا، سنقوم بإصدار تقريرنا الذي سيصف الإجراءات المتفق عليها ومكتشفات الإجراءات التي تم تنفيذها [يتم إضافة إشارة مناسبة للشكل والمحتوى المتوقع لتقرير الإجراءات المتفق عليها].

---

[١٥] في هذه الحالة، الطرف القائم بالتكليف هو أيضاً المستخدم المستهدف.

يُرجى التوقيع على هذا الخطاب وإعادة إرسال النسخة المرفقة منه للإشارة إلى إقراركم بالترتيبات الخاصة بارتباطنا، وموافقتكم عليها، بما في ذلك إقراركم وموافقتكم على تنفيذ الإجراءات المحددة التي اتفقنا عليها ومناسبتها للغرض من الارتباط.

[يتم إضافة أي معلومات أخرى، مثل الترتيبات المتعلقة بالأتعاب والفواتير وأي شروط أخرى خاصة، حسب مقتضى الحال.]

[اسم المكتب]

أقر به ووافق عليه بالنيابة عن [الطرف القائم بالتكليف]:

[التوقيع]

[الاسم والوظيفة]

[التاريخ]

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة أ٥١)

أمثلة توضيحية لتقارير الإجراءات المتفق عليها

المثال التوضيحي (١)

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير الإجراءات المتفق عليها، تم افتراض الظروف الآتية:

- الطرف القائم بالتكليف هو المخاطب بالتقرير وهو المستخدم المستهدف الوحيد. والطرف القائم بالتكليف ليس هو الطرف المسؤول. فعلى سبيل المثال، السلطة التنظيمية هي الطرف القائم بالتكليف والمستخدم المستهدف، والمنشأة التي تشرف عليها السلطة التنظيمية هي الطرف المسؤول.
- لم يتم اكتشاف أي استثناءات.
- لم يقم المحاسب القانوني بالتعاقد مع أي خبير لتنفيذ أي من الإجراءات المتفق عليها.
- لا يوجد أي قيد على استخدام التقرير أو توزيعه.
- لا توجد أي متطلبات للاستقلال يتعين على المحاسب القانوني الالتزام بها.
- تم الاتفاق مع الطرف القائم بالتكليف على تحديد مبلغ ١٠٠ ريال كحد أدنى كمّي للإبلاغ عن الاستثناءات في الإجراء الثالث.

تقرير الإجراءات المتفق عليها بشأن شراء المنتجات [س]

إلى [المخاطب بالتقرير]

الغرض من تقرير الإجراءات المتفق عليها

إن تقريرنا هو فقط لغرض مساعدة [الطرف القائم بالتكليف] في تحديد ما إذا كان شراؤه للمنتجات [س] يتسق مع سياساته الخاصة بالمشتريات، وقد لا يكون التقرير مناسباً لأي غرض آخر.

مسؤوليات الطرف القائم بالتكليف والطرف المسؤول

إن [الطرف القائم بالتكليف] قد أقر بأن الإجراءات المتفق عليها مناسبة للغرض من الارتباط.

و[الطرف المسؤول]، وفقاً لما حدده [الطرف القائم بالتكليف]، هو المسؤول عن الموضوع المُنفَّذ عليه الإجراءات المتفق عليها.

مسؤوليات المحاسب القانوني

لقد نفذنا ارتباط الإجراءات المتفق عليها وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المُحدَّث) "ارتباطات الإجراءات المتفق عليها"، المعتمد في المملكة العربية السعودية. وينطوي ارتباط الإجراءات المتفق عليها على قيامنا بتنفيذ الإجراءات التي تم الاتفاق عليها مع [الطرف القائم بالتكليف]، والتقرير له عن المكتشفات التي تُعد النتائج الواقعية للإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها. ونحن لا نقدم أية إفادة بشأن مناسبة الإجراءات المتفق عليها.

إن هذا الارتباط لتنفيذ الإجراءات المتفق عليها لا يُعد ارتباط تأكيد. وبناءً عليه، فنحن لا نبدي أي رأي أو استنتاج تأكيد.

وفي حالة ما إذا كنا قد قمنا بتنفيذ المزيد من الإجراءات، ربما كانت ستنمو إلى علمنا أمورٌ أخرى كنا سنقوم بالتقرير عنها.

سلوكيات وآداب المهنة وإدارة الجودة

لقد التزمنا بالمتطلبات المسلكية الواردة في [يتم بيان المتطلبات المسلكية ذات الصلة]. ولغرض تنفيذ هذا الارتباط، لا توجد متطلبات للاستقلال يتعين علينا الالتزام بها.

ويطبق مكتبنا معيار إدارة الجودة (١)، الذي يتطلب من المكتب تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، بما في ذلك سياسات أو إجراءات بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

الإجراءات والمكتشفات

لقد نفذنا الإجراءات المبيّنة أدناه، التي تم الاتفاق عليها مع [الطرف القائم بالتكليف]، على شراء المنتجات [س].

	الإجراءات	**المكتشفات**
١	الحصول على قائمة من إدارة [الطرف المسؤول] بجميع العقود الموقعة بين [١ يناير ٢٠×١] و[٣١ ديسمبر ٢٠×١] فيما يخص المنتجات [س] ("القائمة") وتحديد جميع العقود التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال.	لقد حصلنا من الإدارة على قائمة بجميع العقود فيما يخص المنتجات [س] التي تم توقيعها بين [١ يناير ٢٠×١] و[٣١ ديسمبر ٢٠×١]. ومن بين إجمالي العقود المدرجة في القائمة والبالغ عددها ١٢٥ عقداً، حددنا ٣٧ عقداً تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال.
٢	مقارنة كل عقد من العقود المحددة، التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال في القائمة، بوثائق المنافسات وتحديد ما إذا كان العقد قد خضع لعملية منافسة شارك فيها ٣ مقاولين على الأقل من "قائمة المقاولين المؤهلين" لدى [الطرف المسؤول].	لقد قمنا بإجراء فحص مادي لوثائق المنافسات المتعلقة بالعقود السبعة والثلاثين التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال. وتبيّن لنا أن جميع العقود السبعة والثلاثين قد خضعت لعملية منافسة شارك فيها ٣ مقاولين على الأقل من "قائمة المقاولين المؤهلين" لدى [الطرف المسؤول].
٣	فيما يخص كل عقد من العقود المحددة التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال في القائمة، مقارنة المبلغ واجب الدفع في كل عقد تم توقيعه بالمبلغ الذي دفعه في النهاية [الطرف المسؤول] إلى المقاول وتحديد ما إذا كان المبلغ المدفوع في النهاية يقع في حدود ١٠٠ ريال من المبلغ المتفق عليه في العقد.	لقد حصلنا على العقود الموقعة للسبعة وثلاثين عقداً التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال في القائمة، وقمنا بمقارنة المبالغ الواجبة الدفع في العقود بالمبالغ التي دفعها في النهاية [الطرف المسؤول] إلى المقاول. وتبيّن لنا أن المبالغ المدفوعة في النهاية تقع في حدود ١٠٠ ريال من المبالغ المتفق عليها في جميع العقود السبعة والثلاثين دون ملاحظة أي استثناءات.

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٢)

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير الإجراءات المتفق عليها، تم افتراض الظروف الآتية:

- الطرف القائم بالتكليف هو الطرف المسؤول. والمستخدم المستهدف، الذي هو غير الطرف القائم بالتكليف، هو أحد المخاطبين بالتقرير إضافة إلى الطرف القائم بالتكليف. فعلى سبيل المثال، السلطة التنظيمية هي المستخدم المستهدف والمنشأة التي تشرف عليها السلطة التنظيمية هي الطرف القائم بالتكليف والطرف المسؤول.
- تم اكتشاف استثناءات.
- تعاقد المحاسب القانوني مع خبير لتنفيذ أحد الإجراءات المتفق عليها وتوجد إشارة إلى ذلك الخبير في تقرير الإجراءات المتفق عليها.
- يوجد قيد على استخدام التقرير وتوزيعه.
- المحاسب القانوني هو مراجع القوائم المالية الخاصة بالطرف القائم بالتكليف (الذي هو أيضاً الطرف المسؤول).(*) وقد اتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على أن التزام المحاسب القانوني بمتطلبات الاستقلال المنطبقة على مراجعة القوائم المالية هو أمر مناسب فيما يخص الغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها. وقد اتفق المحاسب القانوني كذلك على أن يذكر ضمن شروط الارتباط الالتزام بمتطلبات الاستقلال المنطبقة على مراجعة القوائم المالية فيما يخص الغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها.
- أضاف المحاسب القانوني إشارة ضمن شروط الارتباط إلى تاريخ الاتفاق على الإجراءات المتفق عليها.

تقرير الإجراءات المتفق عليها بشأن شراء المنتجات [س]

إلى [المخاطبين بالتقرير]

الغرض من تقرير الإجراءات المتفق عليها والقيود على استخدامه وتوزيعه

إن تقريرنا هو فقط لغرض مساعدة [المستخدم المستهدف] في تحديد ما إذا كان شراء [الطرف القائم بالتكليف] للمنتجات [س] يتسق مع سياسات [المستخدم المستهدف] الخاصة بالمشتريات، وقد لا يكون التقرير مناسباً لأي غرض آخر. وهذا التقرير مقدم فقط لـ [الطرف القائم بالتكليف] و[المستخدم المستهدف] ولا ينبغي استخدامه من قبل، أو توزيعه على، أي أطراف أخرى.

مسؤوليات الطرف القائم بالتكليف

إن [الطرف القائم بالتكليف] قد أقر بأن الإجراءات المتفق عليها مناسبة للغرض من الارتباط.

و[الطرف القائم بالتكليف (الذي هو أيضاً الطرف المسؤول)] هو المسؤول عن الموضوع المُنفَّذ عليه الإجراءات المتفق عليها.

مسؤوليات المحاسب القانوني

لقد نفذنا ارتباط الإجراءات المتفق عليها وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المُحدَّث) "ارتباطات الإجراءات المتفق عليها"، المعتمد في المملكة العربية السعودية. وينطوي ارتباط الإجراءات المتفق عليها على قيامنا بتنفيذ الإجراءات التي تم الاتفاق عليها مع [الطرف القائم بالتكليف]، والتقرير له عن المكتشفات التي تُعد النتائج الواقعية للإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها. ونحن لا نقدم أية إفادة بشأن مناسبة الإجراءات المتفق عليها.

إن هذا الارتباط لتنفيذ الإجراءات المتفق عليها لا يُعد ارتباط تأكيد. وبناءً عليه، فنحن لا نبدي أي رأي أو استنتاج تأكيد.

وفي حالة ما إذا كنا قد قمنا بتنفيذ المزيد من الإجراءات، ربما كانت ستنمو إلى علمنا أمورٌ أخرى كنا سنقوم بالتقرير عنها.

---

* يرجى قراءة المثال في سياق متطلبات الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المعتمد في المملكة العربية السعودية فيما يتعلق بالجمع بين الخدمات.

سلوكيات وآداب المهنة وإدارة الجودة

لقد التزمنا بالمتطلبات المسلكية الواردة في [يتم بيان المتطلبات المسلكية ذات الصلة] ومتطلبات الاستقلال وفقاً لـ [يتم بيان متطلبات الاستقلال ذات الصلة].[١٦]

ويطبق مكتبنا معيار إدارة الجودة (١)، الذي يتطلب من المكتب تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، بما في ذلك سياسات أو إجراءات بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

الإجراءات والمكتشفات

لقد نفذنا الإجراءات المبيّنة أدناه، التي تم الاتفاق عليها مع [الطرف القائم بالتكليف] في شروط الارتباط المؤرخة [التاريخ]، على شراء المنتجات [س].

	الإجراءات	المكتشفات
١	الحصول على قائمة من إدارة [الطرف القائم بالتكليف] بجميع العقود الموقعة بين [١ يناير ٢٠×١] و[٣١ ديسمبر ٢٠×١] فيما يخص المنتجات [س] ("القائمة") وتحديد جميع العقود التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال.	لقد حصلنا من الإدارة على قائمة بجميع العقود فيما يخص المنتجات [س] التي تم توقيعها بين [١ يناير ٢٠×١] و[٣١ ديسمبر ٢٠×١]. ومن بين إجمالي العقود المدرجة في القائمة والبالغ عددها ١٢٥ عقداً، حددنا ٣٧ عقداً تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال.
٢	مقارنة كل عقد من العقود المحددة، التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال في القائمة، بوثائق المنافسات وتحديد ما إذا كان العقد قد خضع لعملية منافسة شارك فيها ٣ مقاولين على الأقل من "قائمة المقاولين المؤهلين" لدى [الطرف القائم بالتكليف]. وفيما يخص وثائق المنافسات التي تم تقديمها باللغة [لغة أجنبية]، ترجمة هذه الوثائق بمساعدة مترجم تعاقد معه المحاسب القانوني قبل تنفيذ المقارنة.	لقد قمنا بإجراء فحص مادي لوثائق المنافسات المتعلقة بالعقود السبعة والثلاثين التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال. ومن بين وثائق المنافسات المتعلقة بالعقود السبعة والثلاثين، تم تقديم ٥ وثائق باللغة [لغة أجنبية]. وقد تعاقدنا مع مترجم لمساعدتنا في ترجمة هذه الوثائق الخمسة. وتبيّن لنا أن ٣٦ عقداً، من بين ٣٧ عقداً، قد خضعت لعملية منافسة شارك فيها ٣ مقاولين على الأقل من "قائمة المقاولين المؤهلين" لدى [الطرف القائم بالتكليف]. وتبيّن لنا وجود عقد واحد بقيمة ٦٥٠٠٠ ريال لم يخضع للمنافسة. وقد أفادتنا الإدارة بأن السبب في عدم خضوع هذا العقد للمنافسة هو الحاجة الملحة للوفاء بالموعد النهائي المتعاقد عليه. وإن التعاقد مع المترجم لمساعدتنا في ترجمة وثائق المنافسة لا يحد من مسؤوليتنا عن تنفيذ الإجراءات والتقرير عن المكتشفات.

[١٦] على سبيل المثال، إذا كان الميثاق الدولي هو المتطلبات المسلكية ذات الصلة والجزء ٤أ من الميثاق هو متطلبات الاستقلال ذات الصلة، فيمكن صياغة هذه الجملة كما يلي: "لقد التزمنا بالمتطلبات المسلكية للميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) ومتطلبات الاستقلال الواردة في الجزء ٤أ من الميثاق".

	الإجراءات	المكتشفات
٣	فيما يخص كل عقد من العقود المحددة التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال في القائمة، مقارنة المبلغ واجب الدفع في كل عقد تم توقيعه بالمبلغ الذي دفعه في النهاية [الطرف القائم بالتكليف] إلى المورد وتحديد ما إذا كان المبلغ المدفوع في النهاية هو نفسه المبلغ المتفق عليه في العقد.	لقد حصلنا على العقود الموقعة للسبعة وثلاثين عقداً التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال في القائمة، وقمنا بمقارنة المبالغ الواجبة الدفع في العقود بالمبالغ التي دفعها في النهاية [الطرف القائم بالتكليف] إلى المورد. وتبيّن لنا أن المبالغ الواجبة الدفع في العقود الموقعة تختلف عن المبالغ التي دفعها في النهاية [الطرف القائم بالتكليف] فيما يخص ٢٦ عقداً من إجمالي العقود السبعة والثلاثين. وفي جميع هذه الحالات، أفادتنا الإدارة بأن الاختلاف في المبالغ كان لاستيعاب الزيادة بنسبة ١% في معدل ضريبة المبيعات في دولة [اسم الدولة] والتي أصبحت سارية اعتباراً من شهر سبتمبر ٢٠×١.

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠): ارتباطات التجميع

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠)

ارتباطات التجميع

(يسري هذا المعيار على ارتباطات التجميع المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١-٤
ارتباط التجميع	٥-١٠
نطاق اختصاص هذا المعيار	١١-١٤
تاريخ السريان	١٥
الأهداف	١٦
التعريفات	١٧
المتطلبات	
القيام بارتباط التجميع وفقاً لهذا المعيار	١٨-٢٠
المتطلبات المسلكية	٢١
الحكم المهني	٢٢
إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباطات التجميع	٢٣
قبول الارتباط والاستمرار فيه	٢٤-٢٦
الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة	٢٧
تنفيذ الارتباط	٢٨-٣٧
التوثيق	٣٨
تقرير المحاسب القانوني	٣٩-٤١
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
نطاق هذا المعيار	أ١-أ١١
ارتباط التجميع	أ١٢-أ١٨
المتطلبات المسلكية	أ١٩-أ٢٦
الحكم المهني	أ٢٧-أ٢٩
إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباطات التجميع	أ٣٠-أ٣٢
قبول الارتباط والاستمرار فيه	أ٣٣-أ٤٥
الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة	أ٤٦-أ٤٧

تنفيذ الارتباط أ٤٨-أ٥٨

التوثيق أ٥٩-أ٦١

تقرير المحاسب القانوني أ٦٢-أ٦٩

الملحق الأول: خطاب ارتباط توضيحي لارتباط تجميع

الملحق الثاني: مثال توضيحي لتقارير تجميع المحاسب القانوني

ينبغي قراءة المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) *"ارتباطات التجميع"* جنباً إلى جنب مع *التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة*.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المحاسب القانوني عندما يتم تكليفه لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية التاريخية دون الوصول إلى أي تأكيد بشأن تلك المعلومات، ولإعداد تقرير عن الارتباط وفقاً لهذا المعيار. (راجع: الفقرتين أ١، أ٢)

٢. ينطبق هذا المعيار على ارتباطات التجميع للمعلومات المالية التاريخية. ويمكن تطبيقه، بعد تكييفه حسب الضرورة، على ارتباطات التجميع للمعلومات المالية الأخرى بخلاف المعلومات المالية التاريخية، وعلى ارتباطات التجميع للمعلومات غير المالية. وفيما يلي فإن الإشارة إلى "المعلومات المالية" تعني "المعلومات المالية التاريخية". (راجع: الفقرتين أ٣، أ٤)

٣. عندما تطلب الإدارة من المحاسب القانوني مساعدتها في إعداد وعرض المعلومات المالية، فقد يتطلب الأمر إيلاء اهتمام مناسب لما إذا كان ينبغي القيام بالارتباط وفقاً لهذا المعيار. ومن بين العوامل التي قد تشير إلى أنه قد يكون من المناسب تطبيق هذا المعيار، بما في ذلك إعداد التقارير بموجب هذا المعيار، ما إذا كانت:

- المعلومات المالية مطلوبة بموجب أحكام نظام أو لائحة منطبقة، وما إذا كانت مطلوبة لتقديمها للعموم.
- الأطراف الخارجية الأخرى بخلاف المستخدمين المستهدفين للمعلومات المالية المجمعة من المرجح أن تُقرن اسم المحاسب القانوني بالمعلومات المالية، وكان هناك خطر باحتمال إساءة فهم مستوى مشاركة المحاسب القانوني في المعلومات، ومثال ذلك:
  - إذا كان الغرض من المعلومات المالية هو استخدامها من قبل أطراف أخرى بخلاف الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، أو قد يتم تقديمها إلى، أو الحصول عليها من، أطراف أخرى بخلاف المستخدمين المستهدفين للمعلومات؛
  - إذا تم ذكر اسم المحاسب القانوني مع المعلومات المالية. (راجع: الفقرة أ٥)

العلاقة بمعيار إدارة الجودة (١)[١]

٤. يُعد نظام إدارة الجودة والسياسات أو الإجراءات من مسؤوليات المكتب. وينطبق معيار إدارة الجودة (١) على المكاتب فيما يتعلق بارتباطات التجميع الخاصة بالمكتب.[٢] وتنبني أحكام هذا المعيار المتعلقة بإدارة الجودة على مستوى كل ارتباط من ارتباطات التجميع على افتراض أساس بأن المكتب يخضع لمعيار إدارة الجودة (١) أو لمتطلبات مساوية على الأقل لمتطلبات ذلك المعيار. (راجع: الفقرات أ٦–أ١١)

ارتباط التجميع

٥. قد تطلب الإدارة من محاسب مهني في الممارسة العامة أن يساعدها في إعداد وعرض المعلومات المالية للمنشأة. وتنشأ القيمة التي يمثلها تنفيذ ارتباط التجميع وفقاً لهذا المعيار لمستخدمي المعلومات المالية من تطبيق الخبرة المهنية للمحاسب القانوني في مجال المحاسبة والتقرير المالي والالتزام بالمعايير المهنية، بما في ذلك المتطلبات المسلكية ذات الصلة، والإعلان الواضح عن طبيعة ومدى مشاركة المحاسب القانوني في المعلومات المالية المجمعة. (راجع: الفقرات أ١٢–أ١٥)

٦. نظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإن ارتباط التجميع لا يتطلب من المحاسب القانوني التحقق من دقة أو اكتمال المعلومات المقدمة من الإدارة لأغراض التجميع، كما لا يتطلب منه جمع الأدلة لإبداء رأي مراجعة أو استنتاج فحص في إعداد المعلومات المالية.

٧. تظل الإدارة هي المسؤولة عن المعلومات المالية وأساس إعدادها وعرضها. وتتضمن تلك المسؤولية تطبيق الإدارة للاجتهادات المطلوبة لإعداد وعرض المعلومات المالية، بما في ذلك اختيار السياسات المحاسبية المناسبة وتطبيقها، وإذا لزم الأمر، إجراء تقديرات محاسبية معقولة. (راجع: الفقرتين أ١٢، أ١٣)

٨. لا يفرض هذا المعيار مسؤوليات على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة ولا يلغي الأنظمة واللوائح التي تنظم مسؤولياتهم. والارتباط المنفذ وفقاً لهذا المعيار يتم إجراؤه على افتراض أساس بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد وافقوا على مسؤوليات معينة تُعد ضرورية لتنفيذ ارتباطات التجميع. (راجع: الفقرتين أ١٢، أ١٣)

---

[١] معيار إدارة الجودة (١) "إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

[٢] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٥

٩. قد تكون المعلومات المالية موضوع ارتباط التجميع مطلوبة لأغراض متنوعة من بينها:

(أ) الالتزام بمتطلبات التقرير المالي الدورية الإلزامية المحددة في نظام أو لائحة؛

(ب) لأغراض لا تتعلق بالتقرير المالي الإلزامي بموجب نظام أو لائحة ذات صلة، بما في ذلك على سبيل المثال:

- للإدارة أو المكلفين بالحوكمة، مع إعداد المعلومات المالية على أساس مناسب لأغراضهم الخاصة (مثل إعداد المعلومات المالية للاستخدام الداخلي).
- لأغراض التقرير المالي الدوري المعد لأطراف خارجية بموجب عقد أو شكل آخر من أشكال الاتفاق (مثل المعلومات المالية المقدمة لجهة تمويل لدعم توفير منحة أو استمرارها).
- لأغراض المعاملات، عل سبيل المثال لدعم معاملة تنطوي على تغييرات في هيكل ملكية المنشأة أو هيكلها التمويلي (مثل الاندماج أو الاستحواذ).

١٠. يمكن استخدم أطر تقرير مالي مختلفة لإعداد وعرض المعلومات المالية، تتراوح من استخدام أساس محاسبي بسيط خاص بالمنشأة، إلى استخدام معايير موضوعة للتقرير المالي. ويعتمد إطار التقرير المالي الذي تقره الإدارة لإعداد وعرض المعلومات المالية على طبيعة المنشأة والاستخدام المستهدف للمعلومات. (راجع: الفقرات أ١٦–أ١٨)

نطاق اختصاص هذا المعيار

١١. يحتوي هذا المعيار على أهداف المحاسب القانوني عند اتباع معيار الخدمات ذات العلاقة، وهذه الأهداف توفر السياق الذي وضعت فيه متطلبات المعيار، والمراد منها هو مساعدة المحاسب القانوني على فهم ما يلزم تنفيذه في ارتباطات التجميع.

١٢. يحتوي هذا المعيار على متطلبات مُعبَّر عنها بكلمة "يجب"، وتهدف إلى تمكين المحاسب القانوني من الوفاء بالأهداف الموضوعة.

١٣. بالإضافة إلى ذلك، يحتوي هذا المعيار على مقدمة وتعريفات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية، توفر سياقاً ذا صلة بالفهم السليم للمعيار.

١٤. تقدم المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى شرحاً إضافياً للمتطلبات وإرشادات لتنفيذها. وفي حين أن مثل هذه الإرشادات لا تفرض في حد ذاتها متطلباً، إلا أنها تُعد ذات صلة بالتطبيق الصحيح للمتطلبات. وقد توفر أيضاً المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى معلومات عامة تتعلق بالأمور التي تم تناولها في هذا المعيار، وتساعد في تطبيق المتطلبات.

تاريخ السريان

١٥. يسري هذا المعيار على ارتباطات التجميع المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

١٦. تتمثل أهداف المحاسب القانوني عند تنفيذ ارتباط تجميع بموجب هذا المعيار فيما يلي:

(أ) تطبيق الخبرات المحاسبية وخبرات التقرير المالي لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية وفقاً لإطار تقرير مالي منطبق استناداً إلى المعلومات المقدمة من الإدارة؛

(ب) إعداد تقرير وفقاً لمتطلبات هذا المعيار.

التعريفات

١٧. يتضمن مسرد المصطلحات[٣] (المسرد) المصطلحات المعرَّفة في هذا المعيار ويتضمن كذلك شرحاً للمصطلحات الأخرى الموجودة في هذا المعيار، للمساعدة في اتساق التفسير. ويكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي لأغراض هذا المعيار:

[٣] مسرد مصطلحات المعايير الدولية الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد في كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة (الكتاب)، الذي نشره الاتحاد الدولي للمحاسبين واعتمدته الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين

(أ) *إطار التقرير المالي المنطبق*: إطار التقرير المالي الذي تقره الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لإعداد المعلومات المالية والذي يكون مقبولاً في ضوء طبيعة المنشأة والهدف من المعلومات المالية، أو هو ذلك الإطار الذي تفرضه الأنظمة أو اللوائح. (راجع: الفقرات أ٣٥–أ٣٧)

(ب) *ارتباط التجميع*: ارتباط يطبق فيه المحاسب القانوني الخبرات المحاسبية وخبرات التقرير المالي لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية للمنشأة وفقاً لإطار تقرير مالي منطبق، ويقوم فيه بإعداد التقارير وفقاً لمتطلبات هذا المعيار. وفي جميع فقرات هذا المعيار، تُستخدم الكلمات "يجمّع" و"تجميع" و"مُجمَّعة" في هذا السياق.

(ج) *الشريك المسؤول عن الارتباط*: الشريك أو فرد آخر يعينه المكتب ليكون مسؤولاً عن الارتباط وتنفيذه، وعن تقرير التجميع الذي يصدر من خلال المكتب، وتكون له -إذا تطلب الأمر- الصلاحية المناسبة من جهة مهنية أو نظامية أو تنظيمية.(*)

(د) *فريق الارتباط*: جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون الارتباط، وأي أفراد آخرين ينفذون الإجراءات على الارتباط باستثناء الخبراء الخارجيين الذين يستعين بهم المحاسب القانوني الذين يتم تكليفهم من قبل المكتب أو مكتب ضمن الشبكة.

(هـ) *التحريف*: اختلاف بين مبلغ بند من البنود المقرر عنها في المعلومات 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.

وعندما تكون المعلومات المالية معدة طبقاً لإطار عرض عادل، فإن التحريفات تشمل أيضاً التعديلات في المبالغ أو التصنيفات أو العرض أو الإفصاحات التي تُعد، حسب حكم المراجع، ضرورية لعرض المعلومات المالية بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، أو حتى تعطي المعلومات المالية صورة حقيقية وعادلة.(**)

(و) *المحاسب القانوني*: محاسب مهني في الممارسة العامة يؤدي ارتباط التجميع. ويشمل المصطلح الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرين أو المكتب، حسب مقتضى الحال. وفي المواطن التي يهدف فيها هذا المعيار صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، يُستخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المحاسب القانوني". ويُقرأ مصطلحا "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"المكتب" على أنهما يشيران إلى ما يعادلهما في القطاع العام، عند الاقتضاء.

(ز) *المتطلبات المسلكية ذات الصلة*: مبادئ سلوك وآداب المهنة والمتطلبات المسلكية التي تنطبق على فريق الارتباط عند قيامه بتنفيذ ارتباطات التجميع. وتتألف المتطلبات المسلكية ذات الصلة عادةً من نصوص الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة)، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.(***) (راجع: الفقرة أ٢١)

المتطلبات

القيام بارتباط التجميع وفقاً لهذا المعيار

١٨. يجب أن يتوفر لدى المحاسب القانوني فهم لنص هذا المعيار بكامله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح.

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة

١٩. يجب على المحاسب القانوني أن يلتزم بكل متطلب وارد في هذا المعيار إلا في حال وجود متطلب خاص ليست له صلة بارتباط التجميع، على سبيل المثال في حالة عدم احتواء الارتباط على الظروف التي يتناولها المتطلب.

---

* لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات المحاسبة والمراجعة بشكل عام.

** تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإن العبارة التي سيتم استخدامها في نماذج تقارير المراجع المستقل هي: وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة، تعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]. (انظر معيار ٧٠٠، الفقرة ٢٥).

*** يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

٢٠. لا يجوز للمحاسب القانوني الإفادة بأنه ملتزم بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بجميع متطلبات هذا المعيار ذات الصلة بارتباط التجميع.

المتطلبات المسلكية

٢١. يجب على المحاسب القانوني الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة. (راجع: الفقرات أ١٩–أ٢٦)

الحكم المهني

٢٢. يجب على المحاسب القانوني ممارسة الحكم المهني عند القيام بارتباط التجميع. (راجع: الفقرات أ٢٧–أ٢٩)

إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباطات التجميع

٢٣. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية العامة عمّا يلي:

(أ) إدارة الجودة وتحقيقها في كل ارتباط من ارتباطات التجميع التي تُسند إليه والمشاركة فيها بصورة كافية ومناسبة طوال مدتها؛

(ب) تنفيذ الارتباط وفقاً لسياسات أو إجراءات إدارة الجودة في المكتب، وذلك عن طريق: (راجع: الفقرة أ٣٠)

(١) اتباع سياسات أو إجراءات المكتب بشأن قبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات التجميع، والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات؛ (راجع: الفقرة أ٣١)

(٢) التحقق من تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط في الوقت المناسب لتنفيذ الارتباط، مع الأخذ في الحسبان طبيعة الارتباط وظروفه، وسياسات أو إجراءات المكتب، وأي تغيرات قد تنشأ أثناء الارتباط؛

(٣) الاطمئنان إلى أن فريق الارتباط يحظى مجتمعاً بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ ارتباط التجميع؛

(٤) الانتباه لما يشير إلى مخالفة أعضاء فريق الارتباط للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، وتحديد التصرف المناسب إذا نما إلى علم الشريك المسؤول عن الارتباط ما يشير إلى أن أعضاء فريق الارتباط قد خالفوا المتطلبات المسلكية ذات الصلة؛ (راجع: الفقرة أ٣٢)

(٥) توجيه أعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم، وفحص عملهم، وتنفيذ الارتباط وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(٦) تحمل المسؤولية عن جمع الوثائق الخاصة بالتوثيق المناسب لأعمال الارتباط، والاحتفاظ بها والحفاظ عليها بشكل مناسب؛

(٧) عند ضرورة إجراء فحص لجودة الارتباط وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١) أو سياسات أو إجراءات المكتب، عدم تأريخ التقرير إلى حين الانتهاء من فحص جودة الارتباط.[٤]

قبول الارتباط والاستمرار فيه

استمرار العلاقات مع العملاء وقبول الارتباط والاتفاق على شروط الارتباط

٢٤. لا يجوز للمحاسب القانوني قبول الارتباط ما لم يكن قد اتفق على شروط الارتباط مع الإدارة، والطرف القائم بالتكليف إن كان مختلفاً، بما في ذلك الاتفاق على ما يلي:

(أ) الاستخدام والتوزيع المستهدفين للمعلومات المالية وأي قيود على الاستخدام أو التوزيع إن وجدت؛ (راجع: الفقرات أ٢٠، أ٣٣، أ٣٤، أ٣٧، أ٣٨)

(ب) تحديد إطار التقرير المالي المنطبق؛ (راجع: الفقرات أ٢٠، أ٣٥–أ٣٨)

(ج) هدف ونطاق ارتباط التجميع؛ (راجع: الفقرة أ٢٠)

[٤] معيار إدارة الجودة (٢) "فحوصات جودة الارتباطات"

(د) مسؤوليات المحاسب القانوني، بما في ذلك متطلب الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة؛ (راجع: الفقرة أ٢٠)

(هـ) مسؤوليات الإدارة عن: (راجع: الفقرات أ٣٩–أ٤١)

(١) المعلومات المالية وعن إعدادها وعرضها، وفقاً لإطار تقرير مالي مقبول في ضوء الاستخدام المستهدف للمعلومات المالية والمستخدمين المستهدفين؛

(٢) دقة واكتمال السجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى المقدمة من الإدارة لأغراض ارتباط التجميع؛

(٣) الاجتهادات اللازمة لإعداد وعرض المعلومات المالية، بما في ذلك الاجتهادات التي قد يقدم المحاسب القانوني المساعدة بشأنها أثناء ارتباط التجميع؛ (راجع: الفقرة أ٢٧)

(و) الشكل والمحتوى المتوقعين لتقرير المحاسب القانوني.

٢٥. يجب أن يُسجل المحاسب القانوني شروط الارتباط المتفق عليها في خطاب ارتباط أو شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب قبل تنفيذ الارتباط. (راجع: الفقرات أ٤٢-أ٤٤)

الارتباطات المتكررة

٢٦. في ارتباطات التجميع المتكررة، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت الظروف، بما في ذلك التغيرات في أحكام المكتب بشأن العلاقات مع العملاء أو الارتباطات، تتطلب إعادة النظر في شروط الارتباط وما إذا كانت هناك حاجة إلى تذكير الإدارة بشروط الارتباط القائمة. (راجع: الفقرة أ٤٥)

الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة

٢٧. يجب على المحاسب القانوني إبلاغ الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، في الوقت المناسب خلال سير ارتباط التجميع، بجميع الأمور المتعلقة بارتباط التجميع التي لها، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرتين أ٤٦، أ٤٧)

تنفيذ الارتباط

فهم المحاسب القانوني

٢٨. يجب على المحاسب القانوني التوصل إلى فهم للأمور الآتية بشكل يكفي لتمكينه من تنفيذ ارتباط التجميع: (راجع: الفقرات أ٤٨–أ٥٠)

(أ) أعمال المنشأة وعملياتها، بما في ذلك النظام المحاسبي والسجلات المحاسبية للمنشأة؛

(ب) إطار التقرير المالي المنطبق بما في ذلك تطبيقه في صناعة المنشأة.

تجميع المعلومات المالية

٢٩. يجب على المحاسب القانوني تجميع المعلومات المالية باستخدام السجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى، بما في ذلك الاجتهادات المهمة، التي تقدمها الإدارة.

٣٠. يجب على المحاسب القانوني أن يُناقش مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، تلك الاجتهادات المهمة، التي قدم المحاسب القانوني بشأنها المساعدة أثناء تجميع المعلومات المالية. (راجع: الفقرة أ٥١)

٣١. قبل الانتهاء من ارتباط التجميع، يجب على المحاسب القانوني قراءة المعلومات المالية المجمعة في ضوء فهمه لأعمال المنشأة وعملياتها وفي ضوء إطار التقرير المالي المنطبق. (راجع: الفقرة أ٥٢)

٣٢. إذا علم المحاسب القانوني أثناء ارتباط التجميع بعدم اكتمال أو عدم دقة السجلات أو المستندات أو التوضيحات أو المعلومات الأخرى، بما في ذلك الاجتهادات المهمة، المقدمة من الإدارة لإنجاز الارتباط، أو لم يكن راضياً عنها لأي سبب آخر، فيجب على المحاسب القانوني لفت انتباه الإدارة لذلك وطلب الحصول على المعلومات الإضافية أو المصححة.

٣٣. في حالة عدم قدرة المحاسب القانوني على إنجاز الارتباط بسبب فشل الإدارة في توفير السجلات أو المستندات أو التوضيحات أو المعلومات الأخرى، بما في ذلك الاجتهادات المهمة، بالشكل المطلوب، فيجب على المحاسب القانوني الانسحاب من الارتباط، وإبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة بأسباب الانسحاب. (راجع: الفقرة أ٥٨)

٣٤. إذا علم المحاسب القانوني أثناء الارتباط بأن:

(أ) المعلومات المالية المجمعة لا تشير إلى إطار التقرير المالي المنطبق أو تصفه بشكلٍ كافٍ؛ أو (راجع: الفقرة أ٥٣)

(ب) ثمة تعديلات يلزم إدخالها على المعلومات المالية المجمعة حتى لا تكون المعلومات المالية مُحرّفة بشكلٍ جوهري؛ أو (راجع: الفقرات أ٥٤–أ٥٦)

(ج) المعلومات المالية المجمعة مضللة لأي سبب آخر، (راجع: الفقرة أ٥٧)

فيجب على المحاسب القانوني أن يقترح على الإدارة التعديلات المناسبة.

٣٥. إذا رفضت الإدارة، أو لم تسمح للمحاسب القانوني بإدخال التعديلات المقترحة على المعلومات المالية المجمعة، فيجب على المحاسب القانوني الانسحاب من الارتباط وإبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة بأسباب الانسحاب. (راجع: الفقرة أ٥٨)

٣٦. إذا كان الانسحاب من الارتباط غير ممكن، يجب على المحاسب القانوني أن يحدد المسؤوليات المهنية والنظامية المنطبقة في ظل الظروف القائمة.

٣٧. يجب على المحاسب القانوني أن يحصل على إقرار من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بتحملهم للمسؤولية عن النسخة النهائية من المعلومات المالية المجمعة. (راجع: الفقرة أ٦٨)

التوثيق

٣٨. يجب على المحاسب القانوني أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال الارتباط ما يلي: (راجع: الفقرات أ٥٩–أ٦١)

(أ) الأمور المهمة الناشئة أثناء ارتباط التجميع وكيفية تعامل المحاسب القانوني مع تلك الأمور؛

(ب) سجل يوضح كيف أن المعلومات المالية المجمعة تتطابق مع السجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى التي تستند إليها المقدمة من الإدارة؛

(ج) النسخة النهائية من المعلومات المالية المجمعة التي أقرت الإدارة أو المُكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بمسؤوليتهم عنها، وتقرير المحاسب القانوني. (راجع: الفقرة أ٦٨)

تقرير المحاسب القانوني

٣٩. يتمثل أحد الأغراض المهمة من تقرير المحاسب القانوني في الإبلاغ بشكل واضح عن طبيعة ارتباط التجميع ودور المحاسب القانوني ومسؤولياته في ذلك الارتباط. ولا يعد تقرير المحاسب القانوني وسيلة لإبداء رأي أو استنتاج في المعلومات المالية بأي شكل من الأشكال.

٤٠. يجب أن يكون تقرير المحاسب القانوني الصادر لارتباط التجميع في صورة كتابية، ويجب أن يحتوي على العناصر الآتية: (راجع: الفقرات أ٦٢، أ٦٣، أ٧٠)

(أ) عنوان التقرير؛

(ب) المخاطب بالتقرير، وفقاً لما تتطلبه شروط الارتباط؛ (راجع: الفقرة أ٦٤)

(ج) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني قد قام بتجميع المعلومات المالية استناداً إلى المعلومات المُقدمة من الإدارة؛

(د) وصف لمسؤوليات الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، فيما يتعلق بارتباط التجميع وفيما يتعلق بالمعلومات المالية؛

(هـ) تحديد إطار التقرير المالي المنطبق؛ وفي حال استخدام إطار تقرير مالي ذي غرض خاص، يحتوي التقرير على وصف أو إشارة لوصف إطار التقرير المالي ذي الغرض الخاص في المعلومات المالية؛

(و) تحديد المعلومات المالية، بما في ذلك عنوان كل عنصر من عناصر المعلومات المالية، إذا كانت المعلومات المالية تتضمن أكثر من عنصر واحد، بالإضافة إلى تاريخ المعلومات المالية أو الفترة التي تتعلق بها؛

(ز) وصف لمسؤوليات المحاسب القانوني في تجميع المعلومات المالية، بما في ذلك أن الارتباط تم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار، وأن المحاسب القانوني قد التزم بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة؛

(ح) وصف لما يستلزمه تنفيذ ارتباط التجميع وفقاً لهذا المعيار؛

(ط) توضيحات لما يلي:

(١) نظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإن المحاسب القانوني غير مطالب بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات المقدمة من الإدارة لأغراض التجميع؛

(٢) وبناءً عليه، فإن المحاسب القانوني لا يُبدي أي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كانت المعلومات المالية مُعدة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

(ي) في حال إعداد المعلومات المالية باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض خاص، يحتوي التقرير على فقرة توضيحية: (راجع: الفقرات أ٦٥–أ٦٧)

(١) تبين الغرض الذي تم من أجله إعداد المعلومات المالية، وإذا لزم الأمر، تحدد المستخدمين المستهدفين، أو تحتوي على إشارة للإيضاح المرفق بالمعلومات المالية الذي يفصح عن هذه المعلومات؛

(٢) تلفت انتباه قراء التقرير إلى حقيقة أن المعلومات المالية معدة وفقاً لإطار ذي غرض خاص، ونتيجة لذلك، فإن المعلومات قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى؛

(ك) تاريخ تقرير المحاسب القانوني؛

(ل) توقيع المحاسب القانوني؛

(م) عنوان المحاسب القانوني.

٤١. يجب على المحاسب القانوني أن يؤرخ التقرير بالتاريخ الذي أنجز فيه ارتباط التجميع وفقاً لهذا المعيار. (راجع: الفقرة أ٦٨)

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار

اعتبارات عامة (راجع: الفقرة ١)

أ١. في ارتباط التجميع، عندما يكون الطرف القائم بالتكليف شخصاً آخر بخلاف الإدارة أو المكلفين بالحوكمة في المنشأة، يمكن تطبيق هذا المعيار بعد تكييفه حسب الحاجة.

أ٢. قد تأخذ مشاركة المحاسب القانوني في الخدمات أو الأنشطة في سياق مساعدة إدارة المنشأة في إعداد وعرض القوائم المالية للمنشأة عدة أشكالٍ مختلفة. وعندما يتم تكليف المحاسب القانوني بتقديم تلك الخدمات أو الأنشطة للمنشأة وفقاً لهذا المعيار، فإن اقتران اسم المحاسب القانوني بالمعلومات المالية يتضح من خلال تقرير المحاسب القانوني المقدم عن الارتباط بالشكل الذي يتطلبه هذا المعيار. ويحتوي تقرير المحاسب القانوني على إقرار صريح من المحاسب القانوني بالالتزام بهذا المعيار.

التطبيق على ارتباطات التجميع الأخرى بخلاف المعلومات المالية التاريخية (راجع: الفقرة ٢)

أ٣. يتناول هذا المعيار الارتباطات التي يقوم فيها المحاسب القانوني بمساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية التاريخية. ومع ذلك، يمكن تطبيق هذا المعيار أيضاً، بعد تكييفه حسب الحاجة، عندما يتم تكليف المحاسب القانوني بمساعدة الإدارة في إعداد وعرض معلومات مالية أخرى. ومن أمثلة ذلك:

- المعلومات المالية التصورية.
- المعلومات المالية المستقبلية، بما في ذلك الموازنات أو التوقعات المالية.

أ٤. قد يقوم المحاسب القانوني أيضاً بارتباطات لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات غير المالية، على سبيل المثال، قوائم غازات الاحتباس الحراري أو إقرارات الإحصائيات أو الإقرارات المتعلقة بمعلومات أخرى. وفي مثل هذه الظروف، قد يطبق المحاسب القانوني هذا المعيار، بعد تكييفه حسب الحاجة، وبحسب صلته بتلك الأنواع من الارتباطات.

الاعتبارات ذات الصلة بتطبيق معيار الخدمات ذات العلاقة (راجع: الفقرة ٣)

أ٥. قد يتم النص في البيئات المحلية على التطبيق الإلزامي لهذا المعيار للارتباطات التي يقدم فيها المحاسب القانوني خدمات ذات صلة بإعداد وعرض المعلومات المالية للمنشأة (على سبيل المثال فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية التاريخية المطلوبة لأغراض الإيداع للعموم). وفي حال عدم النص على التطبيق الإلزامي، سواءً بموجب نظام أو لائحة، أو بموجب المعايير المهنية المنطبقة أو غير ذلك، فقد يخلص المحاسب القانوني مع ذلك إلى أن تطبيق هذا المعيار هو المناسب في ظل الظروف القائمة.

العلاقة بمعايير إدارة الجودة (راجع: الفقرة ٤)

أ٦. يتناول معيار إدارة الجودة (١) مسؤوليات المكتب عن تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، فيما يخص ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، بما في ذلك ارتباطات التجميع.[٥] ويناقش معيار إدارة الجودة (١) أيضاً مسؤولية المكتب عن وضع سياسات أو إجراءات تتناول الارتباطات التي يتعين أن تخضع لفحوصات الجودة.[٦] ويناقش معيار إدارة الجودة (٢) مسألة تعيين فاحص جودة الارتباط وأهليته، وتنفيذ فحص جودة الارتباط وتوثيقه.[٧]

أ٧. وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١)، فإن هدف المكتب هو تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، فيما يخص ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، بما في ذلك ارتباطات التجميع، بحيث يوفر هذا النظام للمكتب تأكيداً معقولاً بشأن ما يلي:

(أ) وفاء المكتب والعاملين فيه بمسؤولياتهم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وتنفيذهم للارتباطات وفقاً لهذه المعايير والمتطلبات؛

(ب) مناسبة تقارير الارتباطات الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات في ظل الظروف القائمة.[٨]

أ٨. قد تضع الدول التي لم تعتمد معيار إدارة الجودة (١) فيما يتعلق بارتباطات التجميع متطلبات لإدارة الجودة في المكاتب التي تنفذ تلك الارتباطات. وتنبني أحكام هذا المعيار المتعلقة بإدارة الجودة على مستوى الارتباط على افتراض أساس بأن متطلبات إدارة الجودة التي تم إقرارها مساوية على الأقل لمتطلبات معيار إدارة الجودة (١). ويتحقق هذا عندما تتناول تلك المتطلبات متطلبات معيار إدارة الجودة (١) وتفرض على المكتب التزامات لتحقيق هدف ذلك المعيار. ويتطلب الالتزام بمعيار إدارة الجودة (١) جملة أمور من بينها أن يتناول نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب الثمانية مكونات الآتية:[٩]

(أ) آلية المكتب لتقييم المخاطر؛

(ب) الحوكمة والقيادة؛

(ج) المتطلبات المسلكية ذات الصلة؛

(د) قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات؛

(هـ) تنفيذ الارتباطات؛

---

[٥] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١

[٦] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٢(أ)

[٧] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٢(ب)

[٨] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١٤

[٩] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٦

(و) الموارد؛

(ز) المعلومات والاتصالات؛

(ح) آلية المتابعة والتصحيح.

أ٩. في سياق نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، تتحمل فرق الارتباطات مسؤولية تطبيق سياسات أو إجراءات إدارة الجودة المنطبقة على الارتباط.

أ١٠. قد يعتمد فريق الارتباط في الظروف الاعتيادية على نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب، ما لم:

- يكن فهم فريق الارتباط أو خبرته العملية تشير إلى أن سياسات أو إجراءات المكتب لن تتعامل بفاعلية مع طبيعة الارتباط وظروفه؛ أو
- تقتض المعلومات التي يقدمها المكتب أو أطراف أخرى عن فاعلية هذه السياسات أو الإجراءات غير ذلك.

وعلى سبيل المثال، قد يعتمد فريق الارتباط على نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب فيما يتعلق بما يلي:

- كفاءات وقدرات العاملين من خلال توظيفهم وتدريبهم الرسمي.
- الحفاظ على العلاقات مع العملاء من خلال سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات التجميع والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.
- التقيد بالمتطلبات النظامية والتنظيمية من خلال آلية المتابعة والتصحيح الخاصة بالمكتب.

وعند النظر في أوجه القصـور[١٠] التي تم التعرف عليها في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب التي قد تؤثر على ارتباط التجميع، قد ينظر الشريك المسؤول عن الارتباط في التصرفات التصحيحية التي اتخذها المكتب لمواجهة أوجه القصور تلك.

أ١١. لا يشير القصور في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب بالضرورة إلى أنه لم يتم تنفيذ ارتباط التجميع وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، أو إلى أن تقرير المحاسب القانوني لم يكن مناسباً.

ارتباط التجميع

استخدام مُصطلحي "الإدارة" و"المكلفين بالحوكمة" (راجع: الفقرات ٥، ٧، ٨)

أ١٢. تختلف المسؤوليات الخاصة بكل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة بين الدول، وبين المنشآت بمُختلف أنواعها. وتؤثر تلك الاختلافات على طريقة تطبيق المحاسب القانوني لمتطلبات هذا المعيار المتعلقة بالإدارة أو المكلفين بالحوكمة. وبناءً عليه، فإن العبارة "الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال" المُستخدمة في مواضع مُختلفة من هذا المعيار يُقصد منها تنبيه المحاسب القانوني لحقيقة أن البيئات المُختلفة التي تعمل فيها المُنشآت قد توجد فيها هياكل وترتيبات مُختلفة للإدارة والحوكمة.

أ١٣. تقع المسؤوليات المختلفة المتعلقة بإعداد المعلومات المالية والتقرير المالي الخارجي إمّا على عاتق الإدارة أو المكلفين بالحوكمة وفقاً لعوامل مثل:

- موارد المنشأة وهيكلها.
- الأدوار الخاصة بكل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة في المُنشأة على النحو المنصوص عليه في الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة، أو إذا كانت المُنشأة غير خاضعة للتنظيم، ففي أي ترتيبات رسمية للحوكمة أو المُساءلة موضوعة للمُنشأة (على سبيل المثال، على النحو المُسجل في العقود أو النظام الأساسي للمُنشأة أو في أي نوع آخر من المستندات التي تُؤسَّس بها المنشآت).

وفي العديد من المنشآت الصغيرة لا يوجد غالباً فصل بين مهام الإدارة ومهام المكلفين بالحوكمة في المنشأة، أو قد يكون المكلفون بالحوكمة منخرطين أيضاً في إدارة المنشأة. وفي معظم الحالات الأخرى، خاصة في المُنشآت الأكبر، تتحمل الإدارة المسؤولية عن تنفيذ أعمال أو أنشطة المُنشأة وإعداد التقارير عنها، في حين يُشرِف المكلفون بالحوكمة على الإدارة. وفي المنشآت الأكبر، يتولى أو يتحمل المكلفون بالحوكمة غالباً

[١٠] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١٦(أ)

المسؤولية عن اعتماد المعلومات المالية للمنشأة، خاصة إذا كانت مُعدَّة لاستخدام أطراف من خارج المنشأة. وغالباً ما تتولى مجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة في المنشآت الأكبر، مثل لجنة معنية بالمراجعة، مسؤوليات إشرافية معينة. وفي بعض الدول، يكون إعداد القوائم المالية للمُنشأة وفقاً لإطار محدد ضمن المسؤوليات النظامية للمكلفين بالحوكمة، وفي بعض الدول الأخرى يكون ذلك ضمن مسؤوليات الإدارة.

المشاركة في أنشطة أخرى تتعلق بإعداد وعرض المعلومات المالية (راجع: الفقرة ٥)

أ١٤. يختلف نطاق ارتباط التجميع تبعاً لظروف الارتباط. ومع ذلك، فإنه في كل حالة سينطوي على مساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية للمنشأة وفقاً لإطار التقرير المالي، استناداً إلى المعلومات المقدمة من الإدارة. وفي بعض ارتباطات التجميع، يمكن أن تكون الإدارة قد أعدت بالفعل المعلومات المالية بنفسها في صورة مسودة أو في شكل مبدئي.

أ١٥. قد يتم تكليف المحاسب القانوني أيضاً بتنفيذ بعض الأنشطة الأخرى نيابة عن الإدارة، بالإضافة إلى ارتباط التجميع. فعلى سبيل المثال، قد يُطلب من المحاسب القانوني أيضاً تجميع البيانات المحاسبية الأساسية الخاصة بالمنشأة وتصنيفها وتلخيصها، ومعالجة البيانات التي في شكل سجلات محاسبية وصولاً إلى إعداد ميزان للمراجعة. ثم يُستخدم ميزان المراجعة على أنه المعلومات الأساسية التي يمكن للمحاسب القانوني أن يجمّع منها المعلومات المالية التي تكون موضوع ارتباط تجميع يتم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار. وغالباً ما يكون هذا هو الحال في المنشآت الأصغر التي لا توجد فيها نُظُم محاسبية متطورة، أو في المنشآت التي تُفضل الاستعانة بمصادر خارجية لإعداد السجلات الحسابية. ولا يتناول هذا المعيار الأنشطة الأخرى التي قد ينفذها المحاسب القانوني لمساعدة الإدارة في مجالات أخرى قبل تجميع القوائم المالية للمنشأة.

أُطُر التقرير المالي (راجع: الفقرة ١٠)

أ١٦. قد تُعدّ المعلومات المالية وفقاً لإطار تقرير مالي مصمَّم لتلبية:

- الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين (بعبارة أخرى، "إطار تقرير مالي ذي غرض عام")؛ أو
- الاحتياجات من المعلومات المالية لمستخدمين محددين (بعبارة أخرى، "إطار تقرير مالي ذي غرض خاص").

وتحدد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق شكل ومحتوى المعلومات المالية. وفي بعض الحالات، قد يُشار إلى إطار التقرير المالي بلفظ "الأساس المحاسبي".

أ١٧. من أمثلة أطر التقرير المالي ذات الغرض العام شائعة الاستخدام:

- المعايير الدولية للتقرير المالي ومعايير التقرير المالي الوطنية المفروضة المنطبقة على المنشآت المدرجة.
- المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة ومعايير التقرير المالي الوطنية المفروضة المنطبقة على المنشآت الصغيرة والمتوسطة.

أ١٨. من أمثلة أطر التقرير المالي ذات الغرض الخاص التي قد تُستخدم، اعتماداً على الغرض الخاص من المعلومات المالية:

- الأساس المحاسبي الضريبي المُستخدم في بعض الدول لإعداد المعلومات المالية للوفاء بمتطلبات الالتزام الضريبي.
- للمنشآت غير المطالبة باستخدام إطار تقرير مالي مفروض:
  - أي أساس محاسبي يتم استخدامه في المعلومات المالية لمنشأة معينة، ويُعد مناسباً للاستخدام المقصود من المعلومات المالية ومناسباً لظروف المنشأة (على سبيل المثال، استخدام الأساس المحاسبي النقدي مع استحقاقات محددة، مثل المبالغ مستحقة التحصيل والمبالغ مستحقة السداد، عند إعداد قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، أو استخدام إطار تقرير مالي مفروض بعد تعديله بما يلائم الغرض الخاص الذي أُعدت من أجله المعلومات المالية).
  - الأساس المحاسبي النقدي لإعداد قائمة المقبوضات والمدفوعات (على سبيل المثال، لغرض تخصيص الزيادة في المتحصلات النقدية عن المدفوعات النقدية لمالكي العقارات المؤجرة؛ أو تسجيل حركة صندوق المصروفات النثرية).

المتطلبات المسلكية (راجع: الفقرة ٢١)

أ١٩. يحدد الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المبادئ الأساسية لآداب المهنة، والتي تتمثل فيما يلي:

(أ) النزاهة؛

(ب) الموضوعية؛

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛

(د) السرية؛

(هـ) السلوك المهني.

وتحدد المبادئ الأساسية لآداب المهنة مستوى السلوك المأمول من المحاسب المهني.

ويوفر الميثاق الدولي إطار مفاهيم يحدد المنهج الذي يتعين على المحاسب المهني تطبيقه عند التعرف على التهديدات التي تمس الالتزام بالمبادئ الأساسية، وتقويمها ومواجهتها. وفي حالات المراجعة والفحص وارتباطات التأكيد الأخرى، ينص الميثاق الدولي على معايير الاستقلال الدولية التي تم تحديدها عن طريق تطبيق إطار المفاهيم على التهديدات التي تمس الاستقلال في تلك الارتباطات.

الاعتبارات المسلكية المتعلقة باقتران اسم المحاسب القانوني بالمعلومات (راجع: الفقرات ٢١، ٢٤(أ)–(د))

أ٢٠. بموجب الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة،[١١] وعملاً بمبدأ النزاهة، فإن المحاسب المهني مطالب بألا يقترن اسمه، عن علم منه، بتقارير أو إقرارات أو اتصالات أو غير ذلك من المعلومات إذا اعتقد المحاسب أن تلك المعلومات:

(أ) تحتوي على إفادات خاطئة أو مضللة بشكلٍ جوهري؛ أو

(ب) تحتوي على إفادات أو معلومات معدة بإهمال؛ أو

(ج) تغفل أو تحجب معلومات ضرورية عندما يكون ذلك الإغفال أو الحجب مضللاً.

وعندما يصبح المحاسب المهني على دراية بأنه قد تم إقران اسمه بتلك المعلومات، فإنه يتعين عليه بموجب الميثاق الدولي اتخاذ الخطوات اللازمة للنأي بنفسه عن تلك المعلومات.

الاستقلال (راجع: الفقرتين ١٧(ز)، ٢١)

أ٢١. على الرغم من عدم انطباق معايير الاستقلال الدولية الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة على ارتباطات التجميع، فإن مدونات أخلاق المهنة أو الأنظمة أو اللوائح الوطنية قد تحدد متطلبات أو قواعد إفصاح فيما يتعلق بالاستقلال.

التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لسلطة معنية خارج المنشأة

أ٢٢. إن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة قد:

(أ) تتطلب من المحاسب القانوني أن يقرر عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها إلى سلطة معنية خارج المنشأة.

(ب) تفرض مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجبها في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام لسلطة معنية خارج المنشأة.[١٢]

أ٢٣. قد يكون من الضروري أو من المناسب في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية خارج المنشأة للأسباب الآتية:

(أ) لأن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة تتطلب من المحاسب القانوني القيام بذلك؛ أو

---

[١١] الميثاق الدولي، الفقرة ي٢/١١١

[١٢] انظر، على سبيل المثال، الفقرتين ي٣٦/٣٦٠ وي٣٧/٣٦٠ من الميثاق الدولي.

(ب) لأن المحاسب القانوني حدد أن التقرير عن ذلك يُعد تصرفاً مناسباً للاستجابة لحالة عدم الالتزام المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة؛ أو

(ج) لأن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة تمنح المحاسب القانوني الحق في القيام بذلك.

أ٢٤. بموجب الفقرة ٢٨ من هذا المعيار، لا يتوقع أن يكون لدى المحاسب القانوني مستوى من الفهم للأنظمة واللوائح يتجاوز ذلك الذي يُعد ضرورياً ليكون قادراً على تنفيذ ارتباط التجميع. ومع ذلك، فقد تتوقع الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة من المحاسب القانوني تطبيق المعرفة والحكم المهني والخبرة المهنية عند الاستجابة لعدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه. أمّا الفصل فيما إذا كان تصرف ما يُشكّل عدم التزام فعلي، فهو في النهاية أمر تختص به المحاكم أو الهيئات القضائية الأخرى المعنية.

أ٢٥. في بعض الظروف، قد يكون محظوراً التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة، نظراً لواجب السرية الذي يتحمله المحاسب القانوني بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة. وفي حالات أخرى، لن يُعد التقرير عن عدم الالتزام، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، لسلطة معنية خارج المنشأة انتهاكاً لواجب السرية بموجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة.[١٣]

أ٢٦. قد ينظر المحاسب القانوني في الحصول على استشارة داخلية (على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب ضمن الشبكة)، أو الحصول على استشارة قانونية لفهم الآثار المهنية أو النظامية المترتبة على اتخاذ أي تصرف معين، أو استشارة هيئة تنظيمية أو مهنية بشكل سري (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو ما لم يكن من شأنه أن يخل بواجب السرية).[١٤]

الحكم المهني (راجع: الفقرتين ٢٢، ٢٤(هـ)(٣))

أ٢٧. يُعد الحكم المهني ضرورياً لحسن إجراء ارتباط التجميع. وذلك لأن تفسير المتطلبات المسلكية ذات الصلة ومتطلبات هذا المعيار، والحاجة لاتخاذ قرارات مدروسة أثناء تنفيذ ارتباط التجميع، يتطلب تطبيق المعارف والخبرات ذات الصلة على حقائق وظروف الارتباط. ويُعد الحكم المهني ضرورياً، خاصة عندما يتضمن الارتباط مساعدة إدارة المنشأة في اتخاذ القرارات المتعلقة بما يلي:

- مدى قبول إطار التقرير المالي الذي سيتم استخدامه في إعداد وعرض المعلومات المالية الخاصة بالمنشأة، في ضوء الاستخدام المقصود من المعلومات المالية والمستخدمين المستهدفين.
- تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك:
  - اختيار السياسات المحاسبية المناسبة بموجب ذلك الإطار؛
  - إجراء التقديرات المحاسبية اللازمة لإعداد المعلومات المالية وعرضها بموجب ذلك الإطار؛
  - إعداد وعرض المعلومات المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

ويقدم المحاسب القانوني مساعدته للإدارة دائماً على أساس أن الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، يفهمون الأحكام المهمة التي ينعكس أثرها في المعلومات المالية، ويقبلون المسؤولية عن تلك الأحكام.

أ٢٨. وينطوي الحكم المهني على تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي يوفره هذا المعيار ومعايير المحاسبة ومعايير سلوك وآداب المهنة، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بارتباط التجميع.

أ٢٩. تعتمد ممارسة الحكم المهني في أي ارتباط بعينه على الحقائق والظروف المعلومة لدى المحاسب القانوني حتى تاريخ تقريره عن الارتباط، بما في ذلك:

- المعرفة المكتسبة من تنفيذ الارتباطات الأخرى التي تم القيام بها لصالح المنشأة، إن وجدت (على سبيل المثال، الخدمات الضريبية).
- فهم المحاسب القانوني لأعمال المُنشأة وعملياتها، بما في ذلك نظامها المُحاسبي، وتطبيق إطار التقرير المالي المنطبق في صناعة المنشأة.

---

[١٣] انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي١/١١٤ و١/١١٤ ت١ وي٣٧/٣٦٠ من الميثاق الدولي.

[١٤] انظر، على سبيل المثال، الفقرة ٣٩/٣٦٠ ت١ من الميثاق الدولي.

- مدى حاجة إعداد وعرض المعلومات المالية إلى ممارسة الإدارة للاجتهاد.

إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباطات التجميع (راجع: الفقرة ٢٣(ب))

أ٣٠. تؤكد تصرفات الشريك المسؤول عن الارتباط والرسائل المناسبة التي ينقلها إلى أعضاء فريق الارتباط الآخرين، في سياق تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في كل ارتباط، على الأهمية التي يمثلها ما يلي لتحقيق جودة الارتباط:

(أ) تنفيذ العمل الذي يستوفي المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية؛

(ب) الالتزام بسياسات أو إجراءات المكتب المنطبقة؛

(ج) إصدار تقرير المحاسب القانوني عن الارتباط وفقاً لهذا المعيار.

قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات التجميع والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات (راجع: الفقرة ٢٣(ب)(١))

أ٣١. يتطلب معيار إدارة الجودة (١) من المكتب تحديد أهداف للجودة تتناول مناسبة أحكام المكتب بشأن قبول العلاقات مع العملاء أو قبول الارتباطات أو الاستمرار في تلك العلاقات أو الارتباطات بناءً على المعلومات التي يتم الحصول عليها بشأن طبيعة وظروف ارتباط التجميع ونزاهة العميل وقيمه الأخلاقية (بما في ذلك الإدارة، وعند الاقتضاء المكلفين بالحوكمة) التي تكفي لدعم تلك الأحكام.

الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة عند القيام بالارتباط (راجع: الفقرة ٢٣(ب)(٣))

أ٣٢. ينص معيار إدارة الجودة (١) على مسؤوليات المكتب بشأن تحديد أهداف للجودة تتناول الوفاء بالمسؤوليات التي تتعلق بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة. ويحدد هذا المعيار مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بالتزام فريق الارتباط بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.[١٥]

قبول الارتباط والاستمرار فيه

تحديد الاستخدام المستهدف للمعلومات المالية (راجع: الفقرة ٢٤(أ))

أ٣٣. يتم تحديد الاستخدام المستهدف للمعلومات المالية عن طريق الإشارة إلى النظام أو اللائحة المنطبقة، أو الترتيبات الأخرى الموضوعة فيما يتعلق بتوفير المعلومات المالية للمنشأة، مع الوضع في الاعتبار المعلومات المالية التي تحتاج إليها الأطراف الداخلية أو الخارجية للمنشأة الذين يعدون المستخدمين المستهدفين. ومن أمثلة ذلك المعلومات المالية التي يلزم توفيرها من قبل المنشأة فيما يتعلق بتنفيذ معاملات مع، أو تقديم طلبات تمويل إلى، أطراف خارجية مثل الموردين أو البنوك أو غيرهم من مقدمي خدمات التمويل.

أ٣٤. ينطوي أيضاً تحديد المحاسب القانوني للاستخدام المستهدف للمعلومات المالية على فهم عوامل مثل الغرض المعين الذي تستهدف الإدارة أو المكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أو الطرف القائم بالتكليف، إن كان مختلفاً، تحقيقه من خلال طلب تنفيذ ارتباط التجميع. فعلى سبيل المثال، قد تطلب إحدى الجهات المانحة للتمويل من المنشأة تقديم معلومات مالية يقوم بتجميعها محاسب مهني وذلك للحصول على معلومات حول جوانب معينة من عمليات أو أنشطة المنشأة، على أن تكون تلك المعلومات مُعدة بشكل معين، لدعم القرار بتقديم منحة أو الاستمرار في تقديم منحة قائمة.

تحديد إطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرتين ١٧(أ)، ٢٤(ب))

أ٣٥. يتم اتخاذ القرار المتعلق بإطار التقرير المالي الذي تقره الإدارة لإعداد المعلومات المالية في سياق الاستخدام المستهدف للمعلومات حسبما هو موضح في شروط الارتباط المتفق عليها، ومتطلبات أي نظام أو لائحة منطبقة.

أ٣٦. فيما يلي أمثلة للعوامل التي تشير إلى أنه قد يكون من المناسب النظر فيما إذا كان إطار التقرير المالي مقبولاً:

- طبيعة المنشأة، وما إذا كانت منشأة خاضعة للتنظيم، على سبيل المثال ما إذا كانت منشأة تجارية هادفة للربح أو منشأة قطاع عام أو منظمة غير هادفة للربح.

[١٥] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٢٩

- الاستخدام المستهدف للمعلومات المالية والمستخدمون المستهدفون. فعلى سبيل المثال، قد يكون الغرض من المعلومات المالية استخدامها من قبل مجموعة واسعة من المستخدمين، أو بدلاً من ذلك قد تكون مخصصة لاستخدام الإدارة أو بعض المستخدمين الخارجيين في سياق غرض معين يتم تحديده كجزء من الاتفاق على شروط ارتباط التجميع.
- ما إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق مفروضاً أم موضوعاً، سواءً في نظام أو لائحة منطبقة، أو في عقد أو أي شكل آخر من أشكال الاتفاق مع طرف ثالث، أو كجزء من ترتيبات الحوكمة أو المساءلة المُقرَّة طواعية من جانب المنشأة.
- طبيعة وشكل المعلومات المالية التي سيتم إعدادها وعرضها بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، على سبيل المثال، مجموعة كاملة من القوائم المالية، أو قائمة مالية واحدة، أو معلومات مالية مقدمة في صورة أخرى متفق عليها بين طرفين في عقد أو أي شكل آخر من أشكال الاتفاق.

العوامل ذات الصلة عندما يكون المقصود من المعلومات المالية تحقيق غرض معين (راجع: الفقرة ٢٤(أ)، (ب))

أ٣٧. يتفق الطرف القائم بالتكليف عادةً مع المستخدمين المستهدفين على طبيعة وشكل المعلومات المالية التي تهدف لتحقيق غرض معين، على سبيل المثال وفقاً لما يكون محدداً بموجب أحكام التقرير المالي المنصوص عليها في عقد أو منحة لمشروع أو وفقاً لما تقتضيه الحاجة لدعم معاملات أو أنشطة المنشأة. وقد يتطلب العقد ذو الصلة استخدام إطار تقرير مالي مفروض، مثل إطار تقرير مالي ذي غرض عام مفروض من جهة مصرح لها أو معترف بها لوضع المعايير أو مفروض بموجب نظام أو لائحة. وبدلاً من ذلك، قد يتفق طرفا العقد على استخدام إطار ذي غرض عام بعد تعديله أو تكييفه بما يناسب احتياجاتهم الخاصة. وفي تلك الحالة، يمكن وصف إطار التقرير المالي المنطبق في المعلومات المالية وفي تقرير المحاسب القانوني بأنه أحكام التقرير المالي الواردة في العقد المحدد بدلاً من الإشارة إلى إطار التقرير المالي المعدل. وفي مثل هذه الحالات، وبغض النظر عن أن المعلومات المالية المجمعة قد تكون متاحة على نطاق أوسع، يكون إطار التقرير المالي المنطبق إطاراً ذا غرض خاص، ويكون المحاسب القانوني مطالباً بالالتزام بمتطلبات التقرير ذات الصلة الواردة في هذا المعيار.

أ٣٨. عندما يكون إطار التقرير المالي المنطبق إطار تقرير مالي ذا غرض خاص، فإن المحاسب القانوني مطالب بموجب هذا المعيار بأن يسجل في خطاب الارتباط أي قيود تكون مفروضة سواءً على الاستخدام أو التوزيع المستهدف للمعلومات المالية، وأن ينص في تقرير المحاسب القانوني على أن المعلومات المالية مُعدّة باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض خاص، ونتيجة لذلك فإنها قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى.

مسؤوليات الإدارة (راجع: الفقرة ٢٤(هـ))

أ٣٩. بموجب هذا المعيار، يُعد المحاسب القانوني مطالباً بالحصول على موافقة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، على مسؤوليات الإدارة فيما يتعلق بكل من المعلومات المالية وارتباط التجميع كشرط مسبق لقبول الارتباط. وفي المنشآت الأصغر، فإن الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد لا يكونون ملمين بشكل جيد بتلك المسؤوليات، بما في ذلك المسؤوليات الناشئة في نظام أو لائحة منطبقة. ومن أجل الحصول على موافقة الإدارة على أساس من المعرفة، قد يجد المحاسب القانوني أنه من الضروري مناقشة تلك المسؤوليات مع الإدارة قبل مطالبتها بالموافقة عليها.

أ٤٠. إذا لم تقر الإدارة بمسؤولياتها في سياق ارتباط التجميع، فلا يكون المحاسب القانوني قادراً على القيام بالارتباط، ومن غير المناسب له قبول الارتباط ما لم يكن مطالباً بالقيام بذلك بموجب نظام أو لائحة منطبقة. وفي الحالات التي يكون المحاسب القانوني مطالباً فيها رغم ذلك بقبول الارتباط، فإنه قد يحتاج إلى إبلاغ الإدارة بأهمية تلك الأمور وانعكاساتها على الارتباط.

أ٤١. يحق للمحاسب القانوني الاعتماد على الإدارة في توفير جميع المعلومات ذات الصلة لارتباط التجميع على أساس دقيق وكامل وفي الوقت المناسب. ويختلف شكل المعلومات المقدمة من الإدارة لغرض الارتباط بحسب ظروف الارتباط المختلفة. وبصفة عامة، فإنها ستشمل السجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى ذات الصلة بتجميع المعلومات المالية باستخدام إطار التقرير المالي المنطبق. وقد تتضمن المعلومات المقدمة، على سبيل المثال، معلومات عن افتراضات الإدارة أو نواياها أو خططها التي يستند إليها وضع التقديرات المحاسبية اللازمة لتجميع المعلومات بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.

خطاب الارتباط أو شكل آخر من أشكال الاتفاق المكتوب (راجع: الفقرة ٢٥)

أ٤٢. من مصلحة كل من الإدارة والأطراف القائمة بالتكليف، إن كانت مختلفة عن الإدارة، وكذلك المحاسب القانوني، أن يُرسِل المحاسب القانوني خطاب ارتباط إلى الإدارة، وعند الاقتضاء إلى الأطراف القائمة بالتكليف، قبل تنفيذ ارتباط التجميع، للمساعدة في تجنب حالات سوء الفهم فيما يخص ارتباط التجميع. ويؤكد خطاب الارتباط قبول المحاسب القانوني للارتباط ويؤكد أموراً أخرى مثل:

- أهداف ونطاق الارتباط، بما في ذلك فهم أطراف الارتباط أن الارتباط ليس ارتباط تأكيد.
- الاستخدام والتوزيع المستهدف للمعلومات المالية وأي قيود على الاستخدام أو التوزيع (إن وجدت).
- مسؤوليات الإدارة فيما يتعلق بارتباط التجميع.
- مدى مسؤوليات المحاسب القانوني، بما في ذلك أن المحاسب القانوني لن يبدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص بشأن المعلومات المالية.
- شكل ومحتوى التقرير الذي سيصدر من قبل المحاسب القانوني للارتباط.

شكل ومحتوى خطاب الارتباط

أ٤٣. قد يختلف شكل ومحتوى خطاب الارتباط لكل ارتباط. وبالإضافة إلى الأمور التي يتطلبها هذا المعيار، فقد يشير خطاب الارتباط، على سبيل المثال، إلى ما يلي:

- الترتيبات المتعلقة بإشراك محاسبين قانونيين وخبراء آخرين في بعض جوانب ارتباط التجميع.
- الترتيبات التي سيتم القيام بها مع المحاسب القانوني السابق، إن وجد، في حالة إجراء ارتباط لمنشأة لأول مرة.
- احتمالية أنه قد يُطلب من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أن يؤكدا كتابياً معلومات أو توضيحات معينة نُقلت شفهياً إلى المحاسب القانوني أثناء الارتباط.
- الحق في امتلاك المعلومات المستخدمة لأغراض ارتباط التجميع، مع التمييز بين مستندات ومعلومات المنشأة المقدمة للارتباط وبين وثائق المحاسب القانوني الخاصة بتوثيق أعمال الارتباط، مع مراعاة الأنظمة واللوائح المنطبقة.
- مطالبة الإدارة، والطرف القائم بالتكليف إن كان مختلفاً، بتأكيد استلام خطاب الارتباط والموافقة على شروط الارتباط الموضحة في الخطاب.

مثال توضيحي لخطاب الارتباط

أ٤٤. يحتوي الملحق الأول لهذا المعيار على مثال توضيحي لخطاب ارتباط خاص بارتباط تجميع.

الارتباطات المتكررة (راجع: الفقرة ٢٦)

أ٤٥. قد يقرر المحاسب القانوني عدم إرسال خطاب ارتباط جديد، أو أي اتفاق آخر مكتوب في كل فترة. ومع ذلك، فقد تشير العوامل الآتية إلى أنه من المناسب تعديل شروط ارتباط التجميع أو تذكير الإدارة أو الطرف القائم بالتكليف، حسب مقتضى الحال، بشروط الارتباط القائمة:

- أي مؤشر على سوء فهم الإدارة أو الطرف القائم بالتكليف، حسب مقتضى الحال، لهدف ونطاق الارتباط.
- أي شروط معدلة أو خاصة للارتباط.
- تغيير حديث في الإدارة العليا للمنشأة.
- تغيير مهم في ملاك المنشأة.
- تغيير مهم في طبيعة أو حجم أعمال المنشأة.
- تغيير في المتطلبات النظامية أو التنظيمية.

- تغيير في إطار التقرير المالي المنطبق.

الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ٢٧)

أ٤٦. يختلف التوقيت المناسب للاتصالات باختلاف ظروف ارتباط التجميع. وتشمل الظروف ذات الصلة أهمية وطبيعة الأمر وأي تصرف من المتوقع أن تتخذه الإدارة أو المكلفون بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب الإبلاغ بصعوبة كبيرة تعترض سبيل الارتباط في أقرب وقت ممكن عملياً إذا كانت الإدارة أو المكلفون بالحوكمة قادرين على مساعدة المحاسب القانوني في التغلب على تلك الصعوبة.

أ٤٧. قد تتضمن المتطلبات المسلكية ذات الصلة متطلباً يقضي بالتقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لمستوى إداري مناسب أو للمكلفين بالحوكمة. وفي بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح قيوداً على قيام المحاسب القانوني بالإبلاغ عن أمور معينة للإدارة أو المكلفين بالحوكمة. وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص القيام بإبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في فعل غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المحاسب القانوني مطالباً بالتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية بموجب أنظمة مكافحة غسل الأموال. وفي هذه الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المحاسب القانوني معقدة، وقد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

تنفيذ الارتباط

فهم المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٢٨)

أ٤٨. يُعد التوصل إلى فهم لأعمال المنشأة وعملياتها، بما في ذلك النظام المحاسبي للمنشأة وسجلاتها المحاسبية، عملية مستمرة تحدث طوال ارتباط التجميع. ويضع هذا الفهم إطاراً مرجعياً يمارس ضمنه المحاسب القانوني الحكم المهني في تجميع المعلومات المالية.

أ٤٩. يُعد اتساع وعمق الفهم الذي لدى المحاسب القانوني أو الذي يتوصل إليه عن أعمال المنشأة وعملياتها أقل من الذي لدى الإدارة. ويكون هذا الفهم بالمستوى الذي يكفي لتمكين المحاسب القانوني من تجميع المعلومات المالية وفقاً لشروط الارتباط.

أ٥٠. من أمثلة الأمور التي قد يأخذها المحاسب القانوني في الحسبان عند التوصل إلى فهم لأعمال المنشأة وعملياتها وإطار التقرير المالي المنطبق:

- حجم ومدى تعقيد المنشأة وعملياتها.
- مدى تعقيد إطار التقرير المالي.
- التزامات أو متطلبات التقرير المالي للمنشأة، سواءً كانت موجودة بموجب أنظمة ولوائح منطبقة، أو وفقاً لأحكام عقد أو شكل آخر من أشكال الاتفاق مع طرف ثالث، أو في سياق ترتيبات التقرير المالي الاختيارية.
- مستوى تطور هيكل إدارة المنشأة وحوكمتها فيما يتعلق بإدارة والإشراف على السجلات المحاسبية للمنشأة ونُظُم التقرير المالي فيها التي يعتمد عليها إعداد المعلومات المالية.
- مستوى التطور والتعقيد في نُظُم المنشأة الخاصة بالمحاسبة المالية والتقرير المالي وأدوات الرقابة المتعلقة بها.
- طبيعة أصول المنشأة والتزاماتها وإيراداتها ومصروفاتها.

تجميع المعلومات المالية

الاجتهادات المهمة (راجع: الفقرة ٣٠)

أ٥١. في بعض ارتباطات التجميع، قد لا يقدم المحاسب القانوني مساعدة للإدارة في اجتهاداتها المهمة. وفي ارتباطات أخرى، قد يقدم المحاسب القانوني هذه المساعدة، على سبيل المثال، فيما يتعلق بتقدير محاسبي مطلوب أو مساعدة الإدارة في دراستها للسياسات المحاسبية المناسبة. وعند تقديم هذه المساعدة، يلزم إجراء نقاش مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، حتى يكونوا على فهم للاجتهادات المهمة التي انعكس أثرها في المعلومات المالية، ويقبلوا بتحمل مسؤوليتهم عن تلك الاجتهادات.

قراءة المعلومات المالية (راجع: الفقرة ٣١)

أ٥٢. يتمثل الغرض من قراءة المحاسب القانوني للمعلومات المالية في مساعدته في الوفاء بالتزاماته المسلكية ذات الصلة بارتباط التجميع.

اقتراح تعديلات على المعلومات المالية

الإشارة إلى إطار التقرير المالي المنطبق أو وصفه (راجع: الفقرة ٣٤(أ))

أ٥٣. قد تكون هناك ظروف تشهد حالات خروج كبيرة عن إطار التقرير المالي المنطبق الذي يكون إطاراً مفروضاً. وإذا كان وصف إطار التقرير المالي المنطبق الوارد في المعلومات المالية المجمعة يشير إلى الإطار المفروض مع حالات الخروج عنه بشكل كبير، فقد يحتاج المحاسب القانوني إلى النظر فيما إذا كانت الإشارة إلى الإطار المفروض تُعد مضللة في ظل ظروف الارتباط.

التعديل بسبب التحريفات الجوهرية، وحتى لا تكون المعلومات مضللة (راجع: الفقرتين ٣٤(ب)-(ج))

أ٥٤. ينظر المحاسب القانوني في الأهمية النسبية في سياق إطار التقرير المالي المنطبق. وتناقش بعض أطر التقرير المالي مفهوم الأهمية النسبية في سياق إعداد وعرض المعلومات المالية. ورغم أن أطر التقرير المالي قد تناقش الأهمية النسبية بمصطلحات مختلفة، فإنها بشكل عام توضح ما يلي:

- أن التحريفات، بما في ذلك الإغفالات، تُعد جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس المعلومات المالية؛
- أن الأحكام بشأن الأهمية النسبية تتم في ضوء الظروف المحيطة، وتتأثر بحجم أو طبيعة التحريف، أو بكليهما؛
- أن الأحكام الخاصة بالأمور التي تُعد جوهرية لمستخدمي المعلومات المالية تتم على أساس النظر في المعلومات المالية المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون كمجموعة. ولا يُنظر إلى التأثير المحتمل للتحريفات على أفراد معينين من المستخدمين الذين قد تتباين احتياجاتهم بشكل كبير.

أ٥٥. توفر مثل هذه المناقشة، في حال وجودها في إطار التقرير المالي المنطبق، إطاراً مرجعياً للمحاسب القانوني عند فهم الأهمية النسبية لغرض ارتباط التجميع. وفي حال عدم وجودها، فإن الاعتبارات المذكورة أعلاه توفر للمحاسب القانوني إطاراً مرجعياً.

أ٥٦. يؤثر تصور المحاسب القانوني لاحتياجات المستخدمين إلى المعلومات المالية على نظرة المحاسب القانوني للأهمية النسبية. وفي هذا السياق، يكون من المعقول للمحاسب القانوني افتراض أن المستخدمين:

- يتمتعون بمعرفة معقولة للمحاسبة والأنشطة التجارية والاقتصادية، ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات المالية مع بذل قدر معقول من العناية؛
- يفهمون أن المعلومات المالية قد تم إعدادها وعرضها تبعاً لمستويات من الأهمية النسبية؛
- يدركون حالات عدم التأكد الملازمة لقياس المبالغ على أساس استخدام التقديرات والاجتهاد وأخذ الأحداث المستقبلية في الحسبان؛
- يتخذون قرارات اقتصادية معقولة على أساس المعلومات الواردة في المعلومات المالية.

أ٥٧. قد يتضمن إطار التقرير المالي المنطبق افتراضاً أساساً بأن المعلومات المالية مُعدة على أساس مبدأ الاستمرارية. وعندما يعلم المحاسب القانوني بوجود حالات عدم تأكد فيما يتعلق بقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فإنه قد يقترح، بحسب مقتضى الحال، عرضاً أكثر مناسبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، أو قد يقترح إفصاحات مناسبة فيما يتعلق بقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، حتى يتم الالتزام بذلك الإطار، ولتجنب أن تكون المعلومات المالية مضللة.

الحالات التي تتطلب من المحاسب القانوني الانسحاب من الارتباط (راجع: الفقرتين ٣٣، ٣٥)

أ٥٨. في الظروف التي تتناولها متطلبات هذا المعيار والتي يكون الانسحاب فيها من الارتباط ضرورياً، فإن المسؤولية عن إبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة بأسباب الانسحاب توفر فرصة لتوضيح الالتزامات المسلكية للمحاسب القانوني.

التوثيق (راجع: الفقرة ٣٨)

أ٥٩. يخدم التوثيق المطلوب بموجب هذا المعيار عدداً من الأغراض، من بينها ما يلي:

- توفير سجل يضم الأمور التي لها صلة دائمة بأعمال ارتباطات التجميع المستقبلية.
- تمكين فريق الارتباط، حسب الاقتضاء، من تحمل المسؤولية عن أعماله، بما في ذلك تمكينه من تسجيل إنجاز الارتباط.

أ٦٠. قد يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان أيضاً أن يضمِّن في توثيقه لأعمال الارتباط نسخة من ميزان مراجعة المنشأة، أو ملخصاً بالسجلات المحاسبية المهمة، أو المعلومات الأخرى التي استخدمها المحاسب القانوني لتنفيذ التجميع.

أ٦١. عند تسجيل كيفية مطابقة المعلومات المالية المجمعة بالسجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى الأساسية التي قدمتها الإدارة لغرض ارتباط التجميع، فإن المحاسب القانوني قد يحتفظ على سبيل المثال بجدول يبين مطابقة أرصدة الحسابات في دفتر الأستاذ العام للمنشأة بالمعلومات المالية المجمعة، بما في ذلك أي تعديل لقيود اليومية أو أي تعديلات أخرى على المعلومات المالية اتفق عليها المحاسب القانوني مع الإدارة أثناء الارتباط.

تقرير المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٤٠)

أ٦٢. يشمل التقرير المكتوب التقارير الصادرة في شكل نسخة ورقية وتلك التي تصدر باستخدام وسيط إلكتروني.

أ٦٣. عندما يعلم المحاسب القانوني أن المعلومات المالية المجمعة وتقرير المحاسب القانوني سيتم تضمينهما في مستند يحتوي على معلومات أخرى، مثل التقرير المالي، فقد يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان تحديد أرقام الصفحات المعروضة فيها المعلومات المالية، إذا سمح شكل العرض بذلك. ويساعد ذلك المستخدمين في تحديد المعلومات المالية التي يتعلق بها تقرير المحاسب القانوني.

المخاطبون بالتقرير (راجع: الفقرة ٤٠(ب))

أ٦٤. قد تحدد الأنظمة أو اللوائح الأشخاص الذين سيوجه إليهم تقرير المحاسب القانوني. ويتم توجيه تقرير المحاسب القانوني عادةً للطرف الذي قام بتكليف المحاسب القانوني بموجب شروط الارتباط، وفي العادةً يكون هذا الطرف هو إدارة المنشأة.

المعلومات المالية المُعدَّة باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض خاص (راجع: الفقرة ٤٠(ي))

أ٦٥. بموجب هذا المعيار، إذا كانت المعلومات المالية مُعدَّة باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض خاص، فيتعين أن يلفت تقرير المحاسب القانوني انتباه قراء التقرير إلى إطار التقرير المالي ذي الغرض الخاص المستخدم في المعلومات المالية، وأن ينص التقرير بناءً على ذلك على أن المعلومات المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. ويمكن أن تُضاف إلى ذلك عبارة إضافية تقصر إمّا توزيع تقرير المحاسب القانوني أو استخدامه، أو كليهما، على المستخدمين المستهدفين فقط.

أ٦٦. قد يحصل على المعلومات المالية المُعدَّة لغرض معين أطراف أخرى بخلاف المستخدمين المستهدفين، وقد تسعى تلك الأطراف إلى استخدام المعلومات لأغراض أخرى غير تلك التي كانت مقصودة من المعلومات. فعلى سبيل المثال، قد تطالب سلطة تنظيمية بعض المنشآت بتقديم قوائم مالية مُعدَّة باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض خاص، ويتم وضع تلك القوائم المالية في سجل عام. وحقيقة إتاحة تلك القوائم المالية على نطاق أوسع لأطراف أخرى بخلاف المستخدمين المستهدفين لا تعني أن القوائم المالية ستصبح عندئذٍ قوائم مالية ذات غرض عام. وتُعد العبارات المطلوب من المحاسب القانوني أن يضمِّنها في تقريره ضرورية للفت انتباه القراء إلى حقيقة أن القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار تقرير مالي ذي غرض خاص، وبناءً عليه، فإنها قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى.

تقييد توزيع واستخدام تقرير المحاسب القانوني

أ٦٧. قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقرير المحاسب القانوني موجه فقط لمستخدمي المعلومات المالية المستهدفين المحددين. وبناءً على الأنظمة أو اللوائح في الدولة المعنية، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير المحاسب القانوني، أو تقييد استخدامه، أو تقييد التوزيع والاستخدام معاً، وجعلهما مقصورين على المستخدمين المستهدفين.

إنجاز ارتباط التجميع وتأريخ تقرير المحاسب القانوني (راجع: الفقرات ٣٧، ٣٨، ٤١)

أ٦٨. تُعد الآلية المتبعة داخل المنشأة لاعتماد المعلومات المالية من جانب الإدارة، أو من جانب المكلفين بالحوكمة حسب مقتضى الحال، أحد الاعتبارات ذات الصلة للمحاسب القانوني عند إنجاز ارتباط التجميع. واعتماداً على طبيعة وغرض المعلومات المالية، فقد تكون هناك آلية اعتماد محددة يجب على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة اتباعها، أو آلية منصوص عليها في نظام أو لائحة منطبقة، لأجل إعداد المعلومات المالية أو القوائم المالية للمنشأة ووضعها في صورتها النهائية.

أمثلة توضيحية للتقارير (راجع: الفقرة ٤٠)

أ٦٩. يحتوي الملحق الثاني من هذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير تجميع المحاسبين القانونيين تتضمن عناصر التقرير المطلوبة.

الملحق الأول

(راجع: الفقرة أ٤٤)

خطاب ارتباط توضيحي لارتباط تجميع

فيما يلي مثال لخطاب ارتباط تجميع يوضح المتطلبات والإرشادات ذات الصلة الواردة في هذا المعيار. وهذا الخطاب ليس ملزماً، وإنما المقصود أن يكون نموذجاً إرشادياً قد يتم استخدامه جنباً إلى جنب مع الاعتبارات الموضحة في هذا المعيار. وسيكون من اللازم تعديل هذا الخطاب وفقاً للمتطلبات والظروف الخاصة بكل ارتباط تجميع. وقد تمت صياغة الخطاب للإشارة إلى تجميع قوائم مالية عن فترة تقرير واحدة، وقد يحتاج إلى تكييفه إذا كان من المقصود أو من المتوقع تطبيقه على ارتباط متكرر كما هو موضح في هذا المعيار. وقد يكون من المناسب الحصول على مشورة قانونية لتحديد مناسبة أي خطاب مقترح.

ويوضح خطاب الارتباط الظروف الآتية:

- من المقرر تجميع القوائم المالية لغرض الاستخدام الحصري من قبل إدارة الشركة (الشركة (أ))، واستخدام القوائم المالية سيكون مقتصراً على الإدارة. واستخدام وتوزيع تقرير المحاسب القانوني مقتصر أيضاً على الإدارة.
- ستشتمل القوائم المالية المجمعة فقط على قائمة المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وقائمة الدخل للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، دون إيضاحات. وقد حددت الإدارة أن القوائم المالية مُعدَّة على أساس الاستحقاق كما هو موضح.

***

إلى إدارة[١٦] الشركة (أ):

[هدف ونطاق ارتباط التجميع]

لقد طلبتم منا تقديم الخدمات الآتية:

على أساس المعلومات التي ستقومون بتقديمها، سنساعدكم في إعداد وعرض القوائم المالية الآتية للشركة (أ): قائمة المركز المالي للشركة (أ) في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وقائمة الدخل للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، على أساس التكلفة التاريخية، بما يعكس جميع المعاملات النقدية مع إضافة المبالغ المستحقة للدائنين التجاريين والمستحقة من المدينين التجاريين بعد طرح مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها، والمحاسبة عن المخزون على أساس متوسط التكلفة، وضرائب الدخل الحالية المستحقة كما في تاريخ التقرير، ورسملة الأصول المهمة طويلة الأجل بالتكلفة التاريخية المستنفدة على مدى العمر الإنتاجي المقدر على أساس القسط الثابت. ولن تتضمن هذه القوائم المالية الإيضاحات التفسيرية، ما عدا إيضاح يوضح الأساس المحاسبي على النحو المبين في خطاب الارتباط الماثل.

والغرض الذي من أجله سيتم استخدام القوائم المالية هو توفير المعلومات المالية للعام بأكمله لتوضيح المركز المالي للمنشأة في تاريخ التقرير المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ والأداء المالي للسنة المنتهية في ذلك التاريخ. وسيكون استخدام القوائم المالية مقتصراً عليكم فقط، ولن يتم توزيعها على أطراف أخرى.

مسؤولياتنا

ينطوي ارتباط التجميع على تطبيق الخبرة في مجال المحاسبة والتقرير المالي لمساعدتكم في إعداد وعرض المعلومات المالية. ونظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإننا غير مطالبين بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات التي قمتم بتقديمها لنا لارتباط التجميع، وغير مطالبين أيضاً بجمع الأدلة لإبداء رأي مراجعة أو استنتاج فحص. وبناءً عليه، فإننا لن نُبدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كانت القوائم المالية مُعدَّة وفقاً للأساس المحاسبي الذي قمتم بتحديده، حسبما هو موضح أعلاه.

[١٦] في هذا الخطاب التوضيحي سيتم استخدام الإشارة إلى الضمائر "أنتم" و"نحن" و"لنا" وألفاظ "الإدارة" و"المكلفين بالحوكمة" و"المحاسب القانوني" أو سيتم تعديلها حسب مقتضى الحال تبعاً للظروف.

وسننفذ ارتباط التجميع وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) "ارتباطات التجميع"، المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب هذا المعيار منا، عند القيام بهذا الارتباط الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة. ولذلك الغرض، فنحن مطالبون بالالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

مسؤولياتكم

ارتباط التجميع التي سيتم تنفيذه يتم القيام به على أساس أنكم تقرون وتفهمون أن دورنا هو مساعدتكم في إعداد وعرض القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي الذي اعتمدتموه للقوائم المالية. ووفقاً لذلك، فإنكم تتحملون المسؤوليات العامة الآتية التي تُعد أساسية بالنسبة لنا للقيام بارتباط التجميع وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠):

(أ) المسؤولية عن القوائم المالية وعن إعدادها وعرضها، وفقاً لإطار تقرير مالي مقبول في ضوء الاستخدام المستهدف للقوائم المالية والمستخدمين المستهدفين.

(ب) المسؤولية عن دقة واكتمال السجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى التي قمتم بتقديمها لنا لغرض تجميع القوائم المالية.

(ج) المسؤولية عن الاجتهادات اللازمة لإعداد وعرض القوائم المالية، بما في ذلك الاجتهادات التي قد نقدم المساعدة بشأنها أثناء ارتباط التجميع.

تقرير التجميع

كجزء من ارتباطنا، سنصدر تقريرنا ونرفقه بالقوائم المالية التي قمنا بتجميعها، ومن المقرر أن يوضح التقرير هذه القوائم المالية والعمل الذي نفذناه على ارتباط التجميع [انظر المرفق]. وسيذكر التقرير أيضاً أن استخدام القوائم المالية يقتصر على الغرض المبيّن في خطاب الارتباط الماثل، وأن استخدام وتوزيع تقريرنا المقدم لارتباط التجميع يقتصر عليكم، باعتباركم إدارة الشركة (أ).

نرجو التفضل بتوقيع النسخة المرفقة من هذا الخطاب وإعادة إرسالها إلينا، بما يفيد علمكم وموافقتكم على ترتيبات ارتباطنا لتجميع القوائم المالية الموضحة في هذا الخطاب والمسؤوليات الخاصة بكل منا.

[معلومات أخرى ذات صلة]

[يتم إضافة أي معلومات أخرى، مثل الترتيبات المتعلقة بالأتعاب والفواتير وأي شروط أخرى خاصة، حسب مقتضى الحال.]

[اسم المكتب]

أقر بالعلم والقبول بالنيابة عن الشركة (أ)

(التوقيع)

.....

الاسم والوظيفة

التاريخ

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة أ٦٩)

مثال توضيحي لتقارير تجميع المحاسب القانوني

ارتباط تجميع لقوائم مالية ذات غرض عام

- المثال التوضيحي (١): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض عام.

ارتباطات تجميع لقوائم مالية مُعدَّة لغرض خاص

- المثال التوضيحي (٢): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام إطار تقرير مالي معدل ذي غرض عام.

ارتباطات تجميع لمعلومات مالية مُعدَّة لغرض خاص عندما يكون استخدام أو توزيع المعلومات المالية مقتصراً على المستخدمين المستهدفين

- المثال التوضيحي (٣): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام أساس محاسبي محدد في عقد.
- المثال التوضيحي (٤): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام أساس محاسبي مختار من قبل إدارة المنشأة لإعداد معلومات مالية مطلوبة لأغراض خاصة بالإدارة.
- المثال التوضيحي (٥): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع معلومات مالية عبارة عن عنصر أو حساب أو بند، ألا وهو [*يتم إدراج إشارة مناسبة للمعلومات المطلوبة لغرض الالتزام التنظيمي*].

المثال التوضيحي (١): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض عام.

- **قوائم مالية ذات غرض عام مطلوبة بموجب نظام منطبق ينص على أن القوائم المالية للمنشأة يلزم إعدادها بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم.**

تقرير تجميع المحاسب القانوني

[إلى إدارة الشركة (أ)]

لقد قمنا بتجميع القوائم المالية المرفقة للشركة (أ) استناداً إلى المعلومات التي قمتم بتقديمها لنا. وتشمل هذه القوائم المالية قائمة المركز المالي للشركة (أ) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى.

وقد نفذنا ارتباط التجميع وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) "ارتباطات التجميع"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.

وقمنا بتطبيق ما لدينا من خبرة في مجال المحاسبة والتقرير المالي لمساعدتكم في إعداد وعرض هذه القوائم المالية وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة المعتمد في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى التي اعتمدتها الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. ولقد التزمنا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

وتُعد هذه القوائم المالية ودقة واكتمال المعلومات المستخدمة في تجميعها من مسؤولياتكم.

ونظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإننا غير مطالبين بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات التي قدمتموها لنا لتجميع هذه القوائم المالية. وبناءً عليه، فإننا لا نُبدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كانت هذه القوائم المالية مُعدَّة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٢): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام إطار تقرير مالي معدل ذي غرض عام.

- **القوائم المالية مُعدَّة باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض عام تم اعتماده من قبل الإدارة بصورة معدلة.**
- **إطار التقرير المالي المنطبق هو المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة المعتمد في المملكة العربية السعودية باستثناء معالجة العقارات، والتي تم إعادة تقويمها بدلاً من تسجيلها بالتكلفة التاريخية.**
- **استخدام أو توزيع القوائم المالية غير مقيد.**

تقرير تجميع المحاسب القانوني

[إلى إدارة الشركة (أ)]

لقد قمنا بتجميع القوائم المالية المرفقة للشركة (أ) استناداً إلى المعلومات التي قمتم بتقديمها لنا. وتشمل هذه القوائم المالية قائمة المركز المالي للشركة (أ) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى.

وقد نفذنا ارتباط التجميع وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) "ارتباطات التجميع"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.

وقمنا بتطبيق ما لدينا من خبرة في مجال المحاسبة والتقرير المالي لمساعدتكم في إعداد وعرض هذه القوائم المالية بناءً على الأساس المحاسبي المبيّن في الإيضاح (س) المرفق بالقوائم المالية. ولقد التزمنا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

وتُعد هذه القوائم المالية ودقة واكتمال المعلومات المستخدمة في تجميعها من مسؤولياتكم.

ونظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإننا غير مطالبين بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات التي قدمتموها لنا لتجميع هذه القوائم المالية. وبناءً عليه، فإننا لا نُبدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كانت هذه القوائم المالية مُعدَّة وفقاً للأساس المحاسبي المبين في الإيضاح (س).

ووفقاً لما هو مذكور في الإيضاح (س)، فإن القوائم المالية مُعدة ومعروضة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة المعتمد في المملكة العربية السعودية، باستثناء العقارات التي تم إعادة تقويمها في القوائم المالية بدلاً من تسجيلها بالتكلفة التاريخية. وقد تم إعداد القوائم المالية للغرض المبين في الإيضاح (ص) المرفق بالقوائم المالية. وبناءً عليه، فإن هذه القوائم المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى.

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٣): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام أساس محاسبي محدد في عقد.

- **القوائم المالية مُعدّة للالتزام بأحكام أحد العقود، بتطبيق الأساس المحاسبي المحدد في العقد.**
- **المحاسب القانوني مُكلَّف من قبل طرف آخر بخلاف الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.**
- **القوائم المالية مُعدة فقط لاستخدام الأطراف المحددة في العقد.**
- **توزيع واستخدام تقرير المحاسب القانوني مقتصر على مستخدمي القوائم المالية المستهدفين المحددين في العقد.**

تقرير تجميع المحاسب القانوني

[إلى الطرف القائم بالتكليف[١٧]]

لقد قمنا بتجميع القوائم المالية المرفقة للشركة (أ) ("الشركة") استناداً إلى المعلومات التي قدمتها إدارة الشركة لنا ("الإدارة"). وتشمل هذه القوائم المالية [يتم إدراج اسم جميع عناصر القوائم المالية المُعدَّة وفقاً للأساس المحاسبي المحدد في العقد والفترة/التاريخ الذي تتعلق به].

وقد نفذنا ارتباط التجميع وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) "ارتباطات التجميع"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.

وقمنا بتطبيق ما لدينا من خبرة في مجال المحاسبة والتقرير المالي لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض هذه القوائم المالية بناءً على الأساس المحاسبي المبيّن في الإيضاح (س) المرفق بالقوائم المالية. ولقد التزمنا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

وتُعد هذه القوائم المالية ودقة واكتمال المعلومات المستخدمة في تجميعها من مسؤوليات الإدارة.

ونظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإننا غير مطالبين بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات التي قدمتها لنا الإدارة لتجميع هذه القوائم المالية. وبناءً عليه، فإننا لا نُبدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كانت هذه القوائم المالية مُعدَّة وفقاً للأساس المحاسبي المبين في الإيضاح (س).

ووفقاً لما هو مذكور في الإيضاح (س)، فإن القوائم المالية معدة ومعروضة على الأساس المبين في البند (ع) من أحكام عقد الشركة المحدودة (ب) المؤرخ في [يتم إدراج تاريخ العقد/الاتفاق ذي الصلة] ("العقد")، وللغرض المبين في الإيضاح (ص) المرفق بالقوائم المالية. ووفقاً لذلك، فإن هذه القوائم المالية مُعدَّة فقط لاستخدام الأطراف المحددة في العقد، وقد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى.

وتقرير التجميع الصادر من جانبنا يستهدف فقط الأطراف المحددة في العقد، ولا ينبغي توزيعه على أطراف أخرى.

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

[١٧] أو الطرف المناسب المخاطب بالتقرير المحدد في العقد ذي الصلة.

المثال التوضيحي (٤): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام أساس محاسبي مختار من قبل إدارة المنشأة لإعداد معلومات مالية مطلوبة لأغراض خاصة بالإدارة.

- **القوائم المالية مُعدّة باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض خاص، وهي مخصصة فقط لاستخدام إدارة الشركة لأغراض خاصة بالإدارة.**
- **القوائم المالية تتضمن بعض الاستحقاقات، وتشمل فقط قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، وإيضاحاً واحداً يشير إلى الأساس المحاسبي المستخدم في إعداد القوائم المالية.**
- **القوائم المالية مخصصة فقط لاستخدام الإدارة.**
- **استخدام وتوزيع تقرير المحاسب القانوني مقتصر على الإدارة.**

تقرير تجميع المحاسب القانوني

[إلى إدارة الشركة (أ)]

لقد قمنا بتجميع القوائم المالية المرفقة للشركة (أ) استناداً إلى المعلومات التي قمتم بتقديمها لنا. وتشتمل هذه القوائم المالية على قائمة المركز المالي للشركة (أ) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وقائمة الدخل للسنة المنتهية في ذلك التاريخ.

وقد نفذنا ارتباط التجميع وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) "ارتباطات التجميع"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.

وقمنا بتطبيق ما لدينا من خبرة في مجال المحاسبة والتقرير المالي لمساعدتكم في إعداد وعرض هذه القوائم المالية بناءً على الأساس المحاسبي المبيّن في الإيضاح (س) المرفق بالقوائم المالية. ولقد التزمنا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

وتُعد هذه القوائم المالية ودقة واكتمال المعلومات المستخدمة في تجميعها من مسؤولياتكم.

ونظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإننا غير مطالبين بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات التي قدمتموها لنا لتجميع هذه القوائم المالية. وبناءً عليه، فإننا لا نُبدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كانت هذه القوائم المالية مُعدَّة وفقاً للأساس المحاسبي المبين في الإيضاح (س).

وينص الإيضاح (س) على الأساس الذي تم في ضوئه إعداد هذه القوائم المالية، والغرض منها مبين في الإيضاح (ص). وبناءً عليه، فإن هذه القوائم المالية مُعدة لاستخدامكم فقط، وقد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى.

وتقرير التجميع الصادر من جانبنا مخصص فقط لاستخدامكم بصفتكم إدارة الشركة (أ)، ولا ينبغي توزيعه على أطراف أخرى.

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٥): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع معلومات مالية عبارة عن عنصر أو حساب أو بند، ألا وهو [يتم إدراج إشارة مناسبة للمعلومات المطلوبة لغرض الالتزام التنظيمي].

- **المعلومات المالية مُعدة لغرض خاص، ألا وهو الالتزام بمتطلبات التقرير المالي المفروضة من سلطة تنظيمية، وفقاً للأحكام المحددة من السلطة التنظيمية والتي تفرض شكل ومحتوى المعلومات المالية.**
- **إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار التزام.**
- **الغرض من المعلومات المالية هو تلبية احتياجات مستخدمين معينين، ويقتصر استخدام المعلومات المالية على هؤلاء المستخدمين.**
- **توزيع تقرير المحاسب القانوني مقتصر على المستخدمين المستهدفين.**

تقرير تجميع المحاسب القانوني

[إلى إدارة الشركة (أ)[١٨]]

لقد قمنا بتجميع جدول [يتم تحديد المعلومات المالية المجمعة] المرفق للشركة (أ) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ ("الجدول") استناداً إلى المعلومات التي قدمتموها لنا.

وقد نفذنا ارتباط التجميع وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) "ارتباطات التجميع"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.

وقمنا بتطبيق ما لدينا من خبرة في مجال المحاسبة والتقرير المالي لمساعدتكم في إعداد وعرض الجدول على النحو الذي تفرضه [يتم إدراج اسم اللائحة ذات الصلة أو إشارة إليها]. ولقد التزمنا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

ويُعد هذا الجدول ودقة واكتمال المعلومات المستخدمة في تجميعه من مسؤولياتكم.

ونظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإننا غير مطالبين بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات التي قدمتموها لنا لتجميع هذا الجدول. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كان الجدول مُعدّاً وفقاً لـ [يتم إدراج اسم إطار التقرير المالي المنطبق المحدد في اللائحة ذات الصلة أو يتم إدراج إشارة إليه].

ووفقاً لما هو منصوص عليه في الإيضاح (س)، فإن الجدول مُعدّ ومعروض على الأساس المفروض بموجب [يتم إدراج اسم إطار التقرير المالي المنطبق المحدد في اللائحة ذات الصلة أو يتم إدراج إشارة إليه]، لغرض التزام الشركة (أ) بـ [يتم إدراج اسم اللائحة ذات الصلة أو يتم إدراج إشارة إليها]. وبناءً عليه، فإن الجدول مُعد فقط للاستخدام فيما يتعلق بذلك الغرض، وقد لا يكون مناسباً لأغراض أخرى.

وتقرير التجميع الصادر من جانبنا مُعدّ فقط للشركة (أ) والسلطة التنظيمية (ع)، ولا ينبغي توزيعه على أي أطراف أخرى بخلاف الشركة (أ) أو السلطة التنظيمية (ع).

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

[١٨] أو الطرف المناسب المخاطب بالتقرير المحدد في متطلبات التقرير المالي المنطبقة.

القسم الثالث

إصدارات أخرى لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد

لا تتحمل المؤسسة الدولية لأخلاقيات المهنة والمراجعة ولا مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد (IAASB®) ولا الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC®) المسؤولية عن الخسائر التي تلحق أي شخص يتصرف، أو يمتنع عن التصرف، اعتماداً على محتوى هذا المنشور، سواءً كانت هذه الخسارة بسبب الإهمال أو غير ذلك.

إن المعايير الدولية للمراجعة والمعايير الدولية لارتباطات التأكيد والمعايير الدولية لارتباطات الفحص والمعايير الدولية لإدارة الجودة والمعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة ومذكرات ممارسات المراجعة الدولية ومسودات العرض على العموم والأوراق الاستشارية وسائر المنشورات الخاصة بمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد قام بنشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين وحقوق تأليفها ونشرها محفوظة للاتحاد.

حقوق التأليف والنشر © محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين في أكتوبر ٢٠٢٣. جميع الحقوق محفوظة. ويجوز تحميل هذا المنشور للاستخدام الشخصي غير التجاري (أي لأغراض الاسترشاد أو البحث المهني) أو يمكن شراؤه من خلال الرابط www.iaasb.org. ويلزم الحصول على موافقة خطية لترجمة هذا المستند أو نسخه أو تخزينه أو إرساله أو استخدامه بأية طرق أخرى مشابهة.

إن "مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد" و"المعايير الدولية للمراجعة" و"المعايير الدولية لارتباطات التأكيد" و"المعايير الدولية لارتباطات الفحص" و"المعايير الدولية لإدارة الجودة" و"المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة" و"مذكرات ممارسات المراجعة الدولية" والاختصارات "IAASB" و"ISA" و"ISAE" و"ISRE" و"ISRS" و"ISQM" و"IAPN" وشعار مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد هي علامات تجارية للاتحاد الدولي للمحاسبين، أو علامات تجارية وعلامات خدمة مسجلة للاتحاد الدولي للمحاسبين في الولايات المتحدة وسائر الدول.

ويقوم الاتحاد الدولي للمحاسبين بتيسير الآليات التي تدعم العمليات التشغيلية لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

للمعلومات المتعلقة بحقوق التأليف والنشر والعلامات التجارية والتصاريح، الرجاء الانتقال إلى التصاريح أو الاتصال على permissions@ifac.org.

International Auditing and Assurance Standards Board

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017

هاتف ٢٨٦-٩٣٤٤ (٢١٢) ١+ فاكس ٢٨٦-٩٥٧٠ (٢١٢) ١+

www.iaasb.org

ردمك: ٠-٥٤٦-٦٠٨١٥-١-٩٧٨

العلامات التجارية

والعلامات التجارية وعلامات الخدمة المسجلة

مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد®

IAASB®

المعايير الدولية للمراجعة®	ISA®
المعايير الدولية لارتباطات التأكيد™	ISAE™
المعايير الدولية لارتباطات الفحص™	ISRE™
المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة™	ISRS™
المعايير الدولية لإدارة الجودة™	ISQM™
مذكرات ممارسات المراجعة الدولية™	IAPN™

مذكرة ممارسات المراجعة الدولية (١٠٠٠)

اعتبارات خاصة عند مراجعة الأدوات المالية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين مذكرة ممارسات المراجعة الدولية (١٠٠٠) اعتبارات خاصة عند مراجعة الأدوات المالية، كما صدر من المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد.

مذكرة ممارسات المراجعة الدولية (١٠٠٠)
اعتبارات خاصة عند مراجعة الأدوات المالية

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	١–١٠
القسم الأول: معلومات عامة عن الأدوات المالية	١١–٦٩
الغرض من استخدام الأدوات المالية والمخاطر المرتبطة بذلك	١٤–١٩
أدوات الرقابة المتعلقة بالأدوات المالية	٢٠–٢٣
الاكتمال والدقة والوجود	٢٤–٣٣
المصادقات على عمليات التداول وغرف المقاصة	٢٥–٢٦
المطابقات مع المصارف وأمناء الحفظ	٢٧–٣٠
أدوات الرقابة الأخرى على الاكتمال والدقة والوجود	٣١–٣٣
تقويم الأدوات المالية	٣٤–٦٤
متطلبات التقرير المالي	٣٤–٣٧
المدخلات القابلة للرصد وغير القابلة للرصد	٣٨–٣٩
تأثيرات الأسواق غير النشطة	٤٠–٤٢
آلية التقويم الخاصة بالإدارة	٤٣–٦٣
النماذج	٤٧–٤٩
مثال لأداة مالية شائعة	٥٠–٥١
مصادر التسعير الخارجية	٥٢–٦٢
الاستعانة بخبراء التقويم	٦٣
قضايا تتعلق بالالتزامات المالية	٦٤
العرض والإفصاح فيما يتعلق بالأدوات المالية	٦٥–٦٩
أصناف الإفصاحات	٦٧–٦٩
القسم الثاني: اعتبارات المراجعة المتعلقة بالأدوات المالية	**٧٠–١٤٥**
نزعة الشك المهني	٧١–٧٢
اعتبارات التخطيط	٧٣–٨٤
فهم متطلبات المحاسبة والإفصاح	٧٤
فهم الأدوات المالية	٧٥–٧٧
الاستعانة في المراجعة بأصحاب المهارات والمعرفة المتخصصة	٧٨–٨٠

فهم الرقابة الداخلية	٨١
فهم طبيعة وظيفة المراجعة الداخلية ودورها وأنشطتها	٨٢–٨٣
فهم منهجية الإدارة في تقويم الأدوات المالية	٨٤
تقييم مخاطر التحريف الجوهري والاستجابة لها	٨٥–١٠٥
الاعتبارات العامة المتعلقة بالأدوات المالية	٨٥
عوامل خطر الغش	٨٦–٨٨
تقييم خطر التحريف الجوهري	٨٩-٩٠
عوامل يلزم مراعاتها عند تحديد ما إذا كان يجب اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ومدى هذا الاختبار	٩١–٩٥
الإجراءات الأساس	٩٦–٩٧
الاختبارات ثنائية الغرض	٩٨
توقيت إجراءات المراجع	٩٩–١٠٢
الإجراءات المتعلقة بالاكتمال والدقة والوجود والحدوث والحقوق والواجبات	١٠٣–١٠٥
تقويم الأدوات المالية	١٠٦-١٣٧
متطلبات التقرير المالي	١٠٦-١٠٨
تقييم خطر التحريف الجوهري المرتبط بالتقويم	١٠٩–١١٣
المخاطر المهمة	١١٠–١١٣
وضع منهج للمراجعة	١١٤–١١٥
اعتبارات المراجعة عندما تستخدم الإدارة مصدراً من مصادر التسعير الخارجية	١١٦–١٢٠
اعتبارات المراجعة عند قيام الإدارة بتقدير القيم العادلة باستخدام أحد النماذج	١٢١–١٣٢
تقويم ما إذا كانت الافتراضات المستخدمة من جانب الإدارة معقولة	١٢٩–١٣٢
اعتبارات المراجعة عندما تستعين المنشأة بأحد خبراء الإدارة	١٣٣–١٣٥
تقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ	١٣٦–١٣٧
عرض الأدوات المالية والإفصاح عنها	١٣٨–١٤١
الإجراءات المتعلقة بعرض الأدوات المالية والإفصاح عنها	١٤٠-١٤١
اعتبارات المراجعة ذات الصلة الأخرى	١٤٢–١٤٥
الإفادات المكتوبة	١٤٢
الاتصال بالمكلفين بالحوكمة وغيرهم	١٤٣–١٤٥
الاتصال بالسلطات التنظيمية وغيرها	١٤٥
الملحق: أمثلة لأدوات الرقابة المتعلقة بالأدوات المالية	

ينبغي قراءة مذكرة ممارسات المراجعة الدولية (١٠٠٠) *"اعتبارات خاصة عند مراجعة الأدوات المالية"* جنباً إلى جنب مع *التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة*. ولا تفرض مذكرة ممارسات المراجعة الدولية متطلبات إضافية على المراجعين خلاف تلك المتضمنة في المعايير الدولية للمراجعة، كما لا تغير مسؤولية المراجع عن الالتزام بكافة معايير المراجعة ذات الصلة بالمراجعة. وتقدم مذكرات الممارسة دعماً عملياً للمراجعين. والمقصود منها هو أن يقوم بنشرها المسؤولون عن المعايير الوطنية، أو أن تُستخدم في إعداد ما يقابلها من مواد وطنية. وتُقدم هذه المذكرات أيضاً مادة يمكن للمكاتب استخدامها في تطوير برامجها التدريبية وأدلتها التوجيهية الداخلية.

لم يتم تحديث هذه المذكرة بما يلائم التغييرات التي طرأت على معيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث). ولذلك، فإن جميع الإشارات الواردة في هذه المذكرة إلى معيار المراجعة (٥٤٠) هي إشارات إلى معيار المراجعة (٥٤٠) الوارد في الطبعة العربية من كتاب المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة لعام ٢٠٢٠ (الموافقة للطبعة الإنجليزية لعام ٢٠١٨).

مقدمة

١- يمكن أن يقوم باستخدام الأدوات المالية كلٌ من المنشآت المالية والمنشآت غير المالية بجميع أحجامها لتحقيق مجموعة مختلفة من الأغراض. وتمتلك بعض المنشآت ممتلكات ومعاملات بأحجام كبيرة فيما قد تشارك منشآت أخرى في عدد قليل فقط من معاملات الأدوات المالية. وقد يتمثل موقف بعض المنشآت من الأدوات المالية في تحمل المخاطر والاستفادة منها فيما قد تستخدم منشآت أخرى الأدوات المالية للحد من مخاطر معينة عن طريق التحوط أو إدارة التعرض للمخاطر. وتُعد هذه المذكرة وثيقة الصلة بجميع هذه المواقف.

٢- للمعايير الدولية للمراجعة الآتية أهمية خاصة بالنسبة لأعمال مراجعة الأدوات المالية:

(أ) يتناول معيار المراجعة (٥٤٠)[١] مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمراجعة التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية المتعلقة بالأدوات المالية المُقاسة بالقيمة العادلة؛

(ب) يتناول معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)[٢] ومعيار المراجعة (٣٣٠)[٣] التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها والاستجابة لها؛

(ج) يشرح معيار المراجعة (٥٠٠)[٤] ما الذي يشكل دليلاً من أدلة المراجعة ويتناول مسؤولية المراجع عن تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الخاصة بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حتى يستطيع استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه.

٣- ويتمثل غرض هذه المذكرة في توفير ما يلي:

(أ) معلومات عامة عن الأدوات المالية (القسم الأول)؛

(ب) مناقشة لاعتبارات المراجعة المتعلقة بالأدوات المالية (القسم الثاني).

وتقدم مذكرات الممارسة دعماً عملياً للمراجعين. ويُعتزم أن يقوم بنشرها المسؤولون عن المعايير الوطنية، أو أن تُستخدم في إعداد ما يقابلها من مواد وطنية. وتُقدم هذه المذكرات أيضاً مادة يمكن للمكاتب أن تستخدمها في تطوير برامجها التدريبية وأدلتها التوجيهية الداخلية.

٤- تناسب هذه المذكرة المنشآت بجميع أحجامها، إذ قد تواجه جميع المنشآت مخاطر التحريف الجوهري عند استخدام الأدوات المالية.

٥- من المرجح أن تكون التوجيهات المتعلقة بالتقويم[٥] في هذه المذكرة أكثر صلة بالأدوات المالية المقاسة أو المفصح عنها بالقيمة العادلة، فيما تنطبق التوجيهات المتعلقة بمجالات أخرى خلاف التقويم على الأدوات المالية سواءً أكانت مقاسة بالقيمة العادلة أو التكلفة المستنفدة، على السواء. وتنطبق هذه المذكرة أيضاً على كل من الأصول المالية والالتزامات المالية. ولا تتعرض هذه المذكرة لأدوات مالية مثل:

(أ) الأدوات المالية الأبسط مثل النقد والقروض البسيطة والمبالغ المستحقة من المدينين التجاريين والمستحقة للدائنين التجاريين؛ أو

(ب) الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية غير المدرجة؛ أو

(ج) عقود التأمين.

٦- ولا تتعرض هذه المذكرة أيضاً لقضايا محاسبية معينة تتعلق بالأدوات المالية، مثل المحاسبة عن التحوط أو الربح أو الخسارة عند الإنشاء (يُعرف عادة بلفظ الربح أو الخسارة "في اليوم الأول") أو المقاصة أو تحويلات المخاطر أو الهبوط في القيمة، بما في ذلك رصد مخصصات خسائر

---

[١] معيار المراجعة (٥٤٠) "مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة".

[٢] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"

[٣] معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"

[٤] معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"

[٥] يُستخدم لفظا "التقويم" و"القياس" في هذه المذكرة بالتبادل.

القروض. ورغم إمكانية تعلق هذه الموضوعات بمحاسبة المنشأة عن الأدوات المالية، فإن إجراء نقاش حول نظر المراجع في كيفية التعامل مع متطلبات محاسبية معينة هو أمر يقع خارج نطاق هذه المذكرة.

٧- يتم إجراء المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة على افتراض أن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقروا بالتزامات معينة. وتنطوي هذه المسؤوليات على إجراء قياسات القيمة العادلة. ولا تفرض هذه المذكرة مسؤوليات على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة ولا تلغي الأنظمة واللوائح التي تنظم مسؤولياتهم.

٨- تمت صياغة هذه المذكرة في سياق الأُطُر ذات الغرض العام الخاصة بالتقرير المالي المتصف بالعرض العادل، لكنها قد تكون مفيدة أيضاً، حسبما يكون مناسباً في ظل الظروف القائمة، في أُطُر التقرير المالي الأخرى مثل أُطُر التقرير المالي ذات الغرض الخاص.

٩- تركز هذه المذكرة على الإقرارات الخاصة بالتقويم والعرض والإفصاح، وتغطي كذلك، لكن بتفصيل أقل، الاكتمال والدقة والوجود والحقوق والواجبات.

١٠- يُعد تقدير الأدوات المالية عرضة لعدم التأكد، وهي حالة مُعرَّفة في معيار المراجعة (٥٤٠) بأنها "قابلية تعرض التقدير المحاسبي وما يتعلق به من إفصاحات لنقص ملازم في دقة القياس".[٦] ويتأثر عدم تأكد التقدير بعوامل من بينها تعقيد الأدوات المالية. وتتباين طبيعة المعلومات المتوفرة لدعم قياس الأدوات المالية وإمكانية الاعتماد على هذه المعلومات تبايناً كبيراً، مما يؤثر على حالة عدم تأكد التقدير المصاحبة لقياس الأدوات المالية. وتستخدم هذه المذكرة لفظ "عدم تأكد القياس" للإشارة إلى عدم تأكد التقدير المصاحب لقياسات القيمة العادلة.

القسم الأول: معلومات عامة عن الأدوات المالية

١١- قد توجد تعريفات مختلفة للأدوات المالية في أُطُر التقرير المالي. فعلى سبيل المثال، تُعرّف المعايير الدولية للتقرير المالي الأداة المالية بأنها أي عقد ينشأ عنه أصل مالي لإحدى المنشآت والتزام مالي أو أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى.[٧] وقد تكون الأدوات المالية في صورة نقد أو حق الملكية لمنشأة أخرى أو الحق أو الواجب التعاقدي بقبض أو دفع نقد أو تبادل أصول أو التزامات مالية أو عقود معينة تتم تسويتها بأدوات حقوق الملكية في المنشأة أو عقود معينة بشأن بنود غير مالية أو عقود معينة صادرة من مؤمّنين وغير مستوفية لتعريف عقد التأمين. ويشمل التعريف مجموعة كبيرة من الأدوات المالية بدءاً من القروض البسيطة والودائع إلى المشتقات المعقدة والمنتجات المهيكلة وبعض عقود السلع.

١٢- تتباين الأدوات المالية في تعقيدها، غير أن هذا التعقيد قد ينشأ من مصادر مختلفة، مثل:

- وجود قدر كبير للغاية من التدفقات النقدية المنفردة، مما يتطلب في حالة عدم تجانسها تحليل كل منها أو تحليل عدد كبير من التدفقات النقدية المُجمّعة لتقويم خطر الائتمان، على سبيل المثال (مثل التزامات الديون المضمونة).
- الصيغ الرياضية المعقدة لتحديد التدفقات النقدية.
- حالة عدم تأكد التدفقات النقدية المستقبلية أو تباينها، كتلك التي تنشأ من خطر الائتمان أو عقود الخيار أو الأدوات المالية ذات المدد التعاقدية الطويلة.

وكلما زاد تباين التدفقات النقدية نتيجة التغيرات في أحوال السوق، زادت احتمالية تعقيد قياس القيمة العادلة للأدوات المالية واحتمالية عدم تأكد هذا القياس. وعلاوة على ذلك، ففي بعض الأحيان يصبح تقويم الأدوات المالية، التي عادةً ما تكون سهلة التقويم نسبياً، معقداً بسبب ظروف معينة، ومثال ذلك الأدوات التي يصبح السوق غير نشط تجاهها أو التي تكون لها شروط تعاقدية طويلة. وتصبح المشتقات والمنتجات المهيكلة أكثر تعقيداً عندما تكون مزيجاً من أدوات مالية منفردة. وإضافة إلى ذلك، قد تكون المحاسبة عن الأدوات المالية معقدة في ظل أُطُر تقرير مالي معينة أو أحوال سوق معينة.

١٣- يتمثل أحد مصادر التعقيد الأخرى في حجم الأدوات المالية المحتفظ بها أو المتداولة. وفي حين أن مقايضات معدلات الفائدة "البسيطة" قد لا تكون معقدة، فقد تستخدم المنشأة التي تحتفظ بعدد كبير منها نظام معلومات متطور لتحديد الأدوات المالية وتقويمها وإبرام صفقاتها.

---

[٦] معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرة ٧(ج)

[٧] المعيار الدولي للمحاسبة (٣٢) "الأدوات المالية: العرض"، الفقرة ١١

الغرض من استخدام الأدوات المالية والمخاطر المرتبطة بذلك

١٤- تُستخدم الأدوات المالية لأجل:

- أغراض التحوط (بعبارة أخرى، لتغيير حجم المخاطر الحالي الذي تتعرض له المنشأة). ويشمل هذا:
  - الشراء أو البيع الآجل لعملة لتحديد سعر الصرف المستقبلي؛
  - تحويل معدل الفائدة المستقبلي إلى معدل ثابت أو معدل معوم من خلال استخدام المقايضات؛
  - شراء عقود الخيار لحماية المنشأة من تحركات أسعار معينة، بما في ذلك العقود التي قد تشتمل على مشتقات مُدمجة؛
- أغراض التداول (على سبيل المثال، لتمكين المنشأة من اتخاذ أحد مراكز المخاطر للاستفادة من تحركات السوق على المدى القصير)؛
- أغراض الاستثمار (على سبيل المثال، لتمكين المنشأة من الاستفادة من عائدات الاستثمار على المدى الطويل).

١٥- يمكن أن يحد استخدام الأدوات المالية من التعرض لمخاطر أعمال معينة، على سبيل المثال التغيرات في أسعار الصرف أو معدلات الفائدة وأسعار السلع أو مزيج من تلك المخاطر. ومن جهة أخرى، قد تؤدي أيضاً التعقيدات الملازمة لبعض الأدوات المالية إلى زيادة المخاطر.

١٦- يزداد خطر الأعمال وخطر التحريف الجوهري في الحالات الآتية:

- عند عدم فهم الإدارة والمكلفين بالحوكمة لمخاطر استخدام الأدوات المالية بشكل تام وعدم امتلاكهم للمهارات والخبرات الكافية لإدارة تلك المخاطر؛ أو
- عند عدم امتلاك الإدارة والمكلفين بالحوكمة للخبرة اللازمة للتقويم بشكل مناسب وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ أو
- عند عدم قيام الإدارة والمكلفين بالحوكمة بتطبيق ما يكفي من أدوات الرقابة على أنشطة الأدوات المالية؛ أو
- عند قيام الإدارة والمكلفين بالحوكمة بالتحوط من المخاطر أو المضاربة على الأسعار بشكل غير مناسب.

١٧- قد يكون لإخفاق الإدارة في فهم المخاطر الملازمة للأداة المالية بشكل تام تأثير مباشر على قدرة الإدارة في مواجهة هذه المخاطر بالشكل المناسب، وقد يهدد هذا في نهاية المطاف قدرة المنشأة على البقاء.

١٨- فيما يلي قائمة بأنواع المخاطر الرئيسية المنطبقة على الأدوات المالية. وليس المقصود أن تكون هذه القائمة قائمة شاملة، وقد تُستخدم مصطلحات مختلفة لوصف هذه المخاطر أو تصنيف مكونات كل خطر منها.

(أ) خطر الائتمان (أو خطر الطرف المقابل) وهو خطر أن يتسبب أحد الأطراف في الأداة المالية في إلحاق خسارة بطرف آخر عن طريق الإخفاق في الوفاء بواجب، وغالباً ما يرتبط ذلك بالتخلف عن الوفاء. ويشمل خطر الائتمان خطر التسوية، وهو الخطر المتمثل في تسوية أحد جانبي المعاملة بدون استلام عوض من العميل أو الطرف المقابل.

(ب) خطر السوق وهو الخطر المتمثل في تقلب القيمة العادلة للأداة المالية أو تدفقاتها النقدية المستقبلية بسبب التغيرات في أسعار السوق. ومن أمثلة خطر السوق خطر العملة وخطر معدل الفائدة وخطر أسعار السلع وحقوق الملكية.

(ج) خطر السيولة وهو يشمل خطر العجز عن شراء أو بيع أداة مالية بسعر مناسب وفي الوقت المناسب بسبب عدم رواج تلك الأداة المالية.

(د) الخطر التشغيلي وهو يتعلق بالمعالجة الخاصة المطلوبة للأدوات المالية. وقد يزداد الخطر التشغيلي بسبب زيادة تعقيد الأداة المالية، وقد يؤدي سوء إدارة الخطر التشغيلي إلى زيادة أنواع أخرى من المخاطر. ويشمل الخطر التشغيلي:

(١) خطر عدم كفاية أدوات الرقابة الخاصة بالمصادقة والمطابقة مما يؤدي إلى التسجيل غير المكتمل أو غير الدقيق للأدوات المالية؛

(٢) مخاطر عدم وجود توثيق مناسب للمعاملات وعدم كفاية المتابعة لهذه المعاملات؛

(٣) خطر تسجيل المعاملات أو معالجتها أو إدارة المخاطر المرتبطة بها بشكل غير صحيح، وبالتالي عدم توضيحها للأمور الاقتصادية الخاصة بالتداول ككل؛

(٤) خطر الاعتماد غير المبرر من جانب الموظفين على دقة أساليب التقويم، دون إجراء فحص كافٍ لها، مما يترتب عليه عدم صحة تقويم المعاملات أو خطر قياسها بشكل غير صحيح؛

(٥) خطر عدم إدراج استخدام الأدوات المالية بشكل ملائم في سياسات وإجراءات إدارة المخاطر الخاصة بالمنشأة؛

(٦) خطر الخسارة الناجمة عن عدم كفاية الآليات والنظم الداخلية أو فشلها، أو الناجمة عن أحداث خارجية، بما في ذلك خطر الغش من مصادر داخلية وخارجية على السواء؛

(٧) خطر عدم كفاية العناية بأساليب التقويم المستخدمة لقياس الأدوات المالية أو عدم العناية بها في الوقت المناسب؛

(٨) الخطر القانوني، الذي يُعد أحد مكونات الخطر التشغيلي، والذي يتعلق بالخسائر الناجمة عن إجراء قانوني أو تنظيمي يبطل أو يعوق بأية صورة أخرى أداء المستخدم النهائي أو الطرف المقابل له بموجب شروط العقد أو ترتيبات المقاصة ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، قد ينشأ الخطر القانوني من عدم كفاية أو عدم صحة توثيق العقد، أو عدم القدرة على إنفاذ ترتيب مقاصة عند الإفلاس، أو التغييرات السلبية في أنظمة الضرائب، أو التشريعات التي تحظر على المنشآت الاستثمار في أنواع معينة من الأدوات المالية.

١٩- من بين الاعتبارات الأخرى المتعلقة بمخاطر استخدام الأدوات المالية ما يلي:

- خطر الغش الذي قد يزداد في حالات منها على سبيل المثال وجود موظف في منصب يتيح له ارتكاب جريمة من جرائم الغش المالي ويفهم كلاً من الأدوات المالية وآليات المحاسبة عنها، لكن الإدارة والمكلفين بالحوكمة على درجة أقل من الفهم لهذه الأمور.
- خطر عدم انعكاس ترتيبات المقاصة الرئيسية[٨] في القوائم المالية بصورة صحيحة.
- خطر أن بعض الأدوات المالية قد تتغير بين كونها أصولاً أو التزامات أثناء مدتها، وأن ذلك التغير قد يحدث سريعاً.

أدوات الرقابة المتعلقة بالأدوات المالية

٢٠- يُعد مدى استخدام المنشأة للأدوات المالية ودرجة تعقيد الأدوات محددين مهمين لمستوى التطور اللازم لأدوات الرقابة الداخلية للمنشأة. فعلى سبيل المثال، قد تستخدم المنشآت الأصغر منتجات أقل هيكلة وآليات وإجراءات بسيطة لتحقيق أهدافها.

٢١- المكلفون بالحوكمة هم المنوط بهم غالباً تحديد التوجه العام بشأن الأدوات المالية واعتماد مدى استخدامها والإشراف عليه، فيما يتمثل دور الإدارة في إدارة ومتابعة تعرض المنشأة لتلك المخاطر. وتتحمل الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، المسؤولية أيضاً عن تصميم نظام للرقابة الداخلية وتطبيقه للمساعدة في إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ومن الأرجح أن تمتاز الرقابة الداخلية للمنشأة على الأدوات المالية بالفاعلية عندما تكون الإدارة والمكلفون بالحوكمة قد قاموا بما يلي:

(أ) إرساء بيئة رقابية مناسبة، والمشاركة النشطة من جانب المكلفين بالحوكمة في الرقابة على استخدام الأدوات المالية، ووضع هيكل تنظيمي منطقي مع توزيع واضح للصلاحيات والمسؤوليات، وتطوير سياسات وإجراءات مناسبة للموارد البشرية. ويلزم وضع قواعد واضحة، بصفة خاصة، بشأن المدى المسموح للمسؤولين عن أنشطة الأدوات المالية أن يتصرفوا فيه. وتأخذ مثل هذه القواعد بعين الاعتبار أي تقييدات قانونية أو تنظيمية مفروضة على استخدام الأدوات المالية. فعلى سبيل المثال، قد لا تحظى بعض هيئات القطاع العام بصلاحية ممارسة الأعمال باستخدام المشتقات؛

(ب) وضع آلية لإدارة المخاطر تتناسب مع حجم المنشأة ومدى تعقيد أدواتها المالية (فعلى سبيل المثال، قد توجد في بعض المنشآت وظيفة رسمية لإدارة المخاطر)؛

[٨] قد تدخل المنشأة التي تنفذ عدداً من معاملات الأدوات المالية مع طرف مقابل واحد في ترتيب مقاصة رئيسي مع ذلك الطرف المقابل. وتنص مثل هذه الاتفاقية على إجراء تسوية مقاصة واحدة بالصافي لجميع الأدوات المالية التي تشملها الاتفاقية في حالة التخلف عن الوفاء في أي عقد واحد من العقود.

(ج) وضع نُظُم معلومات تمنح المكلفين بالحوكمة فهماً لطبيعة أنشطة الأدوات المالية وما يرتبط بها من مخاطر، بما في ذلك التوثيق الكافي للمعاملات؛

(د) تصميم نظام للرقابة الداخلية وتطبيقه وتوثيقه لتحقيق ما يلي:

- توفير تأكيد معقول بأن المنشأة تستخدم الأدوات المالية في نطاق سياساتها الخاصة بإدارة المخاطر؛
- عرض الأدوات المالية في القوائم المالية بصورة صحيحة؛
- ضمان أن تكون المنشأة ملتزمة بالأنظمة واللوائح المنطبقة؛
- متابعة المخاطر.

ويقدم الملحق أمثلة لأدوات الرقابة التي قد توجد في منشأة تتعامل في حجم كبير من معاملات الأدوات المالية؛

(هـ) وضع سياسات محاسبية مناسبة، بما في ذلك سياسات التقويم، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

٢٢- تشمل العناصر الأساسية لآليات إدارة المخاطر والرقابة الداخلية المتعلقة بالأدوات المالية للمنشأة ما يلي:

- وضع منهج لتحديد حجم التعرض للمخاطر الذي تكون المنشأة على استعداد لتقبله عند دخولها في معاملات الأدوات المالية (يُمكن أن يُشار إلى ذلك بلفظ "تقبل المخاطر")، بما في ذلك سياسات الاستثمار في الأدوات المالية، وإطار الرقابة الذي تُنفذ فيه أنشطة الأدوات المالية؛
- إرساء آليات لتوثيق معاملات الأدوات المالية والتصريح بالأنواع الجديدة منها، تأخذ بعين الاعتبار المخاطر المحاسبية والتنظيمية والقانونية والمالية والتشغيلية المرتبطة بتلك الأدوات؛
- معالجة معاملات الأدوات المالية، بما في ذلك المصادقة على الممتلكات من الأصول والنقد ومطابقتها بالكشوف الخارجية، وآلية المدفوعات؛
- الفصل في الواجبات بين المستثمرين أو المتداولين في الأدوات المالية والمسؤولين عن معالجة هذه الأدوات وتقويمها والمصادقة عليها. فعلى سبيل المثال، يُعد وجود وظيفة تُعنى بوضع النماذج وتشارك في دعم تسعير الصفقات أقل موضوعية من وظيفة منفصلة عملياً وتنظيمياً عن المكتب الأمامي؛
- آليات التقويم وأدوات الرقابة عليه، بما في ذلك أدوات الرقابة على البيانات التي يتم الحصول عليها من مصادر تسعير خارجية؛
- متابعة أدوات الرقابة.

٢٣- تختلف طبيعة المخاطر غالباً فيما بين المنشآت التي لديها حجم كبير ومجموعة متنوعة من الأدوات المالية والمنشآت التي لا تدخل سوى في القليل من معاملات الأدوات المالية. ويؤدي ذلك إلى مناهج مختلفة للرقابة الداخلية. فعلى سبيل المثال:

- من المعتاد أن يكون للمنشأة التي لديها حجم كبير من الأدوات المالية بيئة عمل مقسّمة إلى غرف للتعاملات يوجد فيها متداولون اختصاصيون وأن يكون هناك فصل في الواجبات بين هؤلاء المتداولين والمكتب الخلفي (الذي يشير إلى قسم العمليات الذي يتحقق من بيانات عمليات التداول التي تمت ويضمن أنها ليست خاطئة وينفذ التحويلات المطلوبة). وفي مثل هذه البيئات، يقوم المتداولون عادة بإبرام العقود شفوياً عبر الهاتف أو من خلال منصات التداول الإلكترونية. ويكون قيد المعاملات ذات الصلة والتسجيل الصحيح للأدوات المالية في مثل هذه البيئة أكثر صعوبة بكثير منه في المنشأة التي ليس لديها سوى القليل من الأدوات المالية، التي يمكن في الغالب تأكيد وجودها واكتمالها بإرسال طلب مصادقة مصرفية إلى عدد قليل من المصارف.
- وفي المقابل، لا يوجد فصل في الواجبات داخل المنشآت التي ليس لديها سوى عدد صغير من الأدوات المالية، ويكون وصول هذه المنشآت إلى السوق محدوداً. وفي مثل هذه الحالات، ورغم أنه قد يكون من الأيسر تحديد معاملات الأدوات المالية، فإنه يوجد خطر متمثل في إمكانية اعتماد الإدارة على عدد محدود من العاملين، مما قد يزيد من خطر تنفيذ معاملات غير مصرح بها أو عدم تسجيل المعاملات.

الاكتمال والدقة والوجود

٢٤- توضح الفقرات ٢٥–٣٣ أدوات الرقابة والآليات التي قد تكون مطبقة داخل المنشآت التي لديها حجم كبير من معاملات الأدوات المالية، بما في ذلك المنشآت التي تحتوي على غرف للتداول. وعلى النقيض، قد لا تطبق المنشأة التي ليس لديها حجم كبير من معاملات الأدوات المالية هذه الأدوات والآليات لكنها بدلاً من ذلك قد تقوم بالمصادقة على معاملاتها مع الطرف المقابل أو غرفة المقاصة. وقد يكون القيام بذلك بسيطاً نسبياً حيث إن المنشأة قد تتعامل فقط مع طرف مقابل واحد أو اثنين.

المصادقات على عمليات التداول وغرف المقاصة

٢٥- بصفة عامة، ففيما يتعلق بالمعاملات التي تنفذها المؤسسات المالية، يتم توثيق شروط الأدوات المالية في المصادقات المتبادلة بين الأطراف المقابلة وفي الاتفاقيات القانونية. وتقوم غرف المقاصة بمتابعة تبادل المصادقات عن طريق مقابلة عمليات التداول وتسويتها. وتُعنى غرفة المقاصة المركزية بالتبادل وتتبع عادةً المنشآت التي تقوم بالمقاصة من خلال غرف المقاصة آليات لإدارة المعلومات المقدمة لغرفة المقاصة.

٢٦- لا تتم تسوية جميع المعاملات من خلال مثل هذا التبادل. ففي العديد من الأسواق الأخرى توجد ممارسة مستقرة للاتفاق على شروط المعاملات قبل بدء التسوية. وحتى تتسم هذه الآلية بالفاعلية، يلزم إجراؤها بمعزل عن الذين يقومون بالتداول في الأدوات المالية للحد من خطر الغش. وفي أسواق أخرى، تتم المصادقة على المعاملات بعد بدء التسوية وفي بعض الأحيان يؤدي تراكم المصادقات إلى بدء التسوية قبل الاتفاق تماماً على جميع الشروط. ويفرض هذا خطراً إضافياً لأن المنشآت المتعاملة تضطر إلى الاعتماد على وسائل بديلة للاتفاق على عمليات التداول. وقد يكون من بين هذه الوسائل:

- إنفاذ مطابقات صارمة بين سجلات المتداولين في الأدوات المالية والقائمين بتسويتها (من المهم الفصل التام في الواجبات بينهما)، وإقرانها بأدوات رقابة قوية للإشراف على المتداولين في الأدوات المالية لضمان سلامة المعاملات؛
- فحص الوثائق الموجزة المقدمة من الأطراف المقابلة التي تركز على الشروط الأساسية حتى لو لم يتم الاتفاق على الشروط الكاملة؛
- الفحص الشامل لأرباح وخسائر المتداولين لضمان تطابقها مع ما قام المكتب الخلفي بحسابه.

المطابقات مع المصارف وأمناء الحفظ

٢٧- قد يتم الاحتفاظ ببعض مكونات الأدوات المالية، مثل السندات والأسهم، في مؤسسات إيداع منفصلة. وينتج عن معظم الأدوات المالية أيضاً مدفوعات نقدية في وقت ما وغالباً ما تبدأ هذه التدفقات النقدية في وقت مبكر من عمر العقد. وتمر هذه المدفوعات والمقبوضات النقدية من خلال حساب مصرفي للمنشأة. وتمكن المطابقة المنتظمة لسجلات المنشأة بالسجلات الخارجية للمصارف وأمناء الحفظ المنشأة من ضمان تسجيل المعاملات بشكل سليم.

٢٨- وتجدر الإشارة إلى أن الأدوات المالية لا تؤدي جميعها إلى تحقيق تدفق نقدي في مراحل مبكرة من عمر العقد أو لا يمكن تسجيلها جميعها لدى السوق المالية أو أمين الحفظ. وفي هذه الحالة، لن تحدد آليات المطابقة عمليات التداول التي أُغفل ذكرها أو سُجلت بشكل غير دقيق، وتزيد حينئذٍ أهمية أدوات الرقابة الخاصة بالمصادقة. وحتى في حالة تسجيل مثل هذه التدفقات النقدية بشكل دقيق في المراحل المبكرة من عمر العقد، فإن ذلك لا يضمن دقة تسجيل جميع خصائص الأداة أو شروطها (على سبيل المثال، أجل الاستحقاق وخيار الإنهاء المبكر).

٢٩- إضافة إلى ذلك، قد تكون حركات النقدية صغيرة جداً في سياق الحجم الكلي للتداول أو قائمة المركز المالي الخاصة بالمنشأة وبالتالي قد يصعب تحديدها. وتتعزز قيمة المطابقات عندما يقوم موظفو الشؤون المالية أو موظفو المكتب الخلفي الآخرون بفحص القيود في جميع حسابات دفتر الأستاذ العام لضمان صحتها وتأييدها. ومن شأن هذه الآلية أن تساعد في تحديد ما إذا كان الجانب الآخر لقيود النقدية المتعلقة بالأدوات المالية لم يتم تسجيله بشكل سليم. ومن الأهمية بمكان فحص الحسابات الوسيطة وحسابات المقاصة بغض النظر عن رصيد الحساب، إذ قد توجد مقاصة لبنود المطابقة في الحساب.

٣٠- في المنشآت التي لديها حجم كبير من معاملات الأدوات المالية، قد تكون أدوات الرقابة الخاصة بالمطابقة والمصادقة أدوات آلية، وفي هذه الحالة يلزم تطبيق ما يكفي من أدوات الرقابة الخاصة بتقنية المعلومات لدعمها. وتُعد أدوات الرقابة ضرورية على وجه الخصوص لضمان أن البيانات قد تم تجميعها بشكل كامل ودقيق من المصادر الخارجية (مثل المصارف وأمناء الحفظ) ومن سجلات المنشأة وضمان أنه لم يتم التلاعب بها قبل المطابقة أو أثنائها. وتُعد أدوات الرقابة ضرورية أيضاً لضمان أن الضوابط التي تتم بها مطابقة القيود تقييدية بما يكفي لمنع الإجازة غير الدقيقة لبنود المطابقة.

أدوات الرقابة الأخرى على الاكتمال والدقة والوجود

٣١- نظراً للتعقيد الملازم لبعض الأدوات المالية فلن يكون من الواضح دائماً كيفية تسجيل هذه الأدوات في نُظُم المنشأة. وفي مثل هذه الحالات، قد تقوم الإدارة بوضع آليات رقابية لمتابعة السياسات التي تفرض كيفية قياس أنواع معينة من المعاملات وتسجيلها والمحاسبة عنها. ويقوم عادةً بوضع هذه السياسات ومراجعتها بشكل مسبق عاملون على قدر مناسب من التأهيل قادرون على فهم التأثيرات الكاملة للأدوات المالية الجاري قيدها في الدفاتر.

٣٢- قد يتم إلغاء بعض المعاملات أو تعديلها بعد التنفيذ الأولي لها. ويمكن لتطبيق أدوات الرقابة المناسبة المتعلقة بالإلغاء أو التعديل أن يحد من أثر مخاطر التحريف الجوهري الذي يقع بسبب الغش أو الخطأ. وإضافة إلى ذلك، قد تكون لدى المنشأة آلية مطبقة لإعادة المصادقة على عمليات التداول الملغاة أو المعدلة.

٣٣- في المؤسسات المالية التي تباشر قدراً كبيراً من عمليات التداول، يقوم أحد كبار الموظفين عادةً بمراجعة الأرباح والخسائر اليومية المقيدة في دفاتر كل متداول لتقويم ما إذا كانت هذه الأرباح والخسائر معقولة بناءً على معرفة الموظف بالسوق. وقد يؤدي القيام بذلك إلى تمكين الإدارة من تحديد عمليات تداول معينة لم يتم تسجيلها بشكل كامل أو دقيق، أو إلى اكتشاف غش ارتكبه متداول معين. ومن المهم أن تكون هناك إجراءات للتصريح بالمعاملات تدعم كبار الموظفين في مراجعة المعاملات.

تقويم الأدوات المالية

متطلبات التقرير المالي

٣٤- في العديد من أُطُر التقرير المالي، يتم غالباً قياس الأدوات المالية، بما فيها المشتقات المدمجة، بالقيمة العادلة لغرض العرض في قائمة المركز المالي وفي احتساب الربح أو الخسارة والإفصاح أو أي من ذلك. وبصفة عامة، يتمثل الهدف من القياس بالقيمة العادلة في الوصول إلى السعر الذي ستتم به معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل أحوال السوق؛ وبعبارة أخرى، لا يكون هذا سعر المعاملة للقيام بتصفية إجبارية أو للبيع الاضطراري. وتحقيقاً لهذا الهدف، تؤخذ في الاعتبار جميع معلومات السوق المتاحة ذات الصلة.

٣٥- قد تنشأ قياسات الأصول والالتزامات المالية بالقيمة العادلة عند التسجيل الأولي للمعاملات ولاحقاً عندما تحدث تغيرات في القيمة. وقد تتم معالجة التغيرات في قياسات القيمة العادلة التي تحدث بمرور الوقت بطرق مختلفة بموجب أُطُر التقرير المالي المختلفة. فعلى سبيل المثال، قد تُسجَّل هذه التغيرات على أنها ربح أو خسارة، أو قد تُسجَّل في الدخل الشامل الآخر. وقد يكون من اللازم أيضاً، بناءً على إطار التقرير المالي المنطبق، قياس الأداة المالية بالكامل أو مكون منها فقط (على سبيل المثال، مشتقة مدمجة عند المحاسبة عنها بشكل منفصل) بالقيمة العادلة.

٣٦- تحدد بعض أُطُر التقرير المالي تسلسلاً هرمياً للقيمة العادلة لزيادة الاتساق والقابلية للمقارنة في قياسات القيمة العادلة والإفصاحات ذات الصلة. وقد تُصنف المدخلات إلى مستويات مختلفة مثل:

- مدخلات المستوى الأول - الأسعار المعلنة (غير المُعدّلة) في الأسواق المفتوحة للأصول أو الالتزامات المالية المطابقة التي يمكن للمنشأة معرفتها في تاريخ القياس.
- مدخلات المستوى الثاني - المدخلات الأخرى خلاف الأسعار المعلنة المذكورة في المستوى الأول التي يمكن رصدها للأصل أو الالتزام المالي، سواءً بشكل مباشر أو غير مباشر. وإذا كان للأصل أو الالتزام المالي مدة (تعاقدية) محددة، يجب أن تكون مدخلات المستوى الثاني من الممكن رصدها طوال مدة الأصل أو الالتزام المالي. وتشمل مدخلات المستوى الثاني ما يلي:
  - الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المالية المشابهة في الأسواق النشطة.
  - الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المالية المطابقة أو المشابهة في الأسواق غير النشطة.
  - المدخلات الأخرى، خلاف الأسعار المعلنة، التي من الممكن رصدها للأصل أو الالتزام المالي (على سبيل المثال، معدلات الفائدة ومنحنيات العائد التي من الممكن رصدها على فترات معلنة عادة والتقلبات الضمنية والفروق الائتمانية).
  - المدخلات التي يتم استنباطها أساساً من بيانات السوق التي من الممكن رصدها أو المدخلات التي تؤيدها هذه البيانات عن طريق العلاقة المتبادلة فيما بينها أو بغير ذلك من الوسائل (المدخلات التي يؤيدها السوق).

- مدخلات المستوى الثالث - المدخلات التي لا يمكن رصدها للأصل أو الالتزام المالي. وتُستخدم المدخلات التي لا يمكن رصدها لقياس القيمة العادلة في حالة عدم توفر مدخلات ذات صلة يمكن رصدها، مما يوفر ظروفاً يوجد بها نشاط سوقي ضعيف، إن كان موجوداً، للأصل أو الالتزام المالي في تاريخ القياس.

وبصفة عامة، تزيد درجة عدم تأكد القياس عندما تنتقل الأداة المالية من المستوى الأول إلى المستوى الثاني، أو من المستوى الثاني إلى المستوى الثالث. وقد يوجد كذلك ضمن المستوى الثاني مدى واسع لحالة عدم تأكد القياس بناءً على إمكانية رصد المدخلات وتعقيد الأداة المالية وتقويمها وغيرها من العوامل.

٣٧- قد تفرض بعض أُطُر التقرير المالي على المنشأة، أو قد تسمح لها بإجراء تعديلات تبعاً لحالات عدم تأكد القياس، من أجل التعديل تبعاً للمخاطر الذي من شأن المشارك في السوق أن يقوم به في التسعير للأخذ في الحسبان حالات عدم تأكد المخاطر المرتبطة بتسعير الأداة المالية أو تدفقاتها النقدية. ومن ذلك على سبيل المثال:

- تعديلات النماذج. قد يوجد في بعض النماذج قصور معلوم أو قد تكشف نتيجة المعايرة عن القصور في قياس القيمة العادلة وفقاً لإطار التقرير المالي.
- تعديلات مخاطر الائتمان. لا تأخذ بعض النماذج في الحسبان خطر الائتمان، بما في ذلك خطر الطرف المقابل أو خطر الائتمان الذاتي.
- تعديلات السيولة. تقوم بعض النماذج بحساب متوسط سعر السوق، رغم أن إطار التقرير المالي قد يتطلب استخدام مبلغ معدل تبعاً للسيولة مثل الفرق بين السعر المطلوب والمعروض. وتراعي تعديلات السيولة الأخرى، التي يزيد طابعها الاجتهادي، أن بعض الأدوات المالية تكون غير سائلة مما يؤثر على التقويم.
- تعديلات المخاطر الأخرى. قد لا تعبّر القيمة المقاسة عن القيمة العادلة في تاريخ القياس إذا تم استخدام نموذج لا يأخذ في الحسبان جميع العوامل الأخرى التي من شأن المشاركين في السوق أن يضعوها في الحسبان عند تسعير الأداة المالية، وبالتالي فقد يلزم تعديل هذه القيمة بشكل منفصل للوفاء بإطار التقرير المالي المنطبق.

ولا تُعد التعديلات مناسبة إذا كانت تقوم بتعديل قياس الأداة المالية أو تقويمها بعيداً عن القيمة العادلة حسب التعريف الوارد في إطار التقرير المالي المنطبق، على سبيل المثال لغرض الحيطة.

المدخلات القابلة للرصد وغير القابلة للرصد

٣٨- حسبما تمت الإشارة إليه أعلاه، تقوم أُطُر التقرير المالي غالباً بتصنيف المدخلات طبقاً لدرجة رصدها. وكلما قل النشاط المرتبط بالأدوات المالية في السوق وقلت إمكانية رصد المدخلات، زادت درجة عدم تأكد القياس. وتتباين طبيعة وإمكانية الاعتماد على المعلومات المتاحة لدعم تقويم الأدوات المالية بناءً على إمكانية رصد المدخلات الخاصة بقياسها، التي تتأثر بطبيعة السوق (على سبيل المثال، مستوى نشاط السوق وما إذا كان من خلال سوق مالية أو خارج المنصة). وبالتالي، فإن هناك سلسلة تربط بين طبيعة الأدلة المستخدمة لدعم التقويم وإمكانية الاعتماد عليها، وبين أن يصبح من الصعب على الإدارة الحصول على المعلومات لدعم التقويم عندما تصبح الأسواق غير نشطة وتقل إمكانية رصد المدخلات.

٣٩- عندما لا تتوفر مدخلات قابلة للرصد، تستخدم المنشأة مدخلات غير قابلة للرصد (مدخلات المستوى الثالث) تعكس الافتراض الذي من شأن المشاركين في السوق أن يستخدموه عند تسعير الأصل أو الالتزام المالي، بما في ذلك الافتراضات المتعلقة بالمخاطر. وتُحدد المدخلات غير القابلة للرصد باستخدام أفضل المعلومات المتاحة في ظل الظروف القائمة. وفي سبيل تحديد المدخلات غير القابلة للرصد، قد تبدأ المنشأة باستخدام البيانات الخاصة بها، التي يتم تعديلها إذا كانت هناك معلومات متاحة بشكل معقول تشير إلى (أ) أن المستخدمين الآخرين في السوق سيستخدمون بيانات مختلفة أو (ب) أن هناك شيء ما تراه المنشأة ولا يمكن للمشاركين الآخرين في السوق الاطلاع عليه (على سبيل المثال، تضافر في الجهود خاص بالمنشأة).

تأثيرات الأسواق غير النشطة

٤٠- تزيد درجة عدم تأكد القياس ويصبح التقويم أكثر تعقيداً عندما تصبح الأسواق التي يتم فيها تداول الأدوات المالية أو الأجزاء المكونة لها غير نشطة. ولا توجد نقطة واضحة المعالم تتحول السوق النشطة عندها إلى سوق غير نشطة، غير أن أُطُر التقرير المالي قد تقدم توجيهات في هذا

الشأن. ومن بين خصائص الأسواق غير النشطة وجود تراجع كبير في حجم نشاط التداول ومستواه، أو تباين الأسعار المتاحة بشكل كبير على مدار الوقت أو فيما بين المشاركين في السوق، أو عدم وجود سعر جارٍ. ومع ذلك، فإن تقييم ما إذا كانت السوق غير نشطة يتطلب اجتهاداً.

٤١- عندما تكون الأسواق غير نشطة، قد تكون الأسعار المعلن عنها غير صالحة (بعبارة أخرى، أسعار قديمة) أو قد لا تعبّر عن الأسعار التي قد يتداول بها المشاركون في السوق أو قد تعبر عن معاملات اضطرارية (كما هو الحال عندما يكون البائع مطالباً ببيع أصل للوفاء بمتطلبات تنظيمية أو قانونية، أو عند الحاجة للتصرف في أصل على الفور لتوفير سيولة، أو عند وجود مشترٍ واحد محتمل نتيجة القيود القانونية أو قيود الوقت المفروضة). ولذلك، تتم عمليات التقويم بناءً على مدخلات المستوى الثاني والمستوى الثالث. وفي مثل هذه الظروف، قد يكون لدى المنشأة:

- سياسة للتقويم تشتمل على آلية لتحديد ما إذا كانت مدخلات المستوى الأول متاحة؛
- فهم لكيفية حساب أسعار أو مدخلات معينة من مصادر خارجية تم استخدامها كمدخلات لأساليب التقويم من أجل تقييم إمكانية الاعتماد عليها. فعلى سبيل المثال، يُرجح أن يعكس عرض أسعار الوسيط في سوق نشطة لأداة مالية لم يتم تداولها المعاملات الفعلية على أداة مالية مشابهة، لكن عندما تصبح السوق غير نشطة يحتمل أن يعتمد عرض أسعار الوسيط بشكل أكبر على أساليب تقويم خاصة بالوسيط لتحديد الأسعار؛
- فهم لكيفية تأثير تدهور ظروف العمل على الطرف المقابل، وأيضاً لما إذا كان تدهور ظروف العمل في منشآت مماثلة للطرف المقابل قد يشير إلى احتمالية عدم وفاء الطرف المقابل بالتزاماته (بعبارة أخرى، خطر عدم الأداء)؛
- سياسات للتعديل تبعاً لحالات عدم تأكد القياس. وقد تشمل هذه التعديلات تعديلات النماذج وتعديلات نقص السيولة وتعديلات مخاطر الائتمان وتعديلات المخاطر الأخرى؛
- القدرة على حساب مدى النتائج الواقعية في ضوء حالات عدم التأكد القائمة، على سبيل المثال عن طريق إجراء تحليل للحساسية؛
- سياسات لتحديد وقت انتقال مدخل من مدخلات قياس القيمة العادلة إلى مستوى مختلف في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

٤٢- قد تنشأ صعوبات معينة عندما يوجد تراجع شديد أو حتى توقف في التداول في أوراق مالية معينة. وفي هذه الظروف، فإن الأدوات المالية التي سبق تقويمها باستخدام أسعار السوق قد يلزم تقويمها باستخدام أحد النماذج.

آلية التقويم الخاصة بالإدارة

٤٣- تشمل الأساليب التي يمكن للإدارة استخدامها لتقويم أدواتها المالية الأسعار القابلة للرصد والمعاملات الحديثة والنماذج التي تستخدم مدخلات قابلة للرصد أو غير قابلة للرصد. وقد تستفيد الإدارة أيضاً مما يلي:

(أ) مصدر تسعير خارجي، مثل خدمة تسعير أو عرض أسعار لوسيط؛ أو

(ب) خبير تقويم.

وقد تستخدم مصادر التسعير الخارجية وخبراء التقويم أسلوباً أو أكثر من هذه الأساليب الخاصة بالتقويم.

٤٤- في العديد من أُطُر التقرير المالي، يتمثل أفضل دليل على القيمة العادلة للأداة المالية في المعاملات المعاصرة في سوق نشطة (أي في مدخلات المستوى الأول). وفي مثل هذه الحالات، قد يكون تقويم الأداة المالية بسيطاً نسبياً. ويمكن الحصول على الأسعار المعلنة للأدوات المالية المدرجة في الأسواق المالية أو المتداولة في الأسواق الثانوية السائلة من مصادر مثل المنشورات المالية أو الأسواق المالية نفسها أو مصادر التسعير الخارجية. وعند استخدام الأسعار المعلنة، فمن المهم أن تفهم الإدارة الأساس المقدم على أساسه عرض الأسعار حتى تضمن أن السعر يعكس أحوال السوق في تاريخ القياس. وقد تقدم الأسعار المعلنة التي يتم الحصول عليها من المنشورات أو الأسواق المالية دليلاً كافياً على القيمة العادلة في الحالتين التاليتين، على سبيل المثال:

(أ) عندما لا تكون الأسعار قديمة أو "غير صالحة" (على سبيل المثال، إذا كان عرض الأسعار قائماً على آخر سعر متداول ويكون التداول قد تم منذ بعض الوقت)؛

(ب) عندما تكون عروض الأسعار هي الأسعار التي يتداول بها المتداولون فعلياً في الأداة المالية بتكرار وحجم كافيين.

٤٥- عندما لا يوجد في السوق أي سعر ملحوظ متداول للأداة المالية (بعبارة أخرى، مدخل من المستوى الأول)، سيكون من اللازم على المنشأة جمع مؤشرات أخرى للأسعار لتستخدمها في أسلوب تقويم الأداة المالية. وقد تشتمل مؤشرات الأسعار على ما يلي:

- المعاملات الحديثة، بما في ذلك المعاملات التي تتم بعد تاريخ القوائم المالية المتعلقة بنفس الأداة. ويولى الاهتمام بما إذا كان من الضروري إجراء تعديل تبعاً للتغيرات في أحوال السوق في الفترة بين تاريخ القياس وتاريخ إجراء المعاملة، إذ ليس بالضرورة أن تكون هذه المعاملات مؤشراً على أحوال السوق التي كانت قائمة في تاريخ القوائم المالية. ومن الممكن أيضاً أن تمثل المعاملة معاملة اضطرارية ومن ثمّ لا تكون مؤشراً على السعر في التداول المنتظم.
- تُعرف المعاملات الجارية أو الحديثة في الأدوات المشابهة غالباً بلفظ "التسعير بالنظير". ويلزم إدخال تعديلات على سعر النظير حتى يُظهر السعر أثر الاختلافات بين هذا النظير والأداة الجاري تسعيرها، على سبيل المثال، لمراعاة الاختلافات في مخاطر السيولة والائتمان بين الأداتين.
- مؤشرات الأدوات المشابهة. كما هو الحال في المعاملات المتعلقة بالأدوات المشابهة، يلزم إدخال تعديلات لإظهار أثر الاختلاف بين الأداة الجاري تسعيرها والأداة المستنبط منها المؤشر المستخدم.

٤٦- من المتوقع أن تقوم الإدارة بتوثيق سياساتها الخاصة بالتقويم والنموذج المستخدم لتقويم أداة مالية معينة، بما في ذلك الأسباب المنطقية لاتباع النموذج المستخدم، واختيار الافتراضات المستخدمة في منهجية التقويم، ونظر المنشأة فيما إذا كان من الضروري إدخال تعديلات تبعاً لعدم تأكد القياس.

النماذج

٤٧- قد تُستخدم النماذج لتقويم الأداة المالية عندما لا يمكن رصد السعر بشكل مباشر في السوق. ويمكن أن تكون النماذج بسيطة كمعادلة تسعير السندات شائعة الاستخدام أو يمكن أن تنطوي على تعقيدات، ولاسيّما أدوات البرمجيات المطورة لتقويم الأدوات المالية بمدخلات المستوى الثالث. وتعتمد العديد من النماذج على العمليات الحسابية للتدفقات النقدية المخصومة.

٤٨- وتشتمل النماذج على منهجية وافتراضات وبيانات. وتوضح المنهجية القواعد أو المبادئ الحاكمة للعلاقة بين المتغيرات في التقويم. وتشمل الافتراضات تقديرات للمتغيرات غير المؤكدة المستخدمة في النموذج. وقد تشتمل البيانات على معلومات فعلية أو افتراضية عن الأداة المالية أو المدخلات الأخرى للأداة المالية.

٤٩- تبعاً للظروف، تشمل الأمور التي قد تتناولها المنشأة عند وضع نموذج أو التحقق من صحته لتقويم أداة مالية ما إذا:

- كان النموذج متحققاً من صحته قبل الاستخدام، مع إجراء مراجعات دورية له لضمان أنه لا يزال مناسباً للغرض من استخدامه. وقد تشمل آلية التحقق التي تقوم بها المنشأة تقويم ما يلي:
  - الصحة النظرية والسلامة الرياضية للمنهجية، بما في ذلك مدى مناسبة المؤشرات القياسية والمسائل ذات الحساسية.
  - اتساق واكتمال مدخلات النموذج مع ممارسات السوق، وما إذا كانت تتوفر مدخلات مناسبة للاستخدام في النموذج.
- كان هناك ما هو مناسب من سياسات الرقابة على التغييرات والإجراءات وأدوات الرقابة الأمنية على النموذج.
- كان النموذج تم تغييره أو تعديله على نحو مناسب وفي الوقت المناسب تبعاً للتغيرات في أحوال السوق.
- كان النموذج يخضع دورياً للمعايرة والمراجعة والاختبار للتحقق من صحته بواسطة قسم مستقل وموضوعي. ويُعد القيام بذلك وسيلة لضمان أن يكون مخرج النموذج هو العرض العادل للقيمة التي ينسبها المشاركون في السوق للأداة المالية.
- كان النموذج يحقق أكبر استخدام ممكن للمدخلات ذات الصلة القابلة للرصد وأكبر استخدام ممكن للمدخلات غير القابلة للرصد.
- كان قد تم إدخال تعديلات على مُخرج النموذج لإظهار أثر الافتراضات التي من شأن المشاركين في السوق أن يستخدموها في ظروف مشابهة.
- كان النموذج موثقاً بشكل كافٍ، بما في ذلك التطبيقات والقيود المقصودة للنموذج ومعلماته الأساسية والبيانات المطلوبة ونتائج أي تحليل تم إجراؤه للتحقق من الصحة وأي تعديلات تم إدخالها على مُخرج النموذج.

مثال لأداة مالية شائعة

٥٠- فيما يلي توضيح للكيفية التي يمكن بها استخدام النماذج لتقويم أداة مالية شائعة، تُعرف باسم الورقة المالية المضمونة بأصول.[٩] ونظراً لأن الأوراق المالية المضمونة بأصول تُثمّن غالباً بناءً على مدخلات من المستوى الثاني أو الثالث، فكثيراً ما تُثمّن باستخدام النماذج وهي تستلزم:

- فهم نوع الورقة المالية - النظر في (أ) الضمان الرهني الأساسي؛ (ب) وشروط الورقة المالية. ويُستخدم الضمان الرهني الأساسي لتقدير توقيت ومبالغ التدفقات النقدية مثل مدفوعات الفائدة والمبلغ الأصلي الخاصة برهن عقاري أو بطاقة ائتمان.
- فهم شروط الورقة المالية - يشمل هذا تقويم حقوق التدفقات النقدية التعاقدية، مثل ترتيب السداد وأية حالة من حالات التخلف عن الوفاء. ويشير ترتيب السداد، الذي يُعرف غالباً باسم الأولوية، إلى الشروط التي تتطلب السداد لبعض فئات حاملي الأوراق المالية (الدين الممتاز) قبل فئات أخرى (الدين تالي الاستحقاق). ويُشار كثيراً إلى حقوق كل فئة من فئات حاملي الأوراق المالية في التدفقات النقدية بلفظ تتابع استحقاق التدفقات النقدية، وتُستخدم هذه الحقوق مع الافتراضات المتعلقة بتوقيت التدفقات النقدية ومبلغها للتوصل إلى مجموعة من التدفقات النقدية التقديرية لكل فئة من فئات حاملي الأوراق المالية. ثم تُخصم التدفقات النقدية المتوقعة لاستنباط قيمة عادلة تقديرية.

٥١- قد تتأثر التدفقات النقدية للورقة المالية المضمونة بأصول بالدفعات المسبقة للضمان الرهني الأساسي ومخاطر التخلف عن الوفاء المحتملة وحِدَّة الخسائر التقديرية الناجمة عن ذلك. وتعتمد عادةً افتراضات الدفعات المسبقة، في حالة الانطباق، على تقويم معدلات الفائدة السوقية لضمان رهني مشابه للمعدلات على الضمان الرهني الداعم للورقة المالية. فعلى سبيل المثال، إذا كانت معدلات الفائدة السوقية للرهون العقارية قد شهدت انخفاضاً فعندئذٍ قد تشهد الرهون العقارية الأساسية في الورقة المالية معدلات دفع مسبق أعلى مما كان متوقعاً ابتداءً. ويستلزم تقدير التخلف المحتمل عن الوفاء وتقدير حدة الخسائر إجراء تقويم عن قرب للضمان الرهني الأساسي وللمقترضين لتقدير معدلات التخلف عن الوفاء. فعلى سبيل المثال، عندما يشتمل الضمان الرهني الأساسي على رهون عقارية سكنية، فقد تتأثر شدة الخسائر بتقديرات أسعار الوحدات السكنية على مدار مدة الورقة المالية.

مصادر التسعير الخارجية

٥٢- قد تستخدم المنشآت مصادر التسعير الخارجية للحصول على معلومات القيمة العادلة. وقد يتطلب إعداد القوائم المالية للمنشأة، بما في ذلك تقويم الأدوات المالية وإعداد الإفصاحات المتعلقة بهذه الأدوات في القوائم المالية، خبرات تفتقر إليها الإدارة. وقد تعجز المنشآت عن وضع أساليب تقويم مناسبة، بما في ذلك النماذج التي قد تُستخدم في التقويم، وقد تستخدم مصدراً من مصادر التسعير الخارجية للتوصل إلى تقويم أو لتقديم إفصاحات في القوائم المالية. وقد يكون هذا هو الحال على وجه الخصوص في المنشآت الأصغر أو في المنشآت التي لا تنخرط في حجم كبير من معاملات الأدوات المالية (على سبيل المثال، المؤسسات غير المالية التي بها إدارات للخزينة). وبالرغم من قيام الإدارة باستخدام مصدر تسعير خارجي، فإنها تتحمل المسؤولية النهائية عن التقويم.

٥٣- قد تُستخدم مصادر التسعير الخارجية أيضاً لأن حجم الأوراق المالية المطلوب تسعيرها خلال فترة زمنية قصيرة قد لا يكون ممكناً بواسطة المنشأة. وهذا هو الحال غالباً لصناديق الاستثمار المتداولة التي يجب أن تحدد صافي قيمة الأصل كل يوم. وفي حالات أخرى، قد يكون لدى الإدارة آلية تسعير خاصة بها لكنها تستخدم مصادر التسعير الخارجية لتأييد عمليات التقويم الخاصة بها.

٥٤- لسبب أو أكثر من هذه الأسباب، تستخدم معظم المنشآت مصادر التسعير الخارجية عند تقويم الأوراق المالية سواءً كمصدر أساسي أو مصدر لتأييد عمليات التقويم الخاصة بها. وتقع مصادر التسعير الخارجية عادةً ضمن الصنفين التاليين:

- خدمات التسعير، بما في ذلك خدمات التسعير التوافقي؛
- تقديم الوسطاء لعروض الأسعار.

[٩] الورقة المالية المضمونة بأصول هي أداة مالية تدعمها مجموعة من الأصول الأساسية (تُعرف باسم الضمان الرهني، مثل المبالغ مستحقة التحصيل الخاصة ببطاقات الائتمان أو قروض السيارات) وتستمد قيمتها وتحقق الدخل من تلك الأصول الأساسية.

خدمات التسعير

٥٥- تزود خدمات التسعير المنشآت بأسعار مجموعة متنوعة من الأدوات المالية وبالبيانات المتعلقة بهذه الأسعار، وتُجري غالباً عمليات تقويم يومية لعدد كبير من الأدوات المالية. وقد تتم هذه العمليات عن طريق جمع البيانات والأسعار السوقية من مجموعة كبيرة من المصادر، بما في ذلك صانعي الأسواق، وفي حالات معينة باستخدام أساليب تقويم داخلية لاستنباط القيم العادلة التقديرية. وقد تجمع خدمات التسعير بين عدد من المناهج للتوصل إلى سعر. وتُستخدم غالباً خدمات التسعير كمصدر للأسعار استناداً إلى مدخلات المستوى الثاني. وقد تطبق خدمات التسعير أدوات رقابة قوية على كيفية تحديد الأسعار وغالباً ما يقوم عملاء هذه الخدمات بإشراك مجموعة كبيرة من الأطراف، مثل المستثمرين من جانبي الشراء والبيع ووظائف المكاتب الخلفية والوسطى والمراجعين وغيرهم.

٥٦- يكون لخدمات التسعير غالباً آلية ذات طابع رسمي تتيح للعملاء رفض الأسعار المستلمة من خدمات التسعير. وتتطلب آليات الرفض هذه عادةً من العميل تقديم أدلة لدعم سعر آخر بديل، مع تصنيف حالات الرفض بناءً على جودة الأدلة المستلمة. فعلى سبيل المثال، قد يتم إقرار الرفض المستند إلى بيع حديث لتلك الأداة لم تكن خدمة التسعير على دراية به، فيما قد يخضع الرفض المستند إلى أسلوب تقويم خاص بالعميل للمزيد من التمحيص. وهكذا، قد تكون خدمة التسعير المنطوية على عدد كبير من كبار المشاركين، على كل من جانب الشراء والبيع، قادرة على أن تصحح باستمرار الأسعار لتعكس بشكل كامل المعلومات المتاحة للمشاركين في السوق.

خدمات التسعير التوافقي

٥٧- قد تستخدم بعض المنشآت بيانات التسعير الناتجة من خدمات التسعير التوافقي والتي تكون مختلفة عن خدمات التسعير الأخرى. وتحصل خدمات التسعير التوافقي على معلومات التسعير حول الأداة من العديد من المنشآت المشاركة (المكتتبون). ويقدم كل مكتتب أسعاره لخدمة التسعير. وتعامل خدمة التسعير هذه المعلومات بسرية وترد على كل مكتتب بالسعر التوافقي، الذي عادةً ما يكون متوسطاً حسابياً للبيانات بعد اتباع آلية روتينية لتنقيح البيانات لإزالة القيم الشاذة. وبالنسبة لبعض الأسواق، مثل أسواق المشتقات غير المألوفة، قد تكون الأسعار التوافقية أفضل بيانات متاحة. لكن تتم مراعاة العديد من العوامل عند تقييم صدق الأسعار التوافقية فيما تعبر عنه، بما في ذلك على سبيل المثال:

- ما إذا كانت الأسعار المقدمة من المكتتبين تعكس المعاملات الفعلية أم أنها مجرد أسعار استرشادية مستندة إلى أساليب تقويم خاصة بهم.
- عدد المصادر التي تم الحصول على الأسعار منها.
- جودة المصادر المستخدمة من جانب خدمة التسعير التوافقي.
- ما إذا كان من بين المشاركين مشاركون كبار في السوق.

٥٨- جرت العادة على أن تكون الأسعار التوافقية متاحة فقط للمكتتبين الذين قدموا أسعارهم للخدمة. وبالتالي، لن تكون جميع المنشآت على اطلاع مباشر على الأسعار التوافقية. ونظراً لأن المكتتب لا يستطيع عادةً معرفة الكيفية التي جرى بها تقدير الأسعار المقدمة، فقد تحتاج الإدارة إلى مصادر أدلة أخرى إضافة إلى المعلومات المتحصل عليها من خدمات التسعير التوافقي لدعم تقويمها. وقد يكون هذا هو الحال خاصة إذا كانت المصادر تقدم أسعاراً استرشادية استناداً إلى أساليب التقويم الخاصة بها وكانت الإدارة عاجزة عن فهم كيفية قيام هذه المصادر بحساب أسعارها.

تقديم الوسطاء لعروض الأسعار

٥٩- نظراً لأن الوسطاء لا يقومون بتقديم عروض الأسعار إلا كخدمة عرضية لعملائهم، فإن العروض التي يقدمونها تختلف من جوانب عدة عن الأسعار التي يتم الحصول عليها في خدمات التسعير. وقد يكون الوسطاء غير راغبين في تقديم معلومات عن الآلية المستخدمة في إعداد عروض أسعارهم، لكنهم قد يكونون مطلعين على معلومات قد لا تكون خدمة التسعير على علم بها فيما يتعلق بالمعاملات. وقد تكون عروض أسعار الوسطاء قابلة للتنفيذ أو قد تكون استرشادية. وعروض الأسعار الاسترشادية هي أفضل تقدير للقيمة العادلة من جانب الوسيط، في حين يوضح عرض الأسعار القابل للتنفيذ أن الوسيط يرغب في إجراء المعاملة بهذا السعر. وتُعد عروض الأسعار القابلة للتنفيذ دليلاً قوياً على القيمة العادلة. فيما تكون عروض الأسعار الاسترشادية أقل قوة بسبب الافتقار إلى الشفافية في الطرق التي استخدمها الوسيط في إعداد العرض. وإضافة إلى ذلك، تختلف شدة أدوات الرقابة على عرض أسعار الوسيط بناءً على ما إذا كان الوسيط يحوز نفس الورقة المالية في

محفظته. وتُستخدم عروض أسعار الوسطاء غالباً للأوراق المالية التي لها مدخلات من المستوى الثالث وفي بعض الأحيان قد تكون هي المعلومات الخارجية الوحيدة المتاحة.

اعتبارات أخرى تتعلق بمصادر التسعير الخارجية

٦٠- يمكّن فهم الكيفية التي تحسب بها مصادر التسعير الأسعار الإدارة من تحديد ما إذا كانت هذه المعلومات مناسبة للاستخدام في تقويمها، بما في ذلك استخدامها كأحد المدخلات في أيٍّ من أساليب التقويم، وتحديد مستوى المدخلات الذي ينبغي تصنيف الورقة المالية فيه لأغراض الإفصاح. فعلى سبيل المثال، قد تقوم مصادر التسعير الخارجية بتقويم الأدوات المالية باستخدام نماذج خاصة بها، ومن المهم أن تفهم الإدارة المنهجية والافتراضات والبيانات المستخدمة.

٦١- إذا لم تكن قياسات القيمة العادلة المتحصل عليها من مصادر التسعير الخارجية مستندة إلى الأسعار المتداولة في سوق نشطة، سيكون من الضروري أن تقوم الإدارة بتقويم ما إذا كانت قياسات القيمة العادلة مستنبطة بطريقة متسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق. ويتضمن فهم الإدارة لقياس القيمة العادلة ما يلي:

- كيفية تحديد قياس القيمة العادلة - على سبيل المثال، ما إذا كان قياس القيمة العادلة محدداً بأسلوب من أساليب التقويم، من أجل تقييم ما إذا كان الأسلوب متسقاً مع الهدف من قياس القيمة العادلة؛
- ما إذا كانت عروض الأسعار عبارة عن أسعار استرشادية أو فرق استرشادي أو عروض ملزمة؛
- معدل تكرار قيام مصادر التسعير الخارجية بتقدير قياس القيمة العادلة - من أجل تقييم ما إذا كان هذا القياس يعكس أحوال السوق في تاريخ القياس.

إن فهم الأسس التي حددت مصادر التسعير الخارجية بناءً عليها عروض أسعارها في السياق المحيط بالأدوات المالية الخاصة التي تحتفظ بها المنشأة يساعد الإدارة في تقويم مدى صلة هذه الأدلة وإمكانية الاعتماد عليها لدعم عمليات التقويم الخاصة بها.

٦٢- يمكن أن تكون هناك تباينات بين مؤشرات الأسعار الصادرة عن مصادر مختلفة. ويساعد فهم كيفية استنباط مؤشرات الأسعار، والتحقيق في هذه التباينات، الإدارة في تأييد الأدلة المستخدمة في إعداد تقويمها الخاص بالأدوات المالية من أجل التحقق مما إذا كان التقويم معقولاً. وقد يكون من غير المناسب الاقتصار على أخذ متوسط عروض الأسعار المقدمة، دون إجراء المزيد من البحث، لأنه قد يكون هناك سعر واحد في نطاق الأسعار هو الأكثر تمثيلاً للقيمة العادلة وقد لا يكون هو المتوسط. ولتقويم ما إذا كانت عمليات تقويم الإدارة للأدوات المالية معقولة، يمكن للإدارة أن تقوم بما يلي:

- النظر فيما إذا كانت المعاملات الفعلية تمثل معاملات اضطرارية وليست معاملات بين مشترين راغبين في الشراء وبائعين راغبين في البيع. وقد يؤدي هذا إلى بطلان استخدام السعر كأحد أسعار المقارنة؛ أو
- تحليل التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للأداة. ويمكن القيام بذلك كمؤشر لبيانات التسعير الأكثر ملاءمة؛ أو
- بناءً على طبيعة ما لا يمكن رصده، استنتاج الأسعار غير القابلة للرصد قياساً على الأسعار القابلة للرصد (على سبيل المثال، قد تكون هناك أسعار قابلة للرصد لآجال الاستحقاق حتى عشر سنوات ولكن ليس لأبعد من ذلك، لكن قد يكون من الممكن استنتاج منحنى الأسعار لما بعد العشر سنوات قياساً على العشر الأولى كمؤشر). ويجب توخي الحذر لضمان عدم استخدام الاستنتاج بالقياس لفترة تبعد كثيراً عن المنحنى القابل للرصد حتى لا تصبح صلته بالأسعار القابلة للرصد ضعيفة لدرجة يتعذر معها الاعتماد عليه؛ أو
- مقارنة الأسعار في محفظة الأدوات المالية ببعضها للتأكد من اتساقها فيما بين الأدوات المالية المتشابهة؛ أو
- استخدام أكثر من نموذج واحد لتأييد نتائج كل نموذج، مع الأخذ في الاعتبار البيانات والافتراضات المستخدمة في كل منها؛ أو
- تقويم التحركات في الأسعار لأدوات التحوط والضمانات الرهنية ذات الصلة.

وأثناء ممارسة المنشأة لاجتهادها فيما يتعلق بالتقويم، قد تنظر أيضاً في عوامل أخرى قد تكون خاصة بظروفها.

الاستعانة بخبراء التقويم

٦٣- قد تقوم الإدارة بتكليف خبير تقويم من مصرف استثماري أو وسيط أو أي مكتب تقويم آخر ليقوم بتقويم بعض أوراقها المالية أو كلها. وخلافاً لخدمات التسعير وعروض أسعار الوسطاء، تكون المنهجية والبيانات المستخدمة متاحة بصورة أيسر للإدارة عندما تقوم بتكليف خبير لإجراء التقويم بالنيابة عنها. وبالرغم من قيام الإدارة بتكليف أي خبير، فإنها تتحمل المسؤولية النهائية عن التقويم المستخدم.

قضايا تتعلق بالالتزامات المالية

٦٤- يُعد فهم تأثير خطر الائتمان جانباً مهماً في تقويم كل من الأصول المالية والالتزامات المالية. ويعكس هذا التقويم جودة الائتمان والقوة المالية لكل من المُصدر وأي مقدم لخدمات دعم الائتمان. وفي بعض أُطُر التقرير المالي، يفترض قياس الالتزام المالي أن الالتزام قد تم تحويله إلى مشارك في السوق في تاريخ القياس. وفي حالة عدم وجود سعر سوقي ملحوظ للالتزام المالي، فإن قيمته تُقاس عادةً باستخدام نفس الطريقة التي من شأن طرف مقابل أن يتبعها لقياس قيمة الأصل المقابل، ما لم تكن هناك عوامل خاصة بالالتزام (مثل تعزيز ائتمان طرف ثالث). وعلى وجه الخصوص، يمكن أن يكون خطر الائتمان الذاتي[١٠] الخاص بالمنشأة صعب القياس في غالب الأحيان.

العرض والإفصاح فيما يتعلق بالأدوات المالية

٦٥- تتطلب معظم أُطُر التقرير المالي تقديم إفصاحات في القوائم المالية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من القيام بتقييمات ذات مغزى لتأثيرات أنشطة الأدوات المالية للمنشأة، بما في ذلك المخاطر وحالات عدم التأكد المرتبطة بالأدوات المالية.

٦٦- تتطلب معظم الأُطُر الإفصاح عن معلومات كمية ونوعية (بما في ذلك السياسات المحاسبية) فيما يتعلق بالأدوات المالية. وتُعد المتطلبات المحاسبية لقياسات القيمة العادلة في عرض القوائم المالية وإفصاحاتها متطلبات واسعة في معظم أُطُر التقرير المالي وتشمل أكثر من مجرد إجراء تقويم للأدوات المالية. فعلى سبيل المثال، تقدم الإفصاحات النوعية عن الأدوات المالية معلومات سياقية مهمة عن خصائص الأدوات المالية وتدفقاتها النقدية المستقبلية مما قد يساعد في إحاطة المستثمرين علماً بالمخاطر التي تكون المنشأة معرضة لها.

أصناف الإفصاحات

٦٧- تشمل متطلبات الإفصاح:

(أ) إفصاحات كمية تُستنبط من المبالغ المدرجة في القوائم المالية - على سبيل المثال، أصناف الأصول والالتزامات المالية؛

(ب) إفصاحات كمية تتطلب اجتهاداً مهماً - على سبيل المثال، تحليل الحساسية لكل نوع من مخاطر السوق التي تكون المنشأة معرضة لها؛

(ج) إفصاحات نوعية - على سبيل المثال، الإفصاحات التي تشرح حوكمة المنشأة على الأدوات المالية والأهداف وأدوات الرقابة والسياسات والآليات لإدارة كل نوع من المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية والطرق المستخدمة لقياس المخاطر.

٦٨- كلما كان التقويم أكثر حساسية للتحركات في متغير معين، زاد احتمال أن يكون الإفصاح ضرورياً للإشارة إلى حالات عدم التأكد المحيطة بالتقويم. وقد تتطلب أيضاً أُطُر تقرير مالي معينة الإفصاح عن تحليلات الحساسية، بما في ذلك تأثيرات التغييرات في الافتراضات المستخدمة في أساليب التقويم الخاصة بالمنشأة. فعلى سبيل المثال، تهدف الإفصاحات الإضافية المطلوبة للأدوات المالية ذات قياسات القيمة العادلة المصنفة ضمن مدخلات المستوى الثالث في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة إلى إحاطة مستخدمي القوائم المالية علماً بتأثيرات قياسات القيمة العادلة تلك التي تستخدم المدخلات الأكثر خضوعاً للتقدير الشخصي.

٦٩- تتطلب بعض أُطُر التقرير المالي الإفصاح عن المعلومات التي تمكّن مستخدمي القوائم المالية من تقويم طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية والتي تكون المنشأة معرضة لها في تاريخ التقرير. وقد يتم تضمين هذا الإفصاح في الإيضاحات على القوائم المالية، أو في مناقشة الإدارة وتحليلها ضمن تقريرها السنوي الذي تحيل إليه إشارات مرجعية من القوائم المالية المراجعة. ويعتمد مدى الإفصاح على مدى تعرض المنشأة للمخاطر الناجمة عن الأدوات المالية. ويشمل هذا إفصاحات نوعية عن:

- التعرض للمخاطر وكيفية نشأتها، بما في ذلك التأثيرات المحتملة على السيولة المستقبلية للمنشأة والضمانات الرهنية التي تُطلب منها؛
- أهداف المنشأة وسياساتها وآلياتها لإدارة المخاطر والطرق المستخدمة لقياس المخاطر؛

[١٠] خطر الائتمان الذاتي هو مبلغ التغير في القيمة العادلة الذي لا يمكن نسبته للتغيرات في أحوال السوق.

- أي تغيرات عن الفترة السابقة في التعرض للمخاطر أو الأهداف أو السياسات أو الآليات الخاصة بإدارة المخاطر.

القسم الثاني: اعتبارات المراجعة المتعلقة بالأدوات المالية

٧٠- توجد بعض العوامل التي قد تجعل عملية مراجعة الأدوات المالية منطوية على صعوبات خاصة. ومن ذلك على سبيل المثال:

- أنه قد يكون من الصعب على كل من الإدارة والمراجع فهم طبيعة الأدوات المالية والغرض المستخدمة لأجله، والمخاطر التي تتعرض لها المنشأة.
- أن الأجواء السائدة في السوق والسيولة قد تتغير سريعاً، مما يضع الإدارة تحت ضغوط لإدارة المخاطر بفاعلية.
- أنه قد يصعب الحصول على الأدلة الداعمة للتقويم.
- أن كل دفعة من المدفوعات المرتبطة بالأدوات المالية قد تكون كبيرة، مما قد يزيد من خطر اختلاس الأصول.
- أن المبالغ المسجلة في القوائم المالية فيما يتعلق بالأدوات المالية قد لا تكون كبيرة، لكن قد تكون هناك مخاطر وحالات تعرض مهمة مرتبطة بهذه الأدوات المالية.
- أن عدداً قليلاً من الموظفين قد يمارسون تأثيراً كبيراً على معاملات الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة، ولاسيّما إذا كانت ترتيبات أجورهم مرتبطة بالإيراد المتحقق من الأدوات المالية، ويُحتمل أن يكون هناك اعتماد لا مسوّغ له على هؤلاء الأفراد من جانب الأفراد الآخرين في المنشأة.

وقد تتسبب هذه العوامل في حجب المخاطر وما يرتبط بها من حقائق، مما قد يؤثر على تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري، ومن الممكن أن تظهر سريعاً مخاطر كامنة، ولاسيّما في ظل أحوال السوق السيئة.

نزعة الشك المهني[١١]

٧١- تُعد نزعة الشك المهني ضرورية لغرض التقييم النقدي لأدلة المراجعة وهي تساعد المراجع في أن يظل متيقّظاً للمؤشرات المحتملة الدالة على تحيز الإدارة. وينطوي ذلك على التشكيك في أدلة المراجعة المتضاربة وفي إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات والمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها من الإدارة والمكلفين بالحوكمة. وينطوي كذلك على التيقّظ للحالات التي قد تشير إلى احتمال وقوع تحريف بسبب الخطأ أو الغش والنظر في كفاية أدلة المراجعة المتحصل عليها ومناسبتها في ضوء الظروف القائمة.

٧٢- يلزم تطبيق نزعة الشك المهني في جميع الظروف، وتزيد الحاجة إلى هذه النزعة مع التعقيد الذي تنطوي عليه الأدوات المالية، على سبيل المثال فيما يتعلق بما يلي:

- تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وهو ما قد ينطوي على صعوبات خاصة عند استخدام النماذج أو عند تحديد ما إذا كانت الأسواق غير نشطة.
- تقويم اجتهادات الإدارة، واحتمال تحيز الإدارة، في تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق الخاص بالمنشأة، وخصوصاً اختيار الإدارة لأساليب التقويم، واستخدام الافتراضات في أساليب التقويم، ومعالجة الظروف التي تختلف فيها أحكام المراجع عن اجتهادات الإدارة.
- استنباط الاستنتاجات على أساس أدلة المراجعة المتحصل عليها، على سبيل المثال تقييم معقولية عمليات التقويم التي أعدها خبراء الإدارة وتقويم ما إذا كانت الإفصاحات الواردة في القوائم المالية تحقق العرض العادل.

اعتبارات التخطيط[١٢]

٧٣- ينصب تركيز المراجع في التخطيط للمراجعة على ما يلي بصفة خاصة:

- فهم متطلبات المحاسبة والإفصاح؛

---

[١١] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٥

[١٢] يتناول معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية" مسؤولية المراجع عن التخطيط لمراجعة القوائم المالية.

- فهم الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة، والغرض منها ومخاطرها؛
- تحديد ما إذا كانت هناك مهارات ومعرفة متخصصة مطلوبة في المراجعة؛
- فهم وتقويم نظام الرقابة الداخلية في ضوء معاملات الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة ونظم المعلومات التي تقع في نطاق المراجعة؛
- فهم طبيعة وظيفة المراجعة الداخلية ودورها وأنشطتها؛
- فهم آلية الإدارة لتقويم الأدوات المالية، بما في ذلك ما إذا كانت الإدارة قد استعانت بخبير أو منشأة خدمية؛
- تقييم خطر التحريف الجوهري والاستجابة له.

فهم متطلبات المحاسبة والإفصاح

٧٤- يتطلب معيار المراجعة (٥٤٠) أن يتوصل المراجع إلى فهم لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك ما يتعلق بها من إفصاحات وأي متطلبات تنظيمية.[١٣] وقد تكون متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق -نفسها- المتعلقة بالأدوات المالية معقدة وتتطلب إفصاحات واسعة. ولا تُغني قراءة هذه المذكرة عن التوصل إلى فهم شامل لجميع متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. وتتطلب بعض أُطُر التقرير المالي النظر في أمور مثل:

- المحاسبة عن التحوط؛
- المحاسبة عن أرباح وخسائر "اليوم الأول"؛
- إثبات وإلغاء إثبات معاملات الأدوات المالية؛
- خطر الائتمان الذاتي؛
- تحويل المخاطر وإلغاء إثباتها، ولاسيّما إذا كانت المنشأة قد انخرطت في إنشاء أدوات مالية معقدة وهيكلتها.

فهم الأدوات المالية

٧٥- قد تُخفي خصائص الأدوات المالية عناصر معينة للخطر والتعرض. ويُساعد التوصل إلى فهم للأدوات التي استثمرت فيها المنشأة أو التي تكون معرضة لها، بما في ذلك خصائص الأدوات، المراجع في تحديد ما يلي:

- ما إذا كانت هناك جوانب مهمة من إحدى المعاملات غائبة أو مسجلة بشكل غير دقيق؛
- ما إذا كان التقويم يبدو مناسباً؛
- ما إذا كانت المخاطر الملازمة للأدوات تحظى بفهم تام وإدارة كاملة من جانب المنشأة؛
- ما إذا كانت الأدوات المالية مُصنّفة كما ينبغي إلى أصول والتزامات متداولة وغير متداولة.

٧٦- فيما يلي أمثلة للأمور التي قد ينظر فيها المراجع عند توصله إلى فهم للأدوات المالية الخاصة بالمنشأة:

- أنواع الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة.
- الاستخدام المعدة له.
- فهم الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، للأدوات المالية واستخدامها ومتطلبات المحاسبة عنها.
- شروط الأدوات وخصائصها على وجه الدقة حتى يمكن فهم الآثار المترتبة عليها فهماً تاماً، وأيضاً الأثر الكلي لمعاملات الأدوات المالية خاصة إذا كانت هذه المعاملات مرتبطة ببعضها.
- كيفية إدراج الأدوات بالأسلوب اللائق في الاستراتيجية العامة لإدارة المخاطر الخاصة بالمنشأة.

---

[١٣] معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرة ٨(أ)

وقد تفيد الاستفسارات من وظيفة المراجعة الداخلية ووظيفة إدارة المخاطر، في حالة وجود مثل هذه الوظائف، والمناقشات مع المكلفين بالحوكمة المراجع في فهم الأدوات المالية.

٧٧- في بعض الحالات، قد يحتوي العقد، بما في ذلك العقود الخاصة بالأدوات غير المالية، على مشتقة. وتجيز بعض أُطُر التقرير المالي أو تتطلب فصل هذه المشتقات "المدمجة" عن العقد المضيف في بعض الظروف. وسوف يساعد فهم آلية الإدارة لتحديد المشتقات المدمجة والمحاسبة عنها المراجع في فهم المخاطر التي تتعرض لها المنشأة.

الاستعانة في المراجعة بأصحاب المهارات والمعرفة المتخصصة[١٤]

٧٨- ثمّة اعتبار آخر رئيسي في أعمال المراجعة المتعلقة بالأدوات المالية، ولاسيّما الأدوات المالية المعقدة، يتمثل في كفاءة المراجع. ويتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)[١٥] من الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من أن أعضاء فريق الارتباط، وأي خبراء يستعين بهم المراجع وليسوا جزءاً من فريق الارتباط، يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ ارتباط المراجعة. بالإضافة إلى ذلك، توجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة على المراجع تحديد ما إذا كان قبول الارتباط من شأنه أن يشكّل أي تهديدات للوفاء بالمبادئ الأساسية، بما في ذلك الكفاءة المهنية والعناية الواجبة. وتقدم الفقرة ٧٩ أدناه أمثلة لأنواع الأمور التي قد يكون من المناسب أن ينظر فيها المراجع في سياق الأدوات المالية.

٧٩- وبناءً عليه، قد تتطلب مراجعة الأدوات المالية إشراك واحد أو أكثر من الخبراء أو الاختصاصيين، على سبيل المثال، في المجالات الآتية:

- فهم الأدوات المالية المستخدمة من قبل المنشأة وخصائصها، بما في ذلك مستوى تعقيدها. وقد يلزم استخدام خبرات ومعرفة متخصصة عند التحقق مما إذا كانت جميع جوانب الأداة المالية والاعتبارات ذات العلاقة قد تم تضمينها في القوائم المالية، وتقويم ما إذا كان قد تم تقديم إفصاحات كافية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق في حالة الحاجة إلى الإفصاح عن المخاطر.
- فهم إطار التقرير المالي المنطبق، ولاسيّما عندما توجد مجالات من المعروف أنها تخضع لتفسيرات مختلفة، أو عندما تكون الممارسة غير متسقة أو قيد التطوير.
- فهم الآثار القانونية والتنظيمية والضريبية الناجمة عن الأدوات المالية، بما في ذلك فهم ما إذا كانت العقود قابلة للإنفاذ بواسطة المنشأة (على سبيل المثال، فحص العقود محل الارتباط)، وهو ما قد يتطلب خبرات ومعرفة متخصصة.
- تقييم المخاطر الملازمة للأدوات المالية.
- مساعدة فريق الارتباط في جمع الأدلة اللازمة لدعم عمليات التقويم التي قامت بها الإدارة أو لتقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ، ولاسيّما عندما تُحدَّد القيمة العادلة باستخدام نموذج معقد، أو عندما تكون الأسواق غير نشطة والبيانات والافتراضات من الصعب الحصول عليها، أو عندما تُستخدم مدخلات غير قابلة للرصد، أو عندما تستعين الإدارة بأحد الخبراء.
- تقويم أدوات الرقابة على تقنية المعلومات، وخصوصاً في المنشآت التي لديها حجم كبير من الأدوات المالية. ففي مثل هذه المنشآت، قد تكون تقنية المعلومات شديدة التعقيد، على سبيل المثال عندما يتم إرسال قدر كبير من المعلومات عن تلك الأدوات المالية أو معالجة هذه المعلومات أو الاحتفاظ بها أو الوصول إليها إلكترونياً. وقد تشتمل أيضاً على خدمات ذات صلة مقدمة من منشأة خدمية.

٨٠- نظراً لطبيعة واستخدام أنواع معينة من الأدوات المالية والتعقيدات المرتبطة بمتطلبات المحاسبة وأحوال السوق، قد يحتاج فريق الارتباط إلى التشاور[١٦] مع مهنيين آخرين في مجال المحاسبة والمراجعة، من داخل المكتب أو من خارجه، يتمتعون بخبرة فنية مناسبة في المحاسبة أو المراجعة، مع الأخذ في الاعتبار عوامل مثل:

---

[١٤] عندما تكون خبرة مثل هذا الشخص في المراجعة والمحاسبة، بغض النظر عمّا إذا كان الشخص من داخل المكتب أو من خارجه، فإنه يُعد عضواً في فريق الارتباط ويخضع لمتطلبات معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية". وعندما تكون خبرة مثل هذا الشخص في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، يُعد هذا الشخص خبيراً استعان به المراجع، وتنطبق عليه أحكام معيار المراجعة (٦٢٠) "استخدام عمل خبير استعان به المراجع". ويوضح معيار المراجعة (٦٢٠) أن التمييز بين مجالات المحاسبة أو المراجعة المتخصصة، والخبرة في مجال آخر، سيكون أمراً خاضعاً للاجتهاد المهني، لكنه يشير إلى أن التفريق قد يتم بين الخبرة في طرق المحاسبة عن الأدوات المالية (الخبرة في المحاسبة والمراجعة) والخبرة في أساليب التقويم المعقدة للأدوات المالية (الخبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة).

[١٥] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرة ٢٦

[١٦] تتطلب الفقرة ٣٥ من معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) من الشريك المسؤول عن الارتباط تحديد أن أعضاء فريق الارتباط قد قاموا أثناء المراجعة بإجراء التشاور المناسب، سواءً داخل فريق الارتباط أو بين فريق الارتباط ومن هم على مستوى مناسب داخل المكتب أو خارجه.

- قدرات فريق الارتباط وكفاءاته، بما في ذلك خبرة أعضاء فريق الارتباط.
- سمات الأدوات المالية التي تستخدمها المنشأة.
- تحديد الظروف غير العادية أو المخاطر الموجودة في الارتباط، وأيضاً الحاجة للحكم المهني، ولاسيّما فيما يتعلق بالأهمية النسبية والمخاطر المهمة.
- أحوال السوق.

فهم الرقابة الداخلية

٨١- يحدد معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) متطلبات تقضي بأن يفهم المراجع المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية الخاصة بها. ويعد التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية لديها، عملية مستمرة ومتجددة تتألف من جمع المعلومات وتحديثها وتحليلها طوال المراجعة. ويمكّن الفهم المتوصل إليه المراجع من التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات، مما يوفر أساساً لتصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة. ويحدد عادةً حجم معاملات الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة وتنوع هذه المعاملات طبيعة ومدى أدوات الرقابة التي قد توجد في المنشأة. ويساعد فهم الكيفية التي تتم بها متابعة الأدوات المالية والرقابة عليها المراجع في تحديد طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداها. ويوضح الملحق أدوات الرقابة التي قد توجد في منشأة تشارك في حجم كبير من معاملات الأدوات المالية.

فهم طبيعة وظيفة المراجعة الداخلية ودورها وأنشطتها

٨٢- قد تقوم وظيفة المراجعة الداخلية في العديد من المنشآت الكبرى بأعمال تمكن الإدارة العليا والمكلفين بالحوكمة من مراجعة وتقويم أدوات الرقابة المتعلقة باستخدام الأدوات المالية. وقد تساعد وظيفة المراجعة الداخلية في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري التي بسبب الغش أو الخطأ. لكن المعرفة والمهارات اللازمة لوظيفة المراجعة الداخلية لفهم وتنفيذ إجراءات تقديم التأكيد للإدارة أو المكلفين بالحوكمة عن استخدام المنشأة للأدوات المالية تختلف تماماً بصفة عامة عن تلك اللازمة للأجزاء الأخرى من المنشأة. ويُعد مدى امتلاك وظيفة المراجعة الداخلية للمعرفة والخبرة اللازمة لتغطية أنشطة الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة، وقيامها فعلياً بتغطيتها، وأيضاً كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية وتحليها بالموضوعية، أحد الاعتبارات ذات الصلة في قيام المراجع الخارجي بتحديد ما إذا كان من المرجح أن تكون وظيفة المراجعة الداخلية مناسبة لأغراض الاستراتيجية العامة للمراجعة والخطة العامة للمراجعة.

٨٣- وتتمثل المجالات التي قد يكون فيها لعمل وظيفة المراجعة الداخلية أهمية خاصة فيما يلي:[١٧]

- وضع نظرة عامة لمدى استخدام الأدوات المالية؛
- تقويم مناسبة السياسات والإجراءات والتزام الإدارة بها؛
- تقويم الفاعلية التشغيلية لأنشطة الرقابة على الأدوات المالية؛
- تقويم النُظُم ذات الصلة بأنشطة الأدوات المالية؛
- تقييم ما إذا كانت المخاطر الجديدة المتعلقة بالأدوات المالية تم التعرف عليها وتقييمها وإدارتها.

فهم منهجية الإدارة لتقويم الأدوات المالية

٨٤- تشتمل مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية على تطبيق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق على تقويم الأدوات المالية. ويتطلب معيار المراجعة (٥٤٠) أن يتوصل المراجع إلى فهم لكيفية قيام الإدارة بالتقديرات المحاسبية والبيانات التي تستند إليها هذه التقديرات.[١٨] كما يُراعَى في منهج التقويم الخاص بالإدارة اختيار منهجية تقويم مناسبة وتحديد مستوى الأدلة التي من المتوقع توفرها. وتحقيقاً لهدف قياس القيمة العادلة، تضع المنشأة منهجية تقويم لقياس القيمة العادلة للأدوات المالية تراعي فيها جميع معلومات السوق ذات الصلة المتاحة. ويتيح الفهم

[١٧] قد تكون الأعمال التي تقوم بها وظائف مثل وظيفة إدارة المخاطر والوظائف المعنية بمراجعة النماذج ورقابة المنتجات مهمة أيضاً.

[١٨] معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرة ٨(ج)

الشامل للأدوات المالية الجاري تقويمها للمنشأة أن تقوم بتحديد وتقويم معلومات السوق ذات الصلة المتاحة بشأن أدوات مطابقة أو مشابهة والتي ينبغي تضمينها في منهجية التقويم.

تقييم مخاطر التحريف الجوهري والاستجابة لها

الاعتبارات العامة المتعلقة بالأدوات المالية

٨٥- يوضح معيار المراجعة (٥٤٠)[١٩] أن درجة عدم تأكد التقدير تؤثر على خطر التحريف الجوهري للتقديرات المحاسبية. وقد يؤدي استخدام الأدوات المالية الأكثر تعقيداً، مثل تلك التي تنطوي على مستوى عالٍ من عدم التأكد والتباين في التدفقات النقدية المستقبلية، إلى ارتفاع خطر التحريف الجوهري، ولا سيّما فيما يتعلق بالتقويم. ومن بين الأمور الأخرى التي تؤثر على خطر التحريف الجوهري ما يلي:

- حجم الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة.
- شروط الأدوات المالية، بما في ذلك ما إذا كانت الأداة المالية نفسها تشتمل على أدوات مالية أخرى.
- طبيعة الأدوات المالية.

عوامل خطر الغش[٢٠]

٨٦- قد تتوفر لدى الموظفين الدوافع لإعداد تقارير مالية مغشوشة عندما تعتمد خطط الأجور على العائدات المتحققة من استخدام الأدوات المالية. وقد يكون من المهم في تقييم خطر الغش فهم كيفية تفاعل سياسات أجور المنشأة مع تقبلها للمخاطر، وما قد يخلقه ذلك من دوافع لدى إدارة المنشأة ومتداوليها.

٨٧- قد تسفر صعوبة أحوال السوق المالية عن زيادة الدوافع لدى الإدارة أو الموظفين للانخراط في التقارير المالية المغشوشة: من أجل حماية المكافآت الشخصية أو إخفاء غش أو خطأ من جانب الموظفين أو الإدارة أو تجنب انتهاك الحدود التنظيمية أو حدود السيولة أو الاقتراض أو تجنب التقرير عن الخسائر. وعلى سبيل المثال، ففي الأوقات التي تشهد عدم استقرار في السوق، قد تنشأ خسائر غير متوقعة عن التقلبات الحادة في أسعار السوق، أو عن الضعف غير المتوقع في أسعار الأصول، أو من خلال سوء الاجتهادات المتعلقة بالتداول، أو لأي أسباب أخرى. وإضافة إلى ذلك، تخلق صعوبات التمويل ضغوطاً على الإدارة المهتمة بالملاءة المالية للعمل.

٨٨- في الكثير من الأحيان قد ينطوي اختلاس الأصول والتقرير المالي المغشوش على تجاوز لأدوات الرقابة التي قد تبدو وكأنها تعمل بفاعلية، وهي على خلاف ذلك. وقد يشتمل ذلك على تجاوز أدوات الرقابة على البيانات والافتراضات وأدوات الرقابة على الآليات التفصيلية مما يسمح بإخفاء الخسائر والسرقة. فعلى سبيل المثال، قد تؤدي صعوبة أحوال السوق إلى زيادة الضغط لإخفاء تداولات أو إجراء مقاصة لها عند محاولتها استرداد الخسائر.

تقييم خطر التحريف الجوهري

٨٩- يشمل تقييم المراجع للمخاطر التي تم التعرف عليها على مستوى الإقرارات وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) تقويم تصميم الرقابة الداخلية وتطبيقها. ويوفر هذا أساساً للنظر في منهج المراجعة المناسب لتصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، بما في ذلك كل من الإجراءات الأساس واختبارات أدوات الرقابة. ويتأثر المنهج المتبع بفهم المراجع للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة، بما في ذلك قوة بيئة الرقابة وأية وظيفة معنية بإدارة المخاطر، وحجم عمليات المنشأة وتعقيدها وما إذا كان تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري يشتمل على توقع أن أدوات الرقابة تعمل بشكل فعّال.

٩٠- قد يتغير تقييم المراجع لخطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات خلال سير المراجعة متى تم الحصول على معلومات إضافية. وقد يساعد التيقّظ الدائم أثناء المراجعة، على سبيل المثال عند الفحص المادي للسجلات أو الوثائق، المراجع في تحديد الترتيبات أو المعلومات الأخرى التي قد تشير إلى وجود أدوات مالية لم يسبق أن قامت الإدارة بتحديدها أو الإفصاح عنها للمراجع. وقد يكون من بين هذه السجلات والوثائق، على سبيل المثال، ما يلي:

---

[١٩] معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرة ٢

[٢٠] انظر معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية" لمعرفة المتطلبات والتوجيهات التي تتناول عوامل خطر الغش.

- محاضر اجتماعات المكلفين بالحوكمة؛
- الفواتير الخاصة من المستشارين المهنيين للمنشأة والمراسلات معهم.

عوامل يلزم مراعاتها عند تحديد ما إذا كان يجب اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ومدى هذا الاختبار

٩١- قد يكون توقع أن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية أكثر شيوعاً عند التعامل مع مؤسسة مالية تطبق أدوات رقابة راسخة ولذا قد يكون اختبار أدوات الرقابة وسيلة فعّالة للحصول على أدلة المراجعة. وعندما تكون في المنشأة وظيفة معنية بالتداول، فقد لا توفر الاختبارات الأساسية وحدها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب حجم العقود واختلاف النُظُم المستخدمة. لكن اختبارات أدوات الرقابة لن تكون كافية في حد ذاتها لأن المراجع مطالب بموجب معيار المراجعة (٣٣٠) بأن يصمم وينفذ إجراءات أساس لكل فئة معاملات ذات أهمية نسبية ولكل رصيد حساب وكل إفصاح ذي أهمية نسبية.[٢١]

٩٢- قد تقوم المنشآت التي تنخرط في حجم كبير من التداول في الأدوات المالية واستخدامها بتطبيق أدوات رقابة أكثر تطوراً، وقد تحتوي على وظيفة معنية بإدارة المخاطر بفاعلية وبالتالي يُرجح بقدر أكبر أن يقوم المراجع باختبار أدوات الرقابة للحصول على أدلة حول:

- حدوث المعاملات واكتمالها ودقتها والفصل الزمني فيما بينها؛
- وجود أرصدة الحسابات والحقوق والالتزامات المتعلقة بها واكتمالها.

٩٣- في المنشآت التي تقل فيها نسبياً معاملات الأدوات المالية:

- قد يكون لدى الإدارة والمكلفين بالحوكمة فهم محدود فقط للأدوات المالية وكيفية تأثيرها على العمل؛
- قد لا يكون لدى الإدارة سوى القليل من مختلف أنواع الأدوات التي يكون التفاعل فيما بينها محدوداً أو منعدماً؛
- يكون من غير المرجح وجود بيئة رقابة معقدة (على سبيل المثال، قد لا تكون أدوات الرقابة الموضحة في الملحق مطبقة في المنشأة)؛
- قد تستخدم الإدارة معلومات تسعير متحصل عليها من مصادر تسعير خارجية لتقويم أدواتها؛
- قد تكون أدوات الرقابة على استخدام معلومات التسعير المتحصل عليها من مصادر التسعير الخارجية أقل تطوراً.

٩٤- عندما يكون لدى المنشأة عدد قليل نسبياً من المعاملات المنطوية على أدوات مالية، قد يسهل نسبياً على المراجع أن يتوصل إلى فهم لأهداف المنشأة من استخدام الأدوات المالية وخصائص هذه الأدوات. وفي مثل هذه الظروف، يُرجح أن يكون الكثير من أدلة المراجعة أدلة أساسية بطبيعتها، وقد يجري المراجع معظم أعمال المراجعة في نهاية العام، ويُرجح أن تقدم مصادقات الأطراف الثالثة أدلة فيما يتعلق باكتمال المعاملات ودقتها ووجودها.

٩٥- في سبيل التوصل إلى قرار بشأن طبيعة اختبار أدوات الرقابة وتوقيته ومداه، قد ينظر المراجع في عوامل مثل:

- طبيعة معاملات الأدوات المالية وتكرارها وحجمها؛
- قوة أدوات الرقابة، بما في ذلك ما إذا كانت أدوات الرقابة مصممة كما ينبغي للاستجابة للمخاطر المرتبطة بحجم معاملات الأدوات المالية التي تنفذها المنشأة وما إذا كان هناك إطار حوكمة على أنشطة الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة؛
- الأهمية التي تمثلها أدوات رقابة معينة لأهداف الرقابة العامة والآليات المطبقة في المنشأة، بما في ذلك مدى تطور نُظُم المعلومات لدعم معاملات الأدوات المالية؛
- متابعة أدوات الرقابة وأوجه القصور التي تم التعرف عليها في إجراءات الرقابة؛
- القضايا التي تهدف أدوات الرقابة إلى مواجهتها، ومثال ذلك أدوات الرقابة المتعلقة بممارسة الأحكام مقارنة بأدوات الرقابة على البيانات الداعمة. ويُرجَّح أن تكون الاختبارات الأساسية فعّالة بدرجة أكبر من الاعتماد على أدوات الرقابة المتعلقة بممارسة الحكم؛

[٢١] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ١٨

- كفاءة المشاركين في أنشطة الرقابة، على سبيل المثال ما إذا كانت المنشأة تمتلك ما يكفي من الطاقات، بما في ذلك أثناء فترات الضغط، والقدرات اللازمة لإجراء عمليات التقويم للأدوات المالية التي تتعامل معها والتحقق من صحة هذه العمليات؛
- معدل تكرار أداء هذه الأنشطة الرقابية؛
- مستوى الدقة المستهدف أن تحققه أدوات الرقابة؛
- الأدلة على أداء الأنشطة الرقابية؛
- توقيت معاملات الأدوات المالية الأساسية، على سبيل المثال ما إذا كانت قريبة من نهاية الفترة.

الإجراءات الأساس

٩٦- يشتمل تصميم الإجراءات الأساس على النظر فيما يلي:

- استخدام الإجراءات التحليلية[٢٢]—في حين أن الإجراءات التحليلية التي ينفذها المراجع من الممكن أن تكون فعّالة كإجراءات لتقييم المخاطر لتزويد المراجع بأدلة عن أعمال المنشأة، إلا أنها قد تكون أقل فاعلية كإجراءات أساس عند تنفيذها بمفردها. ويُعزى هذا إلى أن التفاعل المعقد بين العوامل المتحكمة في التقويم غالباً ما يُخفي أي اتجاهات غير عادية قد تنشأ.
- المعاملات غير الروتينية—يكون العديد من المعاملات المالية في صورة عقود متفاوض عليها بين المنشأة وطرف مقابل لها (تُعرف غالباً باسم "المعاملات خارج المنصة"). وطالما كانت معاملات الأدوات المالية غير روتينية وخارج الأنشطة المعتادة للمنشأة، قد يكون منهج المراجعة الأساسي الوسيلة الأكثر فاعلية لتحقيق أهداف المراجعة المخطط لها. وفي الحالات التي لا تُنفذ فيها معاملات الأدوات المالية بشكل روتيني، فإن استجابات المراجع للمخاطر المقيمة، بما في ذلك تصميم إجراءات المراجعة وتنفيذها، تراعي احتمالية افتقار المنشأة للخبرة في هذا المجال.
- توفر الأدلة—على سبيل المثال، عندما تستخدم المنشأة مصدر تسعير خارجي، قد لا يمكن الحصول على الأدلة المتعلقة بإقرارات القوائم المالية ذات الصلة من المنشأة.
- الإجراءات المنفذة في مجالات المراجعة الأخرى—قد توفر الإجراءات المنفذة في المجالات الأخرى المتعلقة بالقوائم المالية أدلة على اكتمال معاملات الأدوات المالية. وقد تشتمل هذه الإجراءات على إجراء اختبارات لمقبوضات ومدفوعات النقد اللاحقة والبحث عن التزامات غير مسجلة.
- اختيار البنود لاختبارها—في بعض الحالات، تضم محفظة الأدوات المالية أدوات متفاوتة في مدى تعقيدها وخطرها. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من المفيد الاجتهاد في اختيار العينات.

٩٧- على سبيل المثال، في حالة وجود ورقة مالية مضمونة بأصول، واستجابة لمخاطر التحريف الجوهري لمثل هذه الورقة المالية، قد ينظر المراجع في تنفيذ بعض إجراءات المراجعة التالية:

- الاطلاع المتمعن على الوثائق التعاقدية لفهم شروط الورقة المالية والضمان الرهني الأساسي وحقوق كل فئة من فئات حاملي الأوراق المالية.
- الاستفسار عن آلية الإدارة في تقدير التدفقات النقدية.
- تقويم معقولية الافتراضات، مثل معدلات الدفع المسبق ومعدلات التخلف عن الوفاء وشدة الخسائر.
- التوصل إلى فهم للطريقة المستخدمة لتحديد تتابع استحقاق التدفقات النقدية.
- مقارنة نتائج قياس القيمة العادلة بعمليات تقويم الأوراق المالية الأخرى التي تحتوي على شروط وضمانات رهنية أساسية مشابهة.

---

[٢٢] تتطلب الفقرة ١٤(ب) من معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) أن يقوم المراجع بتطبيق الإجراءات التحليلية باعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر للمساعدة في تقييم مخاطر التحريف الجوهري من أجل توفير أساس لتصميم الاستجابات للمخاطر المقيّمة وتطبيقها. وتتطلب الفقرة ٦ من معيار المراجعة (٥٢٠) "الإجراءات التحليلية" أن يستخدم المراجع الإجراءات التحليلية في تكوين استنتاج عام عن القوائم المالية. وقد تُطبّق أيضاً الإجراءات التحليلية في مراحل أخرى من المراجعة.

- إعادة تنفيذ العمليات الحسابية.

الاختبارات ثنائية الغرض

٩٨- رغم أن الغرض من اختبار أدوات الرقابة مختلف عن الغرض من اختبار التفاصيل، فقد يكون من الكفاءة تنفيذ كل منهما في ذات الوقت على سبيل المثال عن طريق ما يلي:

- إجراء اختبار لأدوات الرقابة واختبار للتفاصيل في نفس المعاملة (على سبيل المثال، اختبار ما إذا كان قد تم الالتزام بعقد من العقود الموقعة وما إذا كانت تفاصيل الأداة المالية قد تم ذكرها كما ينبغي في صحيفة موجزة؛ أو
- اختبار أدوات الرقابة عند اختبار آلية الإدارة في وضع تقديرات التقويم.

توقيت إجراءات المراجع[٢٣]

٩٩- بعد تقييم المخاطر المرتبطة بالأدوات المالية، يحدد فريق الارتباط توقيت الاختبارات المخطط أن تخضع لها أدوات الرقابة وإجراءات المراجعة الأساس. ويتباين توقيت إجراءات المراجعة المخطط لها تبعاً لعدد من العوامل، من بينها معدل تكرار عملية الرقابة، وأهمية النشاط الخاضع للرقابة، وخطر التحريف الجوهري ذي الصلة.

١٠٠- رغم أنه من الضروري تنفيذ معظم إجراءات المراجعة المتعلقة بالتقويم والعرض في نهاية الفترة، فقد يكون من المفيد اختبار إجراءات المراجعة المتعلقة بالإقرارات الأخرى مثل الاكتمال والوجود في الفترات الأولية. فعلى سبيل المثال، يمكن تنفيذ الاختبارات الخاصة بأدوات الرقابة في فترة أولية لأدوات الرقابة الأكثر روتينية، مثل أدوات الرقابة على تقنية المعلومات والتصاريح الخاصة بالمنتجات الجديدة. وقد يكون من الفعّال أيضاً اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على اعتماد المنتجات الجديدة عن طريق جمع الأدلة الخاصة بموافقة المستوى الإداري المعني على أداة مالية جديدة في فترة أولية.

١٠١- قد يجري المراجعون بعض الاختبارات على النماذج في تاريخ أولي، على سبيل المثال عن طريق مقارنة مخرج النموذج بمعاملات السوق. ومن بين الإجراءات الأولية الأخرى الممكنة للأدوات ذات المدخلات القابلة للرصد اختبار معقولية معلومات التسعير المقدمة من مصدر تسعير خارجي.

١٠٢- تخضع غالباً المجالات ذات الأحكام الأكثر أهمية للاختبار قرب نهاية الفترة أو عند انتهائها للأسباب الآتية:

- لأن عمليات التقويم قد تتغير بشكل كبير في فترة زمنية قصيرة، مما يصعّب مقارنة الأرصدة الأولية ومطابقتها مع المعلومات المقارنة في تاريخ قائمة المركز المالي؛
- لأن حجم معاملات الأدوات المالية التي تنخرط فيها المنشأة قد يزيد بين الفترة الأولية ونهاية العام؛
- لأن القيود في دفاتر اليومية اليدوية قد لا تتم إلا بعد انتهاء الفترة المحاسبية؛
- لأنه قد تتم معاملات غير روتينية أو معاملات مهمة في وقت متأخر من الفترة المحاسبية.

الإجراءات المتعلقة بالاكتمال والدقة والوجود والحدوث والحقوق والواجبات

١٠٣- يمكن أن يُستخدم العديد من إجراءات المراجع لتناول عدد من الإقرارات. فعلى سبيل المثال، من شأن الإجراءات التي تتناول وجود رصيد من أرصدة الحسابات في نهاية الفترة أن تتناول أيضاً حدوث فئة من المعاملات، وقد تساعد أيضاً في تحديد حد فاصل مناسب لإجراء المعاملات. وهذا لأن الأدوات المالية تنشأ عن عقود قانونية وعن طريق التحقق من دقة تسجيل المعاملة يستطيع المراجع أيضاً أن يتحقق من وجودها، وأن يحصل على أدلة لدعم الإقرارات المتعلقة بالحدوث والحقوق والواجبات في ذات الوقت، وأن يؤكد أن المعاملات مسجلة في الفترة المحاسبية الصحيحة.

١٠٤- من بين الإجراءات التي قد تقدم أدلة مراجعة لدعم الإقرارات المتعلقة بالاكتمال والدقة والوجود ما يلي:

---

[٢٣] تحدد الفقرات ١١ و١٢ و٢٢ و٢٣ من معيار المراجعة (٣٣٠) المتطلبات اللازمة عند قيام المراجع بتنفيذ إجراءات في فترة أولية وتشرح الكيفية التي يمكن بها استخدام مثل هذه الأدلة من أدلة المراجعة.

- المصادقة الخارجية[٢٤] للأرصدة المصرفية وعمليات التداول وكشوف أمناء الحفظ. ويمكن أن يتم ذلك عن طريق المصادقة المباشرة مع الطرف المقابل (بما في ذلك استخدام مصادقات المصارف)، حيث يُرسل رد إلى المراجع مباشرة. وبدلاً من ذلك، يمكن الحصول على هذه المعلومات من نُظُم الطرف المقابل من خلال موجز بيانات. ومتى تم ذلك، فقد ينظر المراجع عند تقويم إمكانية الاعتماد على الأدلة المتحصل عليها من المصادقة في أدوات الرقابة المطبقة لمنع التلاعب في نُظُم الحاسب الآلي التي يتم إرسال المعلومات من خلالها. وفي حالة عدم استلام المصادقات، فقد يستطيع المراجع الحصول على الأدلة عن طريق الاطلاع على العقود واختبار أدوات الرقابة ذات الصلة. ومع ذلك، فإن المصادقات الخارجية لا توفر في الغالب ما يكفي من أدلة المراجعة فيما يتعلق بالإقرار المتعلق بالتقويم لكنها قد تساعد في تحديد أي اتفاقات جانبية.
- الاطلاع بتمعّن على مطابقات الكشوف أو موجزات البيانات المستلمة من أمناء الحفظ بالسجلات الخاصة بالمنشأة. وقد يستلزم هذا تقويم أدوات الرقابة على تقنية المعلومات المطبقة في محيط آليات المطابقة الآلية وداخلها وتقويم ما إذا كانت بنود المطابقة مفهومة ومفصول فيها على نحو سليم.
- الاطلاع بتمعّن على قيود دفاتر اليومية وأدوات الرقابة على تسجيل مثل هذه القيود. وقد يساعد هذا على سبيل المثال فيما يلي:
  - تحديد ما إذا كانت القيود قد قام بها موظفون آخرون غير المصرح لهم بالقيام بذلك.
  - تحديد القيود غير المعتادة أو غير المناسبة في دفتر اليومية في نهاية الفترة، التي قد تكون ذات صلة بخطر الغش.
- قراءة كل عقد من العقود والاطلاع بتمعّن على الوثائق الداعمة لمعاملات الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك السجلات المحاسبية، ومن ثمّ التحقق من الوجود ومن الحقوق والواجبات. فعلى سبيل المثال، قد يقوم المراجع بقراءة كل عقد من العقود المرتبطة بالأدوات المالية والاطلاع بتمعّن على الوثائق الداعمة، بما فيها القيود المحاسبية التي تمت عندما سُجّل العقد في البداية، وقد يطلع أيضاً بعد ذلك على القيود المحاسبية التي تمت لأغراض التقويم. ويتيح القيام بذلك للمراجع أن يقوّم ما إذا كانت التعقيدات الملازمة للمعاملة قد تم تحديدها وإظهار أثرها على أكمل وجه في الحسابات. ويلزم أن يقوم أشخاص يحظون بالخبرة المناسبة بالنظر في الترتيبات القانونية وما يرتبط بها من مخاطر للتأكد من وجود تلك الحقوق.
- اختبار أدوات الرقابة، على سبيل المثال عن طريق إعادة تنفيذ أدوات الرقابة.
- الاطلاع بتمعّن على نُظُم إدارة الشكاوى الخاصة بالمنشأة. فقد تؤدي المعاملات غير المسجلة إلى تخلف المنشأة عن أداء دفعة نقدية إلى طرف مقابل، وقد يتم اكتشاف تلك المعاملات عن طريق الاطلاع بتمعّن على الشكاوى المستلمة.
- الاطلاع بتمعّن على ترتيبات المقاصة الرئيسية لمعرفة الأدوات غير المسجلة.

١٠٥- تمثل هذه الإجراءات أهمية خاصة بالنسبة لبعض الأدوات المالية، مثل المشتقات أو الضمانات. وهذا لأن هذه الأدوات قد لا تكون باستثمارات مبدئية كبيرة، ما يعني أنه قد يكون من الصعب تحديد وجودها. فعلى سبيل المثال، تكون المشتقات المدمجة مُضمّنة غالباً في عقود لأدوات غير مالية قد لا يتم إدراجها في إجراءات المصادقة.

تقويم الأدوات المالية

متطلبات التقرير المالي

١٠٦- تستخدم غالباً أُطر العرض العادل للتقرير المالي تسلسلات هرمية للقيمة العادلة، على سبيل المثال التسلسلات الهرمية المستخدمة في المعايير الدولية للتقرير المالي ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة. ويعنى هذا أن حجم وتفاصيل الإفصاحات المطلوبة يزيد بزيادة مستوى عدم تأكد القياس. وقد يتطلب التمييز بين المستويات في التسلسل الهرمي ممارسة الحكم.

١٠٧- قد يرى المراجع أنه من المفيد التوصل إلى فهم لكيفية تعلق الأدوات المالية بالتسلسل الهرمي للقيمة العادلة. وعادةً ما يزيد خطر التحريف الجوهري ومستوى إجراءات المراجعة المقرر تطبيقها بزيادة مستوى عدم تأكد القياس. وقد يكون استخدام مدخلات المستوى الثالث وبعض

[٢٤] يتناول معيار المراجعة (٥٠٥) "المصادقات الخارجية" استخدام المراجع لإجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة المراجعة وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣٣٠) ومعيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة". انظر أيضاً تنبيه مستشاري المجلس بشأن ممارسات المراجعة "قضايا الممارسات الناشئة فيما يتعلق باستخدام المصادقات الخارجية في مراجعة القوائم المالية"، الصادر في نوفمبر ٢٠٠٩.

مدخلات المستوى الثاني من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة بمثابة دليل مفيد على مستوى عدم تأكد القياس. وتتباين مدخلات المستوى الثاني من تلك التي يمكن الحصول عليها بسهولة إلى تلك القريبة من مدخلات المستوى الثالث. ويقوّم المراجع الأدلة المتاحة ويفهم كلاً من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة وخطر تحيز الإدارة في تصنيفها للأدوات المالية بالتسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

١٠٨- وفقاً لمعيار المراجعة (٥٤٠)،[٢٥] ينظر المراجع في سياسات التقويم الخاصة بالمنشأة ومنهجيتها لاختيار البيانات والافتراضات المستخدمة في منهجية التقويم. وفي العديد من الحالات، لا ينص إطار التقرير المالي المنطبق على منهجية التقويم. وفي هذه الحالة، تشمل الأمور التي قد تكون ذات صلة بفهم المراجع لكيفية قيام الإدارة بتقويم الأدوات المالية ما يلي، على سبيل المثال:

- ما إذا كان لدى الإدارة سياسة تقويم رسمية، وإذا كان الأمر كذلك، فهل أسلوب التقويم المستخدم للأداة المالية موثق كما ينبغي وفقاً لتلك السياسة؛
- تحديد النماذج التي قد ينجم عنها أكبر خطر للتحريف الجوهري؛
- كيفية نظر الإدارة في تعقيد تقويم الأداة المالية عند اختيار أسلوب تقويم معين؛
- ما إذا كان هناك خطر أكبر للتحريف الجوهري بسبب قيام الإدارة داخلياً بتطوير نموذج ما ليتم استخدامه لتقويم الأدوات المالية أو بسبب خروج الإدارة عن أسلوب تقويم شائع الاستخدام لتقويم أداة مالية معينة؛
- ما إذا كانت الإدارة قد استعانت بمصدر تسعير خارجي؛
- ما إذا كان المشاركون في تطوير أسلوب التقويم وتطبيقه يتمتعون بالمهارات والخبرات المناسبة للقيام بذلك، بما في ذلك ما إذا كان قد تمت الاستعانة بأحد خبراء الإدارة؛
- ما إذا كانت هناك مؤشرات تدل على تحيز الإدارة في اختيار أسلوب التقويم الذي سيتم استخدامه.

تقييم خطر التحريف الجوهري المرتبط بالتقويم

١٠٩- عند تقويم ما إذا كانت أساليب التقويم المستخدمة من جانب المنشأة تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة، وما إذا كانت هناك أدوات رقابة مطبقة على أساليب التقويم، فقد تشمل العوامل التي يقوم المراجع بالنظر فيها ما يلي:

- ما إذا كانت أساليب التقويم من الشائع استخدامها من جانب المشاركين الآخرين في السوق وما إذا كانت قد أثبتت فيما سبق أنها تقدم تقديراً يمكن الاعتماد عليه للأسعار المتحصل عليها من معاملات السوق؛
- ما إذا كانت أساليب التقويم تعمل كما هو مراد دون أي خلل في تصميمها، وخصوصاً في ظل الظروف القاسية، وما إذا كان قد تم التحقق بموضوعية من صحتها. ومن بين المؤشرات الدالة على وجود خلل عدم اتساق التحركات بالنسبة للأسس المرجعة؛
- ما إذا كانت أساليب التقويم تأخذ في الحسبان المخاطر الملازمة للأداة المالية الجاري تقويمها، بما في ذلك الجدارة الائتمانية للطرف المقابل، وخطر الائتمان الذاتي في حالة أساليب التقويم المستخدمة لقياس الالتزامات المالية؛
- كيفية معايرة أساليب التقويم وفقاً للسوق، بما في ذلك حساسية أساليب التقويم للتغير في المتغيرات؛
- ما إذا كانت متغيرات السوق والافتراضات يتم استخدامها بشكل متسق وما إذا كانت الأحوال الجديدة تبرر إدخال تغيير على أساليب التقويم أو متغيرات السوق أو الافتراضات المستخدمة؛
- ما إذا كانت تحليلات الحساسية تشير إلى أن عمليات التقويم ستتغير بشكل كبير في حالة حدوث تغيرات طفيفة فقط أو متوسطة في الافتراضات؛
- الهيكل التنظيمي، مثل وجود قسم داخلي مسؤول عن وضع النماذج لتقويم أدوات معينة، ولاسيّما عند استخدام مدخلات من المستوى الثالث. فعلى سبيل المثال، يُعد وجود وظيفة تُعنى بوضع النماذج وتشارك في دعم تسعير الصفقات أقل موضوعية من وظيفة

[٢٥] معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرة ٨(ج)

منفصلة عملياً وتنظيمياً عن المكتب الأمامي؛

- كفاءة وموضوعية المسؤولين عن تطوير أساليب التقويم وتطبيقها، بما في ذلك الخبرة النسبية للإدارة في التعامل مع نماذج معينة قد يتم تطويرها حديثاً.

وقد يقوم المراجع أيضاً (أو الخبير الذي يستعين به المراجع) بشكل مستقل بتطوير أسلوب أو أكثر من أساليب التقويم لمقارنة ناتج هذا الأسلوب بناتج أساليب التقويم التي تستخدمها الإدارة.

المخاطر المهمة

١١٠- قد تؤدي آلية المراجع الخاصة بتقييم المخاطر إلى التعرف على خطر مهم أو أكثر فيما يتعلق بتقويم الأدوات المالية، عند وجود أي من الظروف الآتية:

- ارتفاع مستوى عدم تأكد القياس المرتبط بتقويم الأدوات المالية (على سبيل المثال، الأدوات ذات المدخلات غير القابلة للرصد).[٢٦]
- غياب الأدلة الكافية لدعم تقويم الإدارة لأدواتها المالية.
- عدم فهم الإدارة لأدواتها المالية أو عدم امتلاكها للخبرة اللازمة لتقويم مثل هذه الأدوات على نحو سليم، بما في ذلك القدرة على تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لإدخال تعديلات على التقويم.
- عدم فهم الإدارة للمتطلبات المعقدة الواردة في إطار التقرير المالي المنطبق فيما يتعلق بقياس الأدوات المالية والإفصاح عنها، وعجز الإدارة عن القيام بالاجتهادات اللازمة لتطبيق تلك المتطلبات كما ينبغي.
- أهمية التعديلات المدخلة على نواتج أساليب التقويم عندما يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق إجراء هذه التعديلات أو عندما يسمح بإجرائها.

١١١- بالنسبة للتقديرات المحاسبية التي تنشأ عنها مخاطر مهمة، فبالإضافة إلى الإجراءات الأساس الأخرى التي يتم تنفيذها للوفاء بمتطلبات معيار المراجعة (٣٣٠)، يتطلب معيار المراجعة (٥٤٠)[٢٧] أن يقوم المراجع بتقويم ما يلي:

(أ) كيف أخذت الإدارة في الحسبان الافتراضات أو النتائج البديلة، ولماذا رفضتها، أو كيف عالجت بطريقة أخرى عدم تأكد القياس عند إجراء التقدير المحاسبي؛

(ب) ما إذا كانت الافتراضات المهمة التي استخدمتها الإدارة معقولة؛

(ج) عزم الإدارة على تنفيذ إجراءات محددة وقدرتها على القيام بذلك، عندما يكون لذلك صلة بمدى معقولية الافتراضات المهمة التي استخدمتها الإدارة أو التطبيق المناسب لإطار التقرير المالي المنطبق.

١١٢- عندما تصبح الأسواق غير نشطة، فقد يؤدي التغير في الظروف إلى الانتقال من التقويم بسعر السوق إلى التقويم بنموذج، أو قد ينتج عن ذلك تغيير من استخدام نموذج معين إلى نموذج آخر. وقد يكون من الصعب الاستجابة للتغيرات في أحوال السوق إذا لم تكن لدى الإدارة سياسات مطبقة قبل حدوث هذه التغيرات. وقد تكون الإدارة مفتقرة أيضاً إلى الخبرة اللازمة لوضع نموذج بشكل عاجل، أو اختيار أسلوب التقويم الذي قد يكون مناسباً في ظل الظروف القائمة. وحتى إذا كانت أساليب التقويم مستخدمة باستمرار، فإن ثمة حاجة إلى قيام الإدارة بالتحقق من استمرار مناسبة أساليب التقويم والافتراضات المستخدمة لتقويم الأدوات المالية. وفضلاً عن ذلك، ربما تكون أساليب التقويم قد تم اختيارها في أوقات كانت تتوفر فيها معلومات سوق معقولة، لكنها قد لا تقدم تقويمات معقولة في أوقات الشدة

١١٣- تزيد قابلية وقوع تحيز من جانب الإدارة، سواءً بشكل متعمد أو غير متعمد، تبعاً لعدم الموضوعية في التقويم ودرجة عدم تأكد القياس. فعلى سبيل المثال، قد تميل الإدارة إلى تجاهل افتراضات أو بيانات قابلة للرصد في السوق وتستخدم بدلاً منها نموذجاً خاصاً بها قامت بتطويره داخلياً إذا كان النموذج يعطي نتائج أفضل. وحتى في حالة عدم تعمد الغش، قد تكون هناك نزعة فطرية إلى الاجتهادات المنحازة إلى النتيجة الأكثر

---

[٢٦] عندما يرى المراجع أن ارتفاع مستوى عدم تأكد التقدير المرتبط بتقويم الأدوات المالية المعقدة ينشأ عنه خطر مهم، يتطلب معيار المراجعة (٥٤٠) أن ينفذ المراجع إجراءات أساس وأن يقوّم مدى كفاية الإفصاح عن عدم تأكد التقدير. انظر معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرات ١١ و١٥ و٢٠.

[٢٧] معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرة ١٥(أ)-(ب)

إيجابية في حالة وجود طائفة واسعة من النتائج، وليس إلى النقطة التي يمكن أن تُعد الأكثر اتساقاً ضمن هذه الطائفة من النتائج مع إطار التقرير المالي المنطبق. وقد يكون تغيير أسلوب التقويم من فترة إلى أخرى دون سبب واضح ومناسب للقيام بذلك مؤشراً على تحيز الإدارة. وبالرغم من أن تحيز الإدارة هو أحد السمات الملازمة للقرارات غير الموضوعية فيما يتعلق بتقويم الأدوات المالية، فإنه متى توفرت النية في التضليل، يكون تحيز الإدارة ذا طابع احتيالي.

وضع منهج للمراجعة

١١٤- عند اختبار كيفية قيام الإدارة بتقويم الأداة المالية واستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيمة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٤٠)،[٢٨] يتخذ المراجع واحداً أو أكثر من الإجراءات الآتية، مع الأخذ في الاعتبار طبيعة التقديرات المحاسبية:

(أ) اختبار كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير المحاسبي والبيانات التي يستند إليها التقدير (بما في ذلك أساليب التقويم التي استخدمتها الإدارة في عمليات التقويم الخاصة بها).

(ب) اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المطبقة على كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير المحاسبي، جنباً إلى جنب مع تطبيق الإجراءات الأساس المناسبة.

(ج) تقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ لتقويم المبلغ المحدد المقدر من الإدارة.

(د) تحديد ما إذا كانت الأحداث التي وقعت حتى تاريخ تقرير المراجع تقدم أدلة مراجعة بشأن التقدير المحاسبي.

ويرى العديد من المراجعين أن الجمع بين اختبار كيفية قيام الإدارة بتقويم الأداة المالية والبيانات التي استند إليها التقويم، واختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، سيكون منهجاً فعالاً وكفؤاً للمراجعة. وفي حين أن الأحداث اللاحقة قد توفر بعض الأدلة بشأن تقويم الأدوات المالية، فإنه قد يلزم مراعاة عوامل أخرى للتعامل مع أي تغير في أحوال السوق بعد تاريخ قائمة المركز المالي.[٢٩] وإذا كان المراجع غير قادر على اختبار كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير، فإنه قد يختار القيام بتقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ.

١١٥- كما هو موضح في القسم الأول، فبغية تقدير القيمة العادلة للأدوات المالية قد تقوم الإدارة بما يلي:

- استخدام معلومات من مصادر التسعير الخارجية؛
- جمع بيانات لتحديد تقدير خاص بها باستخدام مختلف الأساليب بما فيها النماذج؛
- تكليف خبير لوضع تقدير.

وفي الغالب، قد تستخدم الإدارة مزيجاً من هذه المناهج. فعلى سبيل المثال، قد يكون لدى الإدارة آلية تسعير خاصة بها لكنها تستخدم مصادر التسعير الخارجية لتأييد القيم التي تحددها.

اعتبارات المراجعة عندما تستخدم الإدارة مصدراً من مصادر التسعير الخارجية

١١٦- قد تستعين الإدارة بمصدر تسعير خارجي، مثل خدمة تسعير أو وسيط، في تقويم الأدوات المالية للمنشأة. ويساعد فهم كيفية استخدام الإدارة للمعلومات وكيفية عمل خدمة التسعير المراجع في تحديد طبيعة إجراءات المراجعة اللازمة ومداها.

١١٧- قد تكون الأمور الآتية ذات صلة في حالة استخدام الإدارة لمصدر تسعير خارجي:

- نوع مصدر التسعير الخارجي – تقوم بعض مصادر التسعير الخارجية بإتاحة المزيد من المعلومات عن آلياتها. فعلى سبيل المثال، تقدم خدمة التسعير غالباً معلومات عن منهجيتها وافتراضاتها وبياناتها المستخدمة في تقويم الأدوات المالية على مستوى فئات الأصول. وعلى النقيض، لا يقدم الوسطاء في الغالب أي معلومات، أو قد يقدمون معلومات محدودة، عن المدخلات والافتراضات المستخدمة في إعداد عروض الأسعار.

---

[٢٨] معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرات ١٢-١٤

[٢٩] تذكر الفقرات أ٦٣–أ٦٦ من معيار المراجعة (٥٤٠) أمثلة على بعض العوامل التي قد تكون ذات صلة.

- طبيعة المدخلات المستخدمة وتعقيد أسلوب التقويم – تتباين إمكانية الاعتماد على الأسعار المتحصل عليها من مصادر التسعير الخارجية تبعاً لإمكانية رصد المدخلات (ومن ثمّ، مستوى المدخلات في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة)، وتعقيد منهجية تقويم كل فئة خاصة من فئات الأوراق المالية أو الأصول. فعلى سبيل المثال، تكون إمكانية الاعتماد على سعر لأحد استثمارات أصول الملكية المتداولة بنشاط في سوق سائلة أعلى من إمكانية الاعتماد على سند شركة متداول في سوق سائلة ولم يتم تداوله في تاريخ القياس، وهذا بدوره أعلى في إمكانية الاعتماد عليه من الورقة المالية المضمونة بأصول والمُثمّنة باستخدام نموذج للتدفقات النقدية المخصومة.

- سمعة مصدر التسعير الخارجي وخبرته – على سبيل المثال، قد يكون مصدر التسعير الخارجي خبيراً في نوع معين من الأدوات المالية، ويُعرف بهذه الصفة، لكنه قد لا يكون على نفس المستوى من الخبرة في أنواع الأدوات المالية الأخرى. وقد تكون الخبرة السابقة للمراجع مع مصدر التسعير الخارجي أحد الأمور ذات الصلة أيضاً في هذا الشأن.

- موضوعية مصدر التسعير الخارجي – على سبيل المثال، إذا كان السعر الذي حصلت عليه الإدارة مقدماً من طرف مقابل مثل الوسيط الذي باع الأداة المالية للمنشأة، أو منشأة على علاقة قوية مع المنشأة الخاضعة للمراجعة، فقد لا يمكن الاعتماد على هذا السعر.

- أدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة على استخدام مصادر التسعير الخارجية – تؤثر الدرجة التي تطبق بها الإدارة أدوات الرقابة لتقييم مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المقدمة من مصادر التسعير الخارجية على إمكانية الاعتماد على قياس القيمة العادلة. فعلى سبيل المثال، قد تكون لدى الإدارة أدوات رقابة مطبقة:
  - للتحقق من مصدر التسعير الخارجي واعتماده، بما في ذلك النظر في سمعة هذا المصدر وخبرته وموضوعيته.
  - لتحديد اكتمال الأسعار والبيانات المرتبطة بالتسعير وملاءمتها ودقتها.

- أدوات الرقابة الخاصة بمصدر التسعير الخارجي – أدوات الرقابة والآليات المفروضة على عمليات تقويم فئات الأصول المهمة للمراجع. فعلى سبيل المثال، قد يكون لدى مصدر التسعير الخارجي أدوات رقابة قوية بشأن كيفية تحديد الأسعار، بما في ذلك استخدام آلية ذات طابع رسمي تتيح للعملاء، في طرف البيع والشراء على السواء، التشكيك في الأسعار المستلمة من خدمة التسعير، عندما تدعمهم في ذلك أدلة مناسبة، مما قد يمكّن مصدر التسعير الخارجي من تصحيح أسعاره باستمرار حتى تعكس على أكمل وجه المعلومات المتاحة للمشاركين في السوق.

١١٨- قد تشمل المناهج المحتملة لجمع الأدلة حول المعلومات المستلمة من مصادر التسعير الخارجية ما يلي:

- بالنسبة لمدخلات المستوى الأول، مقارنة المعلومات المستلمة من مصادر التسعير الخارجية بأسعار السوق القابلة للرصد.

- التحقق من الإفصاحات المقدمة من مصادر التسعير الخارجية حول أدوات الرقابة والآليات وأساليب التقويم والمدخلات والافتراضات الخاصة بها.

- اختبار أدوات الرقابة التي تطبقها الإدارة لتقييم إمكانية الاعتماد على المعلومات المستلمة من مصادر التسعير الخارجية.

- تنفيذ إجراءات لدى مصدر التسعير الخارجي لفهم واختبار أدوات الرقابة والآليات وأساليب التقويم والمدخلات والافتراضات المستخدمة لفئات الأصول أو الأدوات المالية محل الاهتمام.

- تقويم ما إذا كانت الأسعار المتحصل عليها من مصادر التسعير الخارجية معقولة بالمقارنة مع الأسعار المتحصل عليها من مصادر التسعير الخارجية الأخرى أو تقدير المنشأة أو التقدير الخاص بالمراجع.

- تقويم مدى معقولية أساليب التقويم والافتراضات والمدخلات.

- تقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ لبعض الأدوات المالية التي سعّرها مصدر التسعير الخارجي وتقويم ما إذا كانت النتائج تقع ضمن مدى معقول من بعضها.

- الحصول على تقرير من مراجع المنشأة الخدمية يغطي أدوات الرقابة على التحقق من صحة الأسعار.[٣٠]

---

[٣٠] قد تقدم بعض خدمات التسعير تقارير لمستخدمي بياناتها لتشرح لهم أدوات الرقابة الخاصة بها على بيانات التسعير، وبعبارة أخرى، تقدم لهم تقريراً معداً وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤٠٢) "تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية". وقد تطلب الإدارة الحصول على مثل هذا التقرير، وقد ينظر المراجع في الحصول عليه، للتوصل إلى فهم لكيفية إعداد بيانات التسعير وتقويم ما إذا كان من الممكن الاعتماد على أدوات الرقابة المطبقة لدى خدمة التسعير.

١١٩- قد يوفر أيضاً الحصول على أسعار من مصادر تسعير خارجية متعددة معلومات مفيدة عن عدم تأكد القياس. فقد يشير وجود مدى واسع من الأسعار إلى ارتفاع درجة عدم تأكد القياس وقد يوحي كذلك بأن الأدوات المالية حساسة للتغيرات البسيطة في البيانات والافتراضات. وقد يشير وجود مدى ضيق إلى انخفاض درجة عدم تأكد القياس وقد يوحي بقلة الحساسية تجاه التغيرات في البيانات والافتراضات. ورغم أن الحصول على أسعار من مصادر متعددة قد يكون مفيداً، عند النظر في الأدوات المالية التي لها مدخلات مصنّفة في المستوى الثاني أو الثالث من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، على وجه الخصوص، فليس من المرجح أن يوفر الحصول على الأسعار من مصادر متعددة ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة في حد ذاته. ويُعزى ذلك إلى ما يلي:

(أ) أن ما يبدو أنه مصادر متعددة لمعلومات التسعير قد تتماثل جميعها في مصدر التسعير الأساسي الذي تستخدمه؛

(ب) أنه قد يكون من الضروري فهم المدخلات التي يستخدمها مصدر التسعير الخارجي في تحديد السعر لأجل تصنيف الأداة المالية في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

١٢٠- في بعض الحالات، قد لا يكون باستطاعة المراجع التوصل إلى فهم للآلية المستخدمة في تحديد السعر، بما في ذلك أية أدوات رقابة مفروضة على آلية تحديد مدى إمكانية الاعتماد على السعر، أو قد لا يكون مطلعاً على النموذج، بما في ذلك الافتراضات والمدخلات الأخرى المستخدمة. وفي مثل هذه الحالات، قد يقرر المراجع القيام بتقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ لتقويم المبلغ المحدد المقدر من الإدارة استجابة للخطر المقيّم.

اعتبارات المراجعة عند قيام الإدارة بتقدير القيم العادلة باستخدام أحد النماذج

١٢١- تتطلب الفقرة ١٣(ب) من معيار المراجعة (٥٤٠) أن يقوم المراجع، في حالة اختبار آلية الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية، بتقويم ما إذا كانت طريقة القياس المستخدمة مناسبة في ظل الظروف القائمة وما إذا كانت الافتراضات المستخدمة من قبل الإدارة معقولة في ضوء أهداف القياس الخاصة بإطار التقرير المالي المنطبق.

١٢٢- سواءً أكانت الإدارة قد استخدمت مصدراً من مصادر التسعير الخارجية، أو كانت تجري تقويماً خاصاً بها، فغالباً ما تُستخدم النماذج لتقويم الأدوات المالية، ولاسيّما عند استخدام مدخلات من المستوى الثاني والثالث في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة. وعند تحديد طبيعة إجراءات المراجعة المطبقة على النماذج وتوقيت هذه الإجراءات ومداها، قد ينظر المراجع في المنهجية والافتراضات والبيانات المستخدمة في النموذج. وعند النظر في الأدوات المالية الأكثر تعقيداً كتلك التي تستخدم مدخلات المستوى الثالث، فقد يكون اختبار جميع العوامل الثلاثة مصدراً مفيداً للحصول على أدلة المراجعة. لكن عندما يكون النموذج بسيطاً ومتعارفاً عليه، مثل بعض العمليات الحسابية لأسعار السندات، فقد تكون أدلة المراجعة المتحصل عليها من التركيز على الافتراضات والبيانات المستخدمة في النموذج أحد مصادر الأدلة الأكثر نفعاً.

١٢٣- يمكن اختبار النموذج باستخدام منهجين رئيسيين:

(أ) يمكن للمراجع اختبار نموذج الإدارة عن طريق النظر في مناسبة النموذج المستخدم ومعقولية الافتراضات والبيانات المستخدمة والدقة الحسابية؛ أو

(ب) يمكن للمراجع أن يضع تقديراً خاصاً به ثم يقارن تقويمه بتقويم المنشأة.

١٢٤- في حالة اعتماد تقويم الأدوات المالية على مدخلات غير قابلة للرصد (أي مدخلات من المستوى الثالث)، فإنه من بين الأمور التي قد ينظر فيها المراجع، على سبيل المثال، كيفية دعم الإدارة لما يلي:

- تحديد وخصائص المشاركين في السوق ذوي الصلة بالأداة المالية.
- كيفية تحديد المدخلات غير القابلة للرصد عند الإثبات الأولي.
- التعديلات التي أجرتها على الافتراضات الخاصة بها لتعكس وجهة نظرها في الافتراضات التي من شأن المشاركين في السوق استخدامها.
- ما إذا كانت قد أدمجت أفضل معلومات المدخلات المتاحة في ظل الظروف القائمة.
- عند الاقتضاء، كيف أن افتراضاتها تأخذ في الحسبان المعاملات المقارنة.
- تحليل الحساسية للنماذج عند استخدام مدخلات غير قابلة للرصد وما إذا كانت قد أُدخلت عليها تعديلات لعلاج عدم تأكد القياس.

١٢٥- إضافة إلى ذلك، يسترشد المراجع في اختباره لعمليات التقويم ونظره فيما إذا كانت تبدو معقولة عموماً بمعرفته بالصناعة ومعرفته باتجاهات السوق وفهمه لعمليات التقويم الخاصة بالمنشآت الأخرى (مع مراعاة السرية) ومؤشرات الأسعار الأخرى ذات الصلة. وإذا بدت التقويمات دائماً مبالغاً فيها أو متحفظة بشكل زائد عن الحد، فقد يكون ذلك مؤشراً على احتمال تحيز الإدارة.

١٢٦- متى كان هناك نقص في الأدلة الخارجية القابلة للرصد، فمن الأهمية بمكان إشراك المكلفين بالحوكمة على نحو مناسب لفهم خصوصية تقويمات الإدارة والأدلة التي تم الحصول عليها لدعم هذه التقويمات. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من الضروري للمراجع تقويم ما إذا كان هناك تحقق ونظر شامل في القضايا، بما في ذلك أية وثائق، على جميع المستويات الإدارية المعنية داخل المنشأة، بما في ذلك مع المكلفين بالحوكمة.

١٢٧- عندما تصبح الأسواق غير نشطة أو مختلة، أو عندما تكون المدخلات غير قابلة للرصد، فقد يزيد الطابع الاجتهادي لعمليات التقويم التي تنفذها الإدارة وتقل إمكانية التحقق من صحتها وبالتالي تقل إمكانية الاعتماد عليها. وفي مثل هذه الحالات، يمكن للمراجع أن يختبر النموذج بالجمع بين اختبار أدوات الرقابة التي تطبقها المنشأة، وتقويم تصميم النموذج وعمله، واختبار الافتراضات والبيانات المستخدمة في النموذج، ومقارنة ناتجه بالمبلغ المحدد أو مدى المبالغ المقدر من المراجع أو بأساليب تقويم أخرى لأطراف ثالثة.[٣١]

١٢٨- من المرجح أن يحصل المراجع أيضاً على أدلة لدعم الإفصاحات المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، وذلك عند اختبار المدخلات المستخدمة في منهجية التقويم الخاصة بالمنشأة،[٣٢] على سبيل المثال عندما تكون هذه المدخلات مُصنّفة في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة. فعلى سبيل المثال، ستكون الإجراءات الأساس التي يتبعها المراجع لتقويم ما إذا كانت المدخلات المستخدمة في أسلوب التقويم الخاص بالمنشأة (أي مدخلات المستوى الأول والمستوى الثاني والمستوى الثالث) مدخلات مناسبة، وستكون الاختبارات الخاصة بتحليل الحساسية الخاص بالمنشأة، ذات أهمية لقيام المراجع بتقويم ما إذا كانت الإفصاحات تحقق العرض العادل.

تقويم ما إذا كانت الافتراضات المستخدمة من جانب الإدارة معقولة

١٢٩- قد يُعتبر أي افتراض مُستخدم في النموذج مهماً إذا كان التباين المعقول في الافتراض من شأنه أن يؤثر بشكل جوهري على قياس الأداة المالية.[٣٣] وربما تكون الإدارة قد نظرت في افتراضات أو نتائج بديلة عن طريق إجراء تحليل للحساسية. ويؤثر مدى افتقار الافتراضات إلى الموضوعية في تقديرها على درجة عدم تأكد القياس وقد يدفع ذلك المراجع إلى استنتاج وجود خطر مهم، على سبيل المثال في حالة استخدام مدخلات من المستوى الثالث.

١٣٠- قد تشتمل إجراءات المراجعة المُنفّذة لاختبار الافتراضات التي استخدمتها الإدارة، بما في ذلك الافتراضات المستخدمة كمدخلات في النموذج، على تقويم ما يلي:

- ما إذا كانت الإدارة قد أدمجت مدخلات السوق في وضع الافتراضات، وإذا كان الأمر كذلك فكيف أدمجتها، حيث يُفضّل عموماً السعي لزيادة استخدام المدخلات القابلة للرصد ذات الصلة والتقليل من استخدام المدخلات غير القابلة للرصد؛
- ما إذا كانت الافتراضات متّسقة مع أحوال السوق القابلة للرصد ومع خصائص الأصل المالي أو الالتزام المالي؛
- ما إذا كانت مصادر افتراضات المشاركين في السوق ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها، وكيفية اختيار الإدارة للافتراضات التي ستستخدمها عندما يوجد عدد من افتراضات السوق المختلفة؛
- ما إذا كانت تحليلات الحساسية تشير إلى أن التقويمات ستتغير بشكل كبير في حالة حدوث تغيرات طفيفة فقط أو متوسطة في الافتراضات.

راجع الفقرات أ٧٧ إلى أ٨٣ من معيار المراجعة (٥٤٠) للاطلاع على المزيد من الاعتبارات ذات الصلة بتقويم الافتراضات التي تستخدمها الإدارة.

---

[٣١] توضح الفقرة ١٣(د) من معيار المراجعة (٥٤٠) المتطلبات اللازمة عندما يضع المراجع مدى لتقويم المبلغ المحدد المقدر من الإدارة. وفي بعض الظروف، قد تُعد أساليب التقويم التي يقوم بتطويرها أطراف ثالثة ويقوم المراجع باستخدامها عملاً من أعمال الخبير الذي استعان به المراجع وبالتالي تخضع للمتطلبات الواردة في معيار المراجعة (٦٢٠).

[٣٢] انظر على سبيل المثال، الفقرة ١٥ من معيار المراجعة (٥٤٠) لمعرفة المتطلبات ذات الصلة بتقويم المراجع لافتراضات الإدارة فيما يتعلق بالمخاطر المهمة.

[٣٣] انظر معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرة أ١٠٧.

١٣١- يعتمد نظر المراجع في الاجتهادات المتعلقة بالمستقبل على المعلومات التي كانت متاحة في وقت القيام بالاجتهاد، إذ قد تؤدي الأحداث اللاحقة إلى نتائج غير متّسقة مع الاجتهادات التي كانت معقولة في وقت القيام بها.

١٣٢- في بعض الحالات، قد يتم تعديل معدل الخصم المستخدم في حساب القيمة الحالية لمراعاة حالات عدم التأكد التي ينطوي عليها التقويم، بدلاً من تعديل كل افتراض. وفي مثل هذه الحالات، قد تركز إجراءات المراجع على معدل الخصم، عن طريق النظر إلى تداول ملحوظ في ورقة مالية مشابهة للمقارنة بين معدلي الخصم المستخدمين أو بوضع نموذج مستقل لحساب معدل الخصم ومقارنته بالمعدل الذي استخدمته الإدارة.

اعتبارات المراجعة عندما تستعين المنشأة بأحد خبراء الإدارة

١٣٣- على نحو ما جرت مناقشته في القسم الأول، قد تقوم الإدارة بتكليف خبير تقويم لتقويم بعض أوراقها المالية أو كلها. وقد يكون هؤلاء الخبراء وسطاء أو مصارف استثمارية أو خدمات تسعير تقدم أيضاً خدمات تقويم بواسطة الخبراء أو غير ذلك من مكاتب التقويم المتخصصة.

١٣٤- تنص الفقرة ٨ من معيار المراجعة (٥٠٠) على متطلبات للمراجع عند تقويمه للأدلة المقدمة من خبير قامت الإدارة بتكليفه. ويعتمد مدى الإجراءات التي يتخذها المراجع فيما يتعلق بالخبير الذي تستعين به الإدارة والعمل الذي قام به على أهمية هذا العمل لأغراض المراجع. ويساعد تقويم مناسبة العمل الذي قام به الخبير الذي استعانت به الإدارة المراجع في تقييم ما إذا كانت الأسعار أو التقويمات المقدمة من ذلك الخبير تقدم ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم التقويمات. ومن أمثلة الإجراءات التي قد يتخذها المراجع ما يلي:

- تقويم كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته، على سبيل المثال، علاقته بالمنشأة؛ وسمعته ومركزه في السوق؛ وخبرته في الأنواع المعينة من الأدوات؛ وفهمه لإطار التقرير المالي ذي الصلة المنطبق على التقويمات؛
- التوصل إلى فهم للعمل الذي قام به الخبير الذي استعانت به الإدارة، على سبيل المثال عن طريق تقييم مناسبة أساليب التقويم المستخدمة ومتغيرات السوق والافتراضات الرئيسية المستخدمة في أساليب التقويم؛
- تقويم مناسبة استخدام عمل ذلك الخبير كدليل للمراجعة. وعند هذه النقطة، يكون التركيز على مناسبة عمل الخبير على مستوى كل أداة مالية على حدة. وبالنسبة لعينة من الأدوات ذات الصلة، قد يكون من المناسب وضع تقدير بشكل مستقل (انظر الفقرات ١٣٦ إلى ١٣٧ المتعلقة بتقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ)، باستخدام بيانات وافتراضات مختلفة، ثم مقارنة ذلك التقدير بتقدير الخبير الذي استعانت به الإدارة؛
- قد يتم اتباع إجراءات أخرى من بينها ما يلي:
  - نمذجة افتراضات مختلفة لاستنباط افتراضات في نموذج آخر، ثم النظر في مدى معقولية تلك الافتراضات المستنبطة.
  - مقارنة المبالغ المحددة المقدرة من الإدارة بالمبالغ المحددة المقدرة من المراجع لتحديد ما إذا كانت تقديرات الإدارة أعلى أو أقل باستمرار.

١٣٥- قد يقوم الخبير الذي تستعين به الإدارة بوضع أو تحديد افتراضات لمساعدة الإدارة في تقويم أدواتها المالية. وتصير هذه الافتراضات عند استخدام الإدارة لها من افتراضات الإدارة ويجب على المراجع النظر فيها بنفس طريقة نظره في افتراضات الإدارة الأخرى.

تقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ

١٣٦- قد يضع المراجع أسلوب تقويم ويعدّل المدخلات والافتراضات المستخدمة في أسلوب التقويم لتحديد مدى من المبالغ لاستخدامه في تقويم معقولية تقويم الإدارة. وقد تساعد الفقرات ١٠٦ إلى ١٣٥ من هذه المذكرة المراجع في القيام بتقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ. ووفقاً لمعيار المراجعة (٥٤٠)،[٣٤] إذا استخدم المراجع افتراضات أو منهجيات تختلف عن تلك التي تستخدمها الإدارة، يجب عليه أن يتوصل إلى فهم كافٍ لافتراضات الإدارة أو منهجياتها لإثبات أن مدى المبالغ المقدر من المراجع يأخذ في الحسبان المتغيرات ذات الصلة ولتقويم أي اختلافات مهمة عن تقويم الإدارة. وقد يرى المراجع أنه من المفيد الاستعانة بعمل أحد خبرائه لتقويم معقولية تقويم الإدارة.

١٣٧- في بعض الحالات، قد يخلص المراجع إلى أنه لا يمكن الحصول على ما يكفي من الأدلة من سعيه للتوصل إلى فهم لافتراضات الإدارة أو منهجيتها، على سبيل المثال عندما يستخدم أحد مصادر التسعير الخارجية نماذج وبرمجيات مُعدّة داخلياً ولا يُسمح له بالاطلاع على المعلومات ذات

[٣٤] معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرة ١٣(ج)

الصلة. وفي مثل هذه الحالات، قد لا يستطيع المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن التقويم إذا كان المراجع غير قادر على تنفيذ إجراءات أخرى للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري، كالقيام على سبيل المثال بتقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ لتقويم المبلغ المحدد المقدر من الإدارة.[٣٥] ويوضح معيار المراجعة (٧٠٥)[٣٦] الآثار المترتبة على عجز المراجع عن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

عرض الأدوات المالية والإفصاح عنها

١٣٨- تشمل مسؤوليات الإدارة إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.[٣٧] تتطلب أُطُر التقرير المالي في الغالب تقديم إفصاحات في القوائم المالية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من القيام بتقييمات ذات مغزى لتأثيرات أنشطة الأدوات المالية للمنشأة، بما في ذلك المخاطر وحالات عدم التأكد المرتبطة بهذه الأدوات المالية. وتزداد أهمية الإفصاحات المتعلقة بتحيز الإدارة بزيادة عدم تأكد قياس الأدوات المالية وتتأثر أيضاً بالمستوى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

١٣٩- عند تعبير الإدارة عن أن القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، فإنها تقوم صراحةً أو ضمناً بتقديم إقرارات بشأن عرض والإفصاح عن مختلف عناصر الأدوات المالية وما يرتبط بها من إفصاحات. وتشمل الإقرارات المتعلقة بالعرض والإفصاح:

(أ) الحدوث والحقوق والواجبات—أن تكون الأحداث والمعاملات والأمور الأخرى المفصح عنها قد حدثت وأن تكون متعلقة بالمنشأة.

(ب) الاكتمال—أن تكون جميع الإفصاحات التي ينبغي تضمينها في القوائم المالية قد تم تضمينها.

(ج) التصنيف والقابلية للفهم—أن تكون المعلومات المالية معروضة وموضحة بشكل مناسب، وأن تكون الإفصاحات مُعبّر عنها بوضوح.

(د) الدقة والتقويم—أن تكون المعلومات المالية وغيرها من المعلومات مفصح عنها بطريقة عادلة وبالقدر المناسب.

وتُصمّم إجراءات المراجع المتعلقة بمراجعة الإفصاحات مع مراعاة هذه الإقرارات.

الإجراءات المتعلقة بعرض الأدوات المالية والإفصاح عنها

١٤٠- فيما يتعلق بعرض الأدوات المالية والإفصاح عنها، تشمل المجالات التي لها أهمية خاصة ما يلي:

- تتطلب أُطُر التقرير المالي عادةً إفصاحات إضافية بشأن التقديرات، وما يرتبط بها من مخاطر وحالات عدم تأكد، لتكملة وشرح الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات. وقد يحتاج المراجع إلى التركيز على الإفصاحات المتعلقة بالمخاطر وتحليلات الحساسية. وقد توفر المعلومات المتحصل عليها أثناء إجراءات المراجع لتقييم المخاطر واختباره لأنشطة الرقابة أدلة تتيح للمراجع أن يتوصل لاستنتاج بشأن ما إذا كانت الإفصاحات الواردة في القوائم المالية مستوفية لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، على سبيل المثال بشأن:
  - أهداف المنشأة واستراتيجياتها لاستخدام الأدوات المالية، بما في ذلك السياسات المحاسبية المُعلن عنها للمنشاة؛
  - إطار الرقابة الخاص بالمنشأة لإدارة مخاطرها المرتبطة بالأدوات المالية؛
  - المخاطر وحالات عدم التأكد المرتبطة بالأدوات المالية.
- يمكن استقاء المعلومات من نُظُم خارج نُظُم التقرير المالي التقليدية، مثل نُظُم المخاطر. ومن أمثلة الإجراءات التي قد يختار المراجع تنفيذها استجابة للمخاطر المقيّمة فيما يتعلق بالإفصاحات اختبار ما يلي:
  - الآلية المستخدمة لاستنباط المعلومات المفصح عنها؛
  - الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على البيانات المستخدمة في إعداد الإفصاحات.

---

[٣٥] معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرة ١٣(د)

[٣٦] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

[٣٧] انظر الفقرتين ٤ و٢ من معيار المراجعة (٢٠٠).

- فيما يتعلق بالأدوات المالية المنطوية على خطر مهم،[٣٨] فحتى عندما تكون الإفصاحات مُعدّة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، قد يخلص المراجع إلى عدم كفاية الإفصاح عن عدم تأكد التقدير في ضوء الظروف والحقائق القائمة وبالتالي إلى أن القوائم المالية قد لا تحقق العرض العادل. ويقدم معيار المراجعة (٧٠٥) توجيهات بشأن الآثار المنعكسة على رأي المراجع عندما يعتقد المراجع أن الإفصاحات المقدمة من الإدارة في القوائم المالية غير كافية أو مضلِّلة.

- قد ينظر المراجعون أيضاً فيما إذا كانت الإفصاحات كاملة وقابلة للفهم، فعلى سبيل المثال، قد يتم تضمين جميع المعلومات ذات الصلة في القوائم المالية (أو التقارير المرفقة بها) لكن الجمع بينها قد لا يكون كافياً لتمكين مستخدمي القوائم المالية من التوصل إلى فهم للمركز المالي أو قد لا تكون هناك إفصاحات نوعية كافية لوضع المبالغ المسجلة في القوائم المالية في السياق السليم. وعلى سبيل المثال، فحتى عندما تقوم المنشأة بإدراج تحليلات للحساسية، فقد لا يوضح الإفصاح بشكل تام المخاطر وحالات عدم التأكد التي قد تنشأ بسبب التغيرات في التقويم، والتأثيرات المحتملة على شروط الديون، ومتطلبات الضمانات الرهنية، وسيولة المنشأة. وينص معيار المراجعة (٢٦٠)[٣٩] على متطلبات وتوجيهات بشأن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة، بما في ذلك وجهات نظر المراجع بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية في المنشأة، بما في ذلك السياسات والتقديرات المحاسبية والإفصاحات في القوائم المالية.

١٤١- يُعد النظر في مناسبة العرض، المتعلق على سبيل المثال بالتصنيف على المدى القصير والمدى الطويل، عند الاختبار الأساس للأدوات المالية ذا صلة بتقويم المراجع للعرض والإفصاح.

اعتبارات المراجعة ذات الصلة الأخرى

الإفادات المكتوبة

١٤٢- يتطلب معيار المراجعة (٥٤٠) أن يحصل المراجع على إفادات مكتوبة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عمّا إذا كانوا يعتقدون أن الافتراضات المهمة المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية هي افتراضات معقولة.[٤٠] وينص المعيار (٥٨٠)[٤١] على أنه بالإضافة إلى تلك الإفادات المطلوبة، فإنه إذا رأى المراجع أنه من الضروري الحصول على إفادة مكتوبة أو أكثر لدعم أدلة المراجعة الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية أو إقرار معين أو أكثر في القوائم المالية، فيجب عليه أن يطلب تلك الإفادات المكتوبة الأخرى. وبناءً على حجم أنشطة القوائم المالية ودرجة تعقيدها، فقد تشمل أيضاً الإفادات المكتوبة المقدمة لدعم الأدلة الأخرى المتحصل عليها بشأن الأدوات المالية ما يلي:

- أهداف الإدارة فيما يتعلق بالأدوات المالية، ومثال ذلك ما إذا كانت هذه الأدوات تُستخدم لأغراض التحوط أو إدارة الأصول/الالتزامات أو الاستثمار؛
- الإفادات بشأن مناسبة عرض القوائم المالية، ومثال ذلك تسجيل معاملات الأدوات المالية كمبيعات أو معاملات تمويلية؛
- الإفادات بشأن الإفصاحات الواردة في القوائم المالية عن الأدوات المالية، ومثال ذلك الإفصاح بأن:
  - السجلات تعكس جميع معاملات الأدوات المالية؛
  - جميع الأدوات المشتقة المدمجة قد تم تحديدها؛
- ما إذا كانت جميع المعاملات قد تمت على أساس تجاري وبالقيمة السوقية؛
- شروط المعاملات؛
- مناسبة تقويمات الأدوات المالية؛

---

[٣٨] تتطلب الفقرة ٢٠ من معيار المراجعة (٥٤٠) أن يتخذ المراجع إجراءات إضافية بشأن الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي تنشأ عنها مخاطر مهمة لتقويم مدى كفاية الإفصاح عن عدم تأكد تقديرها في القوائم المالي في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.

[٣٩] معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"

[٤٠] معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرة ٢٢. تنص الفقرة ٤ من معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة" على أن الإفادات المكتوبة المقدمة من الإدارة لا توفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من تلقاء نفسها بشأن أي من الأمور التي تتعامل معها. وفي حالة عجز المراجع عن الحصول بأية طريقة أخرى على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيمكن أن يشكّل ذلك قيداً على نطاق المراجعة قد تكون له انعكاسات على تقرير المراجع (انظر معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل").

[٤١] معيار المراجعة (٥٨٠)، الفقرة ١٣

- ما إذا كانت هناك أي اتفاقات جانبية مرتبطة بأية أدوات مالية؛
- ما إذا كانت المنشأة قد دخلت في أي خيارات مكتوبة؛
- نية الإدارة وقدرتها على اتخاذ إجراءات معينة؛[٤٢]
- ما إذا كانت الأحداث اللاحقة تتطلب إجراء تعديل على التقويمات والإفصاحات المتضمنة في القوائم المالية.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة وغيرهم

١٤٣- بسبب أوجه عدم التأكد المرتبطة بتقويم الأدوات المالية، فمن المرجح أن تكون التأثيرات المحتملة لأي مخاطر مهمة على القوائم المالية ذات أهمية من حيث الحوكمة. وقد يتواصل المراجع بشأن طبيعة وعواقب الافتراضات المهمة المستخدمة في قياسات القيمة العادلة، ودرجة عدم الموضوعية في وضع الافتراضات، وأهمية البنود المُقاسة بالقيمة العادلة بالنسبة للقوائم المالية ككل. وبالإضافة إلى ذلك، تُعد الحاجة لفرض أدوات رقابة مناسبة على التعهدات بالدخول في عقود الأدوات المالية وعلى آليات القياس اللاحقة من الأمور التي قد تنجم عنها حاجة للتواصل مع المكلفين بالحوكمة.

١٤٤- يتناول معيار المراجعة (٢٦٠) مسؤولية المراجع عن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة أثناء مراجعة القوائم المالية. وفيما يتعلق بالأدوات المالية، فقد تشمل الأمور التي يلزم التواصل بشأنها مع المكلفين بالحوكمة ما يلي:

- عدم فهم الإدارة لطبيعة أو مدى أنشطة الأدوات المالية أو المخاطر المرتبطة بتلك الأنشطة؛ أو
- أوجه القصور المهمة التي تعرف عليها المراجع أثناء المراجعة في تصميم أو عمل نُظُم الرقابة الداخلية أو إدارة المخاطر فيما يتعلق بأنشطة الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة؛[٤٣] أو
- الصعوبات المهمة التي تمت مواجهتها عند الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بعمليات التقويم التي أجرتها الإدارة أو الخبير الذي استعانت به، على سبيل المثال، عندما تكون الإدارة غير قادرة على التوصل إلى فهم لمنهجية التقويم والافتراضات والبيانات المستخدمة من قبل الخبراء الذين استعانت بهم، وعدم قيام الخبير بإتاحة هذه المعلومات للمراجع؛ أو
- الاختلافات المهمة في الأحكام والاجتهادات بين المراجع والإدارة أو الخبير الذي استعانت به الإدارة فيما يتعلق بالتقويمات؛ أو
- التأثيرات المحتملة على القوائم المالية للمنشأة نتيجة المخاطر الجوهرية وحالات التعرض للمخاطر الأخرى التي يلزم الإفصاح عنها في القوائم المالية، بما في ذلك عدم تأكد القياس المرتبط بالأدوات المالية؛ أو
- وجهات نظر المراجع بشأن مناسبة اختيار السياسات المحاسبية وعرض معاملات الأدوات المالية في القوائم المالية؛ أو
- وجهات نظر المراجع بشأن الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة والتقرير المالي عن الأدوات المالية؛ أو
- عدم وجود سياسات شاملة وواضحة بشأن شراء الأدوات المالية وبيعها والاحتفاظ بها، بما في ذلك عدم وجود أدوات للرقابة التشغيلية وإجراءات لوسم الأدوات المالية بأنها أدوات للتحوط وعدم متابعة التعرض للمخاطر.

ويتباين التوقيت المناسب للتواصل تبعاً لظروف الارتباط؛ غير أنه قد يكون من المناسب الإبلاغ عن الصعوبات المهمة التي تتم مواجهتها أثناء المراجعة في أقرب وقت ممكن عملياً إذا كان المكلفون بالحوكمة قادرين على مساعدة المراجع في التغلب على هذه الصعوبات، أو إذا كان من المرجح أن يؤدي ذلك إلى رأي معدل.

---

[٤٢] تذكر الفقرة أ٨٠ من معيار المراجعة (٥٤٠) أمثلة على الإجراءات التي قد تكون مناسبة في ظل الظروف السائدة.

[٤٣] يفرض معيار المراجعة (٢٦٥) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة" متطلبات ويقدم توجيهات بشأن إبلاغ الإدارة بأوجه القصور في الرقابة الداخلية، وإبلاغ المكلفين بالحوكمة بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية. ويوضح هذا المعيار أن أوجه القصور في الرقابة الداخلية يمكن التعرف عليها أثناء إجراءات تقييم المخاطر التي يقوم بها المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) أو في أية مرحلة لاحقة من مراحل المراجعة.

الاتصال بالسلطات التنظيمية وغيرها

١٤٥- في بعض الحالات، قد يكون المراجعون مطالبين بالاتصال،[٤٤] أو قد يروا أنه من المناسب الاتصال، بشكل مباشر بالسلطات التنظيمية أو سلطات الإشراف الاحترازي، إضافة إلى الاتصال بالمكلفين بالحوكمة، بشأن الأمور المتعلقة بالأدوات المالية. وقد يكون من المفيد استمرار هذا التواصل طوال عملية المراجعة. فعلى سبيل المثال، تسعى سلطات تنظيم القطاع المصرفي في بعض الدول إلى التعاون مع المراجعين لتبادل المعلومات حول عمل أدوات الرقابة وتطبيقها على أنشطة الأدوات المالية، والتحديات التي تظهر في تقويم الأدوات المالية الموجودة في الأسواق غير النشطة، والالتزام باللوائح. وقد يفيد هذا التنسيق المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري.

[٤٤] على سبيل المثال، يتطلب معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية" أن يقوم المراجع بتحديد ما إذا كانت هناك مسؤولية تتمثل في التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح الذي يتم تحديد حدوثه أو الاشتباه في حدوثه إلى أطراف من خارج المنشأة. وإضافة إلى ذلك، قد تُفرض في العديد من الدول متطلبات بشأن تواصل المراجع مع المشرفين على القطاع المصرفي وغيرهم سواءً بمقتضى القانون أو بموجب متطلب إشرافي أو اتفاق أو بروتوكول رسمي.

الملحق

(راجع: الفقرة أ١٤)

أمثلة لأدوات الرقابة المتعلقة بالأدوات المالية

١- فيما يلي معلومات عامة وأمثلة لأدوات الرقابة التي قد توجد في منشأة تتعامل في حجم كبير من معاملات الأدوات المالية، سواءً لأغراض التداول أو الاستثمار؛ وليس المقصود أن تكون هذه الأمثلة شاملة وقد تؤسس المنشآت بيئات وآليات رقابية مختلفة بناءً على حجمها والصناعة التي تعمل فيها ومدى معاملات الأدوات المالية التي تقوم بها. ويمكن الاطلاع على المزيد من المعلومات المتعلقة باستخدام المصادقات على عمليات التداول وغرف المقاصة في الفقرتين ٢٥ و٢٦.

٢- وكما هو الحال في أي نظام رقابي، يلزم في بعض الأحيان مضاعفة أدوات الرقابة على مستويات رقابية مختلفة (على سبيل المثال، الوقائية والكاشفة ولغرض المتابعة) لتجنب خطر التحريف الجوهري.

بيئة الرقابة الخاصة بالمنشأة

الالتزام بالاستخدام الكفؤ للأدوات المالية

٣- إن درجة تعقيد بعض أنشطة الأدوات المالية قد تعني أنه لا يوجد سوى قلة من الأفراد داخل المنشأة يفهمون فهماً تاماً تلك الأنشطة أو يتمتعون بالخبرة اللازمة لتقويم الأدوات على أساس مستمر. ويؤدي استخدام الأدوات المالية دون توفر الخبرة ذات الصلة داخل المنشأة إلى زيادة خطر التحريف الجوهري.

مشاركة المكلفين بالحوكمة

٤- يقوم المكلفون بالحوكمة بالإشراف على الإدارة ويتفقون معها في تحديد مدى تقبل المنشأة للمخاطر عموماً ويشرفون على أنشطة الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة. وتكون سياسات المنشأة لشراء الأدوات المالية وبيعها والاحتفاظ بها متماشية مع موقفها تجاه المخاطر وخبرة المشاركين في أنشطة الأدوات المالية. وقد تضع المنشأة أيضاً هياكل حوكمة وآليات رقابية تهدف إلى ما يلي:

(أ) إبلاغ المكلفين بالحوكمة بقرارات الاستثمار وتقييمات عدم تأكد جميع القياسات الجوهرية؛

(ب) تقويم مدى تقبل المنشأة للمخاطر عموماً عند انخراطها في معاملات الأدوات المالية.

الهيكل التنظيمي

٥- يمكن إدارة أنشطة الأدوات المالية إمّا بشكل مركزي أو غير مركزي. وتعتمد هذه الأنشطة وعملية اتخاذ القرارات المتعلقة بها اعتماداً كبيراً على تدفق المعلومات الإدارية الدقيقة والتي يمكن الاعتماد عليها والمقدمة في حينها. وتزداد صعوبة جمع هذه المعلومات تبعاً لعدد الأماكن التي تنتشر فيها المنشأة والأعمال التي تنخرط فيها. وقد تزداد مخاطر التحريف الجوهري المرتبطة بأنشطة الأدوات المالية بزيادة عدم المركزية في أنشطة الرقابة. وينطبق ذلك بشكل خاص عندما يكون للمنشأة مقرات في مواقع مختلفة، بعضها ربما في دول أخرى.

تحديد الصلاحيات والمسؤوليات

سياسات الاستثمار والتقويم

٦- يمكّن تقديم الإرشاد والتوجيه، من خلال السياسات الواضحة والمعتمدة من المكلفين بالحوكمة لشراء الأدوات المالية وبيعها والاحتفاظ بها، الإدارة من إرساء نهج فعّال لتحمّل مخاطر الأعمال وإدارتها. وتكون هذه السياسات أكثر وضوحاً عندما تنص على أهداف المنشأة فيما يتعلق بأنشطة إدارة المخاطر، وبدائل الاستثمار والتحوط المتاحة لتحقيق هذه الأهداف، وعندما تعكس ما يلي:

(أ) مستوى خبرة الإدارة؛

(ب) تطور نُظُم المتابعة والرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة؛

(ج) هيكل أصول/التزامات المنشأة؛

(د) قدرة المنشأة على الاحتفاظ بالسيولة واستيعاب خسائر رأس المال؛

(هـ) أنواع الأدوات المالية التي تعتقد الإدارة أنها ستحقق أهدافها؛

(و) استخدامات الأدوات المالية التي تعتقد الإدارة أنها ستحقق أهدافها، على سبيل المثال ما إذا كان من الممكن استخدام المشتقات لأغراض المضاربة أم فقط لأغراض التحوط.

٧- قد تضع الإدارة سياسات تتماشى مع قدراتها على التقويم وقد تضع أدوات للرقابة لضمان الالتزام بهذه السياسات من جانب الموظفين المسؤولين عن التقويم الخاص بالمنشأة. وقد يشمل ذلك:

(أ) آليات لوضع المنهجيات المستخدمة في إعداد التقويمات والتحقق من صحة هذه المنهجيات، بما في ذلك كيفية معالجة عدم تأكد القياسات؛

(ب) سياسات تتعلق بتحقيق أقصى استخدام للمدخلات القابلة للرصد وأنواع المعلومات التي من المقرر جمعها لدعم عمليات تقويم الأدوات المالية.

٨- في المنشآت الأصغر، قد يكون من النادر التعامل في الأدوات المالية وقد تكون معرفة الإدارة وخبرتها محدودة. لكن وضع السياسات المتعلقة بالأدوات المالية يساعد المنشأة في تحديد مدى تقبلها للمخاطر والنظر فيما إذا كان الاستثمار في أدوات مالية بعينها يحقق هدفاً محدداً.

سياسات وممارسات الموارد البشرية

٩- قد تضع المنشآت سياسات تتطلب من الموظفين الرئيسيين، في المكتب الأمامي والمكتب الخلفي على السواء، أخذ راحة إجبارية من مهام عملهم. ويُستخدم هذا النوع من الرقابة كوسيلة لمنع الغش واكتشافه، ولاسيّما إذا كان المشاركون في أنشطة التداول يقومون بعمليات تداول زائفة أو يسجلون المعاملات على نحو خاطئ.

الاستعانة بالمنشآت الخدمية

١٠- يمكن أن تستعين المنشآت أيضاً بمنشآت خدمية (على سبيل المثال مدراء الأصول) لشراء الأدوات المالية أو بيعها أو للاحتفاظ بسجلات معاملات المنشأة أو لتقويم الأدوات المالية. وقد تعتمد بعض المنشآت على هذه المنشآت الخدمية لتوفير أساس التقرير عن الأدوات المالية المحتفظ بها. ومع ذلك، ففي حالة عدم فهم الإدارة لأدوات الرقابة المطبقة في المنشأة الخدمية، فقد لا يستطيع المراجع أن يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة للاعتماد على أدوات الرقابة المطبقة في تلك المنشأة الخدمية. انظر معيار المراجعة ٤٠٢،[٤٥] الذي يحدد متطلبات للمراجع للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عندما تستعين المنشأة بخدمات منشأة خدمية واحدة أو أكثر.

١١- قد تؤدي الاستعانة بالمنشآت الخدمية إلى توطيد بيئة الرقابة على الأدوات المالية أو إضعافها. فعلى سبيل المثال، قد يكون العاملون في المنشأة الخدمية أكثر خبرة في الأدوات المالية من إدارة المنشأة أو قد تكون لديهم رقابة داخلية أكثر صرامة على التقرير المالي. وقد تسمح الاستعانة بالمنشأة الخدمية أيضاً بفصل أكبر في المهام والواجبات. لكن في المقابل، قد توجد في المنشأة الخدمية بيئة رقابة ضعيفة.

آلية المنشأة لتقييم المخاطر

١٢- توجد آلية المنشأة لتقييم المخاطر لغرض تحديد كيفية تعرف الإدارة على مخاطر الأعمال الناجمة عن استخدام الإدارة للأدوات المالية، بما في ذلك كيفية قيام الإدارة بتقدير أهمية المخاطر وتقييم احتمالية حدوثها واتخاذ القرارات بشأن الإجراءات التي ستتخذها لإدارة هذه المخاطر.

١٣- وتشكل آلية المنشأة لتقييم المخاطر الأساس لكيفية قيام الإدارة بتحديد المخاطر التي سيتم إدارتها. وتهدف آليات تقييم المخاطر إلى ضمان قيام الإدارة بما يلي:

(أ) فهم المخاطر الملازمة لكل أداة مالية قبل دخول الإدارة في المعاملات عليها، بما في ذلك هدف الدخول في المعاملة وهيكلها (على سبيل المثال، الغرض الاقتصادي والتجاري من أنشطة الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة)؛

(ب) إجراء ما يكفي من العناية الواجبة المتناسبة مع المخاطر المرتبطة بأدوات مالية معينة؛

[٤٥] معيار المراجعة (٤٠٢) "اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية"

(ج) متابعة المراكز المعلقة للمنشأة لفهم كيفية تأثير أحوال السوق على المخاطر التي تتعرض لها المنشأة؛

(د) تطبيق إجراءات للحد من التعرض للمخاطر أو تغييره عند اللزوم ولإدارة المخاطر المتعلقة بالسمعة؛

(هـ) إخضاع هذه الآليات لمستوى صارم من الإشراف والمراجعة.

١٤- ينبغي أن يحقق الهيكل المطبق لمتابعة وإدارة التعرض للمخاطر ما يلي:

(أ) أن يكون مناسباً ومتسقاً مع موقف الإدارة تجاه المخاطر المحدد من المكلفين بالحوكمة؛

(ب) أن يحدد مستويات الاعتماد للتصريح بمختلف أنواع الأدوات المالية والمعاملات التي قد يتم الدخول فيها وأغراضها. وينبغي أن تعكس الأدوات المسموح بها ومستويات الاعتماد خبرة المشاركين في أنشطة الأدوات المالية، بما يدل على التزام الإدارة بالكفاءة؛

(ج) أن يضع حدوداً مناسبة لأكبر تعرض مسموح به لكل نوع من أنواع المخاطر (بما في ذلك الأطراف المقابلة المعتمدة). وقد تتباين مستويات التعرض المسموح به بناءً على نوع الخطر أو الطرف المقابل؛

(د) أن ينص على المتابعة الموضوعية والتي تُنفّذ في حينها للمخاطر المالية وأنشطة الرقابة؛

(هـ) أن ينص على التقرير الموضوعي والذي يُقدم في حينه عن حالات التعرض والمخاطر ونتائج أنشطة الأدوات المالية في إدارة المخاطر؛

(و) أن يقوّم سجل الأداء السابق للإدارة في تقييم المخاطر المرتبطة بأدوات مالية معينة.

١٥- ترتبط أنواع المخاطر التي تواجهها المنشأة ومستوياتها ارتباطاً مباشراً بأنواع الأدوات المالية التي تتعامل معها، بما في ذلك مدى تعقيد هذه الأدوات وحجم الأدوات المالية المتداولة.

قسم إدارة المخاطر

١٦- قد تكون بعض المنشآت، على سبيل المثال المؤسسات المالية الكبرى التي لديها حجم كبير من معاملات الأدوات المالية، مطالبة بموجب الأنظمة أو اللوائح بإنشاء قسم لإدارة المخاطر أو قد تختار القيام بذلك طوعاً. ويكون هذا القسم منفصلاً عن الأقسام المسؤولة عن تنفيذ معاملات الأدوات المالية وإدارتها. ويتولى القسم مسؤولية التقرير عن أنشطة الأدوات المالية ومتابعتها، وقد يشتمل على لجنة رسمية معنية بالمخاطر يقوم بتشكيلها المكلفون بالحوكمة. ومن أمثلة المسؤوليات الرئيسية في هذا المجال ما يلي:

(أ) تطبيق سياسة إدارة المخاطر الموضوعة من قبل المكلفين بالحوكمة (بما في ذلك إجراء تحليلات للمخاطر التي قد تتعرض لها المنشأة)؛

(ب) تصميم هياكل الحد من المخاطر وضمان تطبيق هذه الحدود في الواقع العملي؛

(ج) وضع سيناريوهات لأوقات الشدة وإخضاع المحافظ ذات المركز المفتوح لتحليل حساسية، بما في ذلك مراجعة التحركات غير المعتادة في المراكز؛

(د) مراجعة وتحليل منتجات الأدوات المالية الجديدة.

١٧- يمكن أن تنطوي الأدوات المالية على الخطر المصاحب لها المتمثل في احتمالية تكبد خسارة تتجاوز مبلغ قيمة الأداة المالية، إن وجد، المثبت في قائمة المركز المالي. فعلى سبيل المثال، قد يجبر الهبوط المفاجئ في سعر السوق لسلعة ما المنشأة على تكبد خسائر لإغلاق مركز آجل في تلك السلعة بسبب متطلبات الضمان الرهني أو الهامش. وفي بعض الحالات، قد تكون الخسائر المحتملة كبيرة بما يكفي لإثارة شكوك معتبرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وقد تقوم المنشأة بإجراء تحليلات حساسية أو تحليلات للقيمة المعرضة للخطر لتقييم التأثيرات المستقبلية الافتراضية على الأدوات المالية المعرّضة لمخاطر السوق. لكن تحليل القيمة المعرضة للخطر لا يعكس بشكل كامل مدى المخاطر التي من الممكن أن تؤثر على المنشأة؛ وقد يكون تحليل الحساسية وتحليل السيناريوهات خاضعين أيضاً لبعض القيود.

١٨- يؤثر حجم وتطور أنشطة الأدوات المالية والمتطلبات التنظيمية ذات الصلة بها على نظر المنشأة فيما إذا كانت ستقوم بإنشاء قسم رسمي لإدارة المخاطر وعلى كيفية هيكلة هذا القسم. وفي المنشآت التي لم تقم بإنشاء قسم مستقل لإدارة المخاطر، على سبيل المثال المنشآت التي لديها عدد قليل نسبياً من الأدوات المالية أو التي لديها أدوات مالية أقل تعقيداً، قد تكون عملية التقرير عن أنشطة الأدوات المالية ومتابعتها أحد المكونات الداخلة ضمن مسؤولية قسم المحاسبة أو الشؤون المالية أو ضمن المسؤولية العامة للإدارة، وقد تشارك فيها لجنة رسمية معنية بالمخاطر قام بتشكيلها المكلفون بالحوكمة.

نُظُم معلومات المنشأة

١٩- يتمثل الهدف الرئيس لنظام المعلومات في أية منشأة في القدرة على إحصاء وتسجيل كافة المعاملات بدقة وتسويتها وتقويمها وتوفير المعلومات للمساعدة في إدارة مخاطر الأدوات المالية ومتابعة أدوات الرقابة. وقد تنشأ صعوبات داخل المنشآت التي تنخرط في كم كبير من الأدوات المالية، وخصوصاً إذا كان هناك العديد من النُظُم التي تفتقر إلى التكامل الجيد ويتم التواصل فيما بينها يدوياً دون وجود ما يكفي من أدوات الرقابة.

٢٠- قد تتطلب أدوات مالية معينة إدراج عدد كبير من القيود المحاسبية. ومع زيادة تطور أنشطة الأدوات المالية أو ارتفاع مستواها، يلزم أيضاً أن يزداد تطور نظام المعلومات. ومن بين القضايا الخاصة التي يمكن أن تنشأ فيما يتعلق بالأدوات المالية ما يلي:

(أ) عدم قدرة نُظُم المعلومات، وبخاصة للمنشآت الأصغر، على معالجة معاملات الأدوات المالية أو عدم تكوينها على نحو مناسب للقيام بذلك، ولاسيّما عندما لا يكون لدى المنشأة أية خبرة سابقة في التعامل مع الأدوات المالية. وقد يؤدي هذا إلى زيادة عدد المعاملات اليدوية التي قد تزيد من خطر الخطأ؛

(ب) التنوع المحتمل في الأنظمة اللازمة لمعالجة المعاملات الأكثر تعقيداً، والحاجة إلى إجراء مطابقات منتظمة فيما بينها، ولاسيّما عندما لا يوجد تواصل فيما بين الأنظمة أو عند احتمالية خضوعها لتدخلات يدوية؛

(ج) احتمالية تقويم المعاملات الأكثر تعقيداً أو إدارة مخاطرها، في حالة إجرائها فقط بواسطة عدد صغير من الأفراد، على جداول بيانات وليس على نُظُم المعالجة الرئيسية، واحتمالية زيادة سهولة المساس بأمن كلمات المرور الفعلي والمنطقي المحيط بتلك الجداول؛

(د) عدم فحص سجلات استثناءات النُظُم والمصادقات الخارجية وعروض أسعار الوسطاء، متى كانت متاحة، للتحقق من صحة القيود التي تنتجها النُظُم؛

(هـ) الصعوبات في الرقابة على المدخلات الرئيسية في نظم تقويم الأدوات المالية والتحقق من هذه المدخلات، وخاصة إذا كان القائم بصون تلك النظم مجموعة المتداولين المعروفين باسم المكتب الأمامي أو مقدم خدمة خارجي و/أو إذا كانت المعاملات موضوع الرقابة والتقويم غير روتينية أو لا يتم التداول فيها بكثرة؛

(و) عدم القيام بتقويم تصميم ومعايرة النماذج المعقدة المستخدمة لمعالجة هذه المعاملات في البداية وعلى أساس دوري؛

(ز) احتمالية ألا تكون الإدارة قد قامت بإنشاء مكتبة للنماذج، مع تطبيق أدوات للرقابة على الوصول إلى كل نموذج وتغييره وصونه، من أجل الاحتفاظ بمسار مراجعة قوي لإصدارات النماذج المعتمدة ومنع الوصول إلى تلك النماذج أو تعديلها دون تصريح بذلك؛

(ح) الاستثمار غير المتناسب الذي قد يكون مطلوباً في نظم إدارة المخاطر والرقابة عليها، إذا كانت المنشأة تنفذ فقط عدداً محدوداً من معاملات الأدوات المالية، واحتمالية سوء فهم المخرجات من قبل الإدارة إذا لم تكن معتادة على هذه الأنواع من المعاملات؛

(ط) احتمالية الحاجة للحصول على نُظُم من أطراف ثالثة، على سبيل المثال من منشأة خدمية، لتسجيل معاملات الأدوات المالية أو معالجتها أو المحاسبة عنها أو إدارة مخاطرها على نحو مناسب، والحاجة إلى مطابقة المخرجات المقدمة من مقدمي الخدمة والتشكيك فيها؛

(ي) اعتبارات الأمن والرقابة الإضافية ذات الصلة باستخدام الشبكات الإلكترونية عندما تستخدم المنشأة التجارة الإلكترونية لإجراء معاملات الأدوات المالية.

٢١- تعمل نُظُم المعلومات ذات الصلة بالتقرير المالي بمثابة مصدر معلومات مهم لتقديم الإفصاحات الكمية في القوائم المالية. ومع ذلك، يمكن أن تقوم المنشآت أيضاً بتطوير وصون نُظُم غير مالية يتم استخدامها لإعداد التقارير الداخلية ولإنتاج المعلومات التي يتم تضمينها في الإفصاحات النوعية، على سبيل المثال بشأن المخاطر وحالات عدم التأكد أو تحليلات الحساسية.

أنشطة الرقابة الخاصة بالمنشأة

٢٢- تهدف أنشطة الرقابة على معاملات الأدوات المالية إلى منع أو اكتشاف المشكلات التي تعوق المنشأة عن تحقيق أهدافها. وهذه الأهداف إما أن تكون ذات طبيعة تتعلق بالتشغيل أو الشؤون المالية أو إعداد التقارير أو الالتزام. ويتم تصميم أنشطة الرقابة على الأدوات المالية بما يتناسب مع تعقيد معاملات الأدوات المالية وحجمها وعادةً ما تشتمل على آلية تصريح مناسبة وفصل كافٍ في الواجبات وسياسات وإجراءات أخرى مصممة لضمان الوفاء بأهداف الرقابة الخاصة بالمنشأة. وقد تساعد مخططات سير الآليات في تحديد أدوات الرقابة التي تستخدمها المنشأة

والأدوات الأخرى التي تفتقر إليها. وتركز هذه المذكرة على أنشطة الرقابة ذات الصلة بالاكتمال، والدقة والوجود، والتقويم، والعرض، والإفصاح.

التصريح

٢٣- يمكن أن يؤثر التصريح على إقرارات القوائم المالية بشكل مباشر وغير مباشر على السواء. فعلى سبيل المثال، فحتى في حالة تنفيذ إحدى المعاملات خارج نطاق سياسات المنشأة، فقد يتم تسجيلها والمحاسبة عنها رغم ذلك بدقة. لكن المعاملات غير المصرح بها يمكن أن تزيد بشكل كبير المخاطر التي تتعرض لها المنشأة، مما يزيد إلى حد كبير خطر التحريف الجوهري لأن هذه المعاملات سيتم تنفيذها خارج نطاق نظام الرقابة الداخلية. وللتخفيف من حدة هذا الخطر، تقوم المنشآت غالباً بوضع سياسة واضحة بشأن نوعية المعاملات التي يمكن التداول فيها ومن يقوم بهذه المعاملات ثم يقوم مكتب خلفي في المنشأة بمتابعة الالتزام بهذه السياسة. ومن شأن متابعة أنشطة التداول التي يضطلع بها الأفراد، على سبيل المثال عن طريق مراجعة المعاملات كبيرة الحجم على غير العادة أو المكاسب أو الخسائر الكبيرة المتكبدة، أن تساعد الإدارة في ضمان الالتزام بسياسات المنشأة، بما في ذلك التصريح بأنواع المعاملات الجديدة، وتقويم ما إذا كانت قد وقعت حالات غش.

٢٤- وتتمثل وظيفة سجلات المنشأة الخاصة بإنشاء الصفقات في أن تحدد بوضوح طبيعة كل معاملة والغرض منها والحقوق والالتزامات الناشئة عن كل عقد من عقود الأدوات المالية، بما في ذلك وجوب إنفاذ العقود. وإضافة إلى المعلومات المالية الأساسية، مثل المبلغ الاسمي، تشتمل عادةً السجلات المكتملة والدقيقة بحد أدنى على ما يلي:

(أ) هوية المتداول؛

(ب) هوية الشخص القائم بتسجيل المعاملة (إذا لم يكن المتداول)، عند إنشاء المعاملة (بما في ذلك تاريخ ووقت المعاملة)، وكيفية تسجيلها في نُظُم معلومات المنشأة؛

(ج) طبيعة المعاملة والغرض منها، بما في ذلك ما إذا كانت قد تم إنشاؤها للتحوط من تعرض تجاري أساس أم لا.

الفصل في الواجبات

٢٥- يُعدّ الفصل في الواجبات وتوزيع العاملين أحد أنشطة الرقابة المهمة، وخاصة عندما يكونوا معرضين للتعامل مع الأدوات المالية. ويمكن تقسيم أنشطة الأدوات المالية إلى عدد من المهام، من بينها ما يلي:

(أ) تنفيذ المعاملة (التعامل). وفي المنشآت التي لديها حجم كبير من معاملات الأدوات المالية، قد يقوم بتنفيذ هذه المهمة المكتب الأمامي؛

(ب) أداء المدفوعات النقدية وقبول المقبوضات النقدية (التسويات)؛

(ج) إرسال المصادقات على عمليات التداول ومطابقة الاختلافات بين سجلات المنشأة والردود من الأطراف المقابلة، إن وجدت؛

(د) تسجيل جميع المعاملات بشكل صحيح في السجلات المحاسبية؛

(هـ) متابعة حدود المخاطر. وفي المنشآت التي لديها حجم كبير من معاملات الأدوات المالية، قد يضطلع بهذه المهمة قسم إدارة المخاطر؛

(و) متابعة المراكز وتقويم الأدوات المالية.

٢٦- تختار العديد من المؤسسات الفصل بين واجبات من يقومون بالاستثمار في الأدوات المالية، ومن يقومون بتقويم الأدوات المالية، ومن يقومون بتسوية الأدوات المالية، ومن يقومون بالمحاسبة عن/تسجيل الأدوات المالية.

٢٧- وإذا كانت المنشأة صغيرة لدرجة يتعذر معها تحقيق الفصل السليم في الواجبات، يكون دور الإدارة والمكلفين بالحوكمة في متابعة أنشطة الأدوات المالية ذا أهمية كبيرة.

٢٨- مما تتميز به الرقابة الداخلية في بعض المنشآت وجود قسم للتحقق المستقل من الأسعار. وتتولى هذه الإدارة مسؤولية التحقق بشكل منفصل من سعر بعض الأدوات المالية، وقد تستخدم في ذلك مصادر بيانات ومنهجيات وافتراضات بديلة. ويقدم التحقق المستقل من الأسعار نظرة موضوعية على التسعير الذي تم إجراؤه في جزء آخر من المنشأة.

٢٩- تتولى المكاتب الوسطى أو الخلفية في العادة المسؤولية عن وضع السياسات المتعلقة بالتقويم وضمان الالتزام بالسياسة. وقد تقوم المنشآت التي يكثر فيها استخدام الأدوات المالية بإجراء عمليات تقويم يومية لمحفظة أدواتها المالية ودراسة مساهمة كل عملية تقويم للأدوات المالية في الربح أو الخسارة كاختبار لمعقولية عمليات التقويم.

الاكتمال والدقة والوجود

٣٠- تمكن المطابقة المنتظمة لسجلات المنشأة بالسجلات الخارجية للمصارف وأمناء الحفظ المنشأة من ضمان تسجيل المعاملات بشكل سليم. ويُعد الفصل المناسب في الواجبات بين من يقومون بإجراء عمليات التداول ومن يقومون بمطابقتها عاملاً مهماً، وكذلك وضع آلية صارمة لمراجعة المطابقات وإجازة بنود المطابقة.

٣١- قد توضع أيضاً أدوات رقابة تتطلب أن يقوم المتداولون بتحديد ما إذا كانت هناك سمات فريدة للأدوات المالية المعقدة، كوجود مشتقات مدمجة على سبيل المثال. وفي مثل هذه الظروف، قد يوجد قسم منفصل يتولى تقويم معاملات الأدوات المالية المعقدة عند إنشائها (قد يُعرف هذا القسم باسم فريق الرقابة على المنتجات)، يعمل بالتعاون مع فريق مختص بالسياسات المحاسبية لضمان تسجيل المعاملة بشكل دقيق. ورغم أن المنشآت الأصغر قد لا تحتوي على فرق للرقابة على المنتجات، فقد توجد في المنشأة آلية مطبقة فيما يتعلق بمراجعة عقود الأدوات المالية المعقدة في وقت إنشائها لضمان المحاسبة عنها بشكل مناسب وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

متابعة أدوات الرقابة

٣٢- تهدف أنشطة المتابعة المستمرة الخاصة بالمنشأة إلى اكتشاف وتصحيح أي أوجه قصور في فاعلية أدوات الرقابة على معاملات الأدوات المالية وتقويمها. ومن الأهمية بمكان أن يكون هناك إشراف ومراجعة كافيين لأنشطة الأدوات المالية داخل المنشأة. ويشمل هذا:

(أ) خضوع جميع أدوات الرقابة للمراجعة، على سبيل المثال متابعة الإحصائيات التشغيلية مثل عدد بنود المطابقة أو الفرق بين مصادر التسعير الداخلي والتسعير الخارجي؛

(ب) لزوم وجود أدوات رقابة صارمة على تقنية المعلومات ومتابعة تطبيق هذه الأدوات والتحقق من صحتها؛

(ج) ضرورة المطابقة كما ينبغي بين المعلومات الناتجة عن مختلف الآليات والنُظُم. فعلى سبيل المثال، تكون الفائدة من آلية التقويم محدودة في حالة عدم مطابقة الناتج من هذه الآلية بشكل سليم مع دفتر الأستاذ العام.

٣٣- في المنشآت الأكبر، تقوم نُظُم معلومات الحاسب المتطورة عادةً بتتبع أنشطة الأدوات المالية، ويتم تصميمها لضمان حدوث التسويات عند استحقاقها. وقد تقوم نُظُم الحاسب الأكثر تعقيداً بإنشاء تعليقات آلية على حسابات المقاصة لمتابعة حركات النقدية، ويتم تطبيق أدوات رقابة على عمليات المعالجة بغية ضمان ظهور أنشطة الأدوات المالية بشكل صحيح في سجلات المنشأة. وقد يتم تصميم نُظُم الحاسب بحيث تقوم بإعداد تقارير استثناءات لتنبيه الإدارة إلى الحالات التي لم تُستخدم فيها الأدوات المالية ضمن الحدود المصرح بها أو إذا لم تكن المعاملات المنفذة ضمن الحدود المقررة للأطراف المقابلة المختارة. ومع ذلك، فحتى نُظُم الحاسب المتطورة قد لا تضمن اكتمال تسجيل معاملات الأدوات المالية. وبالتالي، تقوم الإدارات كثيراً بتطبيق إجراءات لزيادة احتمالية تسجيل جميع المعاملات.

إطار جودة المراجعة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين إطار جودة المراجعة، كما صدر من المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد.

إطار جودة المراجعة:

العناصر الأساسية التي توفر بيئة مواتية لجودة المراجعة

(الصادر في فبراير ٢٠١٤)

رؤية مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد لإطار جودة المراجعة

تتمثل أهداف إطار جودة المراجعة فيما يلي:

- زيادة الوعي بالعناصر الأساسية لجودة المراجعة.
- تشجيع أصحاب المصلحة الرئيسيين على اكتشاف طرق جديدة لتحسين جودة المراجعة.
- تيسير إجراء حوارات أوسع بين أصحاب المصلحة الرئيسيين حول هذا الموضوع.

ويأمل مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد أن يفضي الإطار إلى إجراء مناقشات واتخاذ إجراءات إيجابية لتحسين جودة المراجعة باستمرار.

ويُطلب من المراجعين الالتزام بمعايير المراجعة ومعايير رقابة الجودة ذات الصلة المطبقة داخل مكاتب المراجعة، إضافة إلى الآداب المهنية والمتطلبات التنظيمية الأخرى. ولا يُعد الإطار بديلاً لمثل هذه المعايير، ولا يضع معايير إضافية أو ينص على متطلبات لأداء ارتباطات المراجعة.

توطئة

ينبغي أن تكون المعلومات المالية ملائمة وموفرة في الوقت المناسب ويمكن الاعتماد عليها للوفاء باحتياجات المستخدمين. وتتطلب الأنظمة واللوائح الوطنية، ويطلب أصحاب المصلحة في المنشآت، غالباً إجراء مراجعة خارجية لبعض عناصر المعلومات المالية لمنح مستخدمي المعلومات الثقة في إمكانية الوثوق بها. وحتى تحقق المراجعة الخارجية هدفها يجب أن يثق مستخدمو القوائم المالية المراجعة في أن المراجع قد أدى عمله وفقاً لمعيار مناسب وأنه قد أُجريت "مراجعة عالية الجودة".

ويكثر استخدام مصطلح "جودة المراجعة" في النقاشات بين أصحاب المصلحة، وفي اتصالات السلطات التنظيمية وجهات وضع المعايير ومكاتب المراجعة وغيرها، وفي إعداد البحوث ووضع السياسات. وتُعد جودة المراجعة موضوعاً معقداً، وكما هو موضح في الملحق الأول، لا يوجد لها أي تعريف أو تحليل يحظى باعتراف عالمي.

ولهذا، وضع مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد (المجلس) إطار جودة المراجعة (الإطار) الذي يوضح العوامل المتعلقة بالمدخلات والآلية والمخرجات التي تسهم في تحقيق جودة المراجعة على مستويات الارتباطات ومكاتب المراجعة والمستويات الوطنية، لعمليات مراجعة القوائم المالية. ويبيّن الإطار أيضاً أهمية التفاعلات المناسبة بين أصحاب المصلحة وأهمية مختلف العوامل المرتبطة بالسياق.

ويعتقد المجلس أن مثل هذا الإطار يخدم المصلحة العامة حيث إنه:

- سيشجع مكاتب المراجعة الوطنية والشبكات الدولية لمكاتب المراجعة وهيئات المحاسبة المهنية على إمعان النظر في كيفية تحسين جودة المراجعة وتحسين نشر المعلومات المتعلقة بجودة المراجعة؛
- سيرفع مستوى الوعي والفهم بالعوامل المهمة لجودة المراجعة بين أصحاب المصلحة؛
- سيمكّن أصحاب المصلحة من تحديد العوامل التي قد تستحق الاهتمام على سبيل الأولوية لتعزيز جودة المراجعة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يُستخدم الإطار لإحاطة المكلفين بالحوكمة علماً بجودة المراجعة وتشجيعهم على الاهتمام بأدوارهم في تعزيزها؛
- سيساعد في وضع المعايير، على كل من المستويين الدولي والوطني. فعلى سبيل المثال، سيستخدم المجلس الإطار عند مراجعته للمعيار الدولي لرقابة الجودة (١)[١] والمعايير الدولية للمراجعة. ويمكن أن يساعد الإطار أيضاً مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين ومجلس المعايير الدولية لتعليم المحاسبة في النظر في تحسين إصداراتهما الملزمة؛
- سييسر الحوار ويوطد علاقات العمل بين المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد وأصحاب المصلحة الرئيسيين وكذلك فيما بين أصحاب المصلحة أنفسهم؛
- سيحفّز البحث الأكاديمي في هذا الموضوع؛
- سيساعد دارسي المراجعة في التوصل إلى فهم أكثر شمولاً لأسس المهنة التي يطمحون للانضمام إليها.

[١] المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) *"رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"*

نظرة عامة

١. يشتمل مصطلح **جودة المراجعة** على العناصر الأساسية التي تخلق بيئة تزيد إلى أقصى حد ممكن من ترجيح إجراء عمليات مراجعة عالية الجودة بصورة متسقة.

٢. يتمثل هدف مراجعة القوائم المالية في أن يكوّن المراجع رأياً في القوائم المالية بناءً على حصوله على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حول ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهري، وأن يعد تقريراً بذلك وفقاً للنتائج التي توصل إليها. ويُرجّح أن تُنفذ عملية **المراجعة عالية الجودة** بواسطة فريق ارتباط:

- يتحلى بما هو مناسب من القيم والآداب المهنية والمواقف السلوكية؛
- يكون على قدر كافٍ من المعرفة والمهارة والخبرة ولديه ما يكفي من الوقت المخصص لتأدية أعمال المراجعة؛
- يطبق آلية مراجعة صارمة وإجراءات لرقابة الجودة مستوفية للأنظمة واللوائح والمعايير المنطبقة؛
- يقدم تقارير نافعة وفي الوقت المناسب؛
- يتفاعل كما ينبغي مع أصحاب المصلحة المعنيين.

٣. تقع مسؤولية القيام بعمليات مراجعة عالية الجودة للقوائم المالية على عاتق المراجعين. غير أن جودة المراجعة تتحقق على أكمل وجه في بيئة يُقدَّم فيها الدعم من المشاركين في سلسلة إعداد التقرير المالي ويتفاعل فيها هؤلاء المشاركون فيما بينهم كما ينبغي.

٤. يهدف الإطار إلى رفع الوعي بالعناصر الأساسية لجودة المراجعة، وبالتالي فهو يشجع المراجعين ومكاتب المراجعة وأصحاب المصلحة الآخرين على تحدي أنفسهم في البحث عن المزيد مما يمكنهم القيام به لزيادة جودة المراجعة في البيئات الخاصة بكل منهم.

٥. ينطبق الإطار على أعمال المراجعة الخاصة بجميع المنشآت بغض النظر عن حجمها وطبيعتها ومدى تعقُّدها. وينطبق أيضاً على جميع مكاتب المراجعة بغض النظر عن حجمها، بما في ذلك مكاتب المراجعة التي تكون جزءاً من شبكة أو اتحاد. ولكن سمات جودة المراجعة الموضحة في هذا الإطار تتباين في أهميتها وتؤثر على جودة المراجعة بطرق مختلفة.

٦. يُطلب من المراجعين الالتزام بمعايير المراجعة ومعايير رقابة الجودة ذات الصلة الخاصة بمكاتب المراجعة، إضافة إلى الآداب المهنية والمتطلبات التنظيمية الأخرى. ويتناول المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)[٢] مسؤوليات المكاتب عن أنظمتها الخاصة برقابة جودة أعمال المراجعة. ولا يُعد الإطار بديلاً لمثل هذه المعايير، ولا يضع معايير إضافية أو ينص على متطلبات إجرائية لأداء ارتباطات المراجعة.

٧. في حين أن جودة كل عمل من أعمال المراجعة ستتأثر بالمدخلات والآليات والمخرجات والتفاعلات الموضحة في هذا الإطار، فإن إطار جودة المراجعة لا يكفي بحد ذاته لغرض تقويم جودة عمل معين من أعمال المراجعة. ويُعزى ذلك إلى ضرورة إمعان النظر في أمور مثل طبيعة وتوقيت ومدى أدلة المراجعة المتحصل عليها لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري في منشأة بعينها، ومناسبة أحكام المراجعة ذات الصلة الصادرة، والالتزام بالمعايير ذات الصلة.

٨. يميز الإطار بين العناصر الآتية:

أ. المدخلات

ب. الآلية

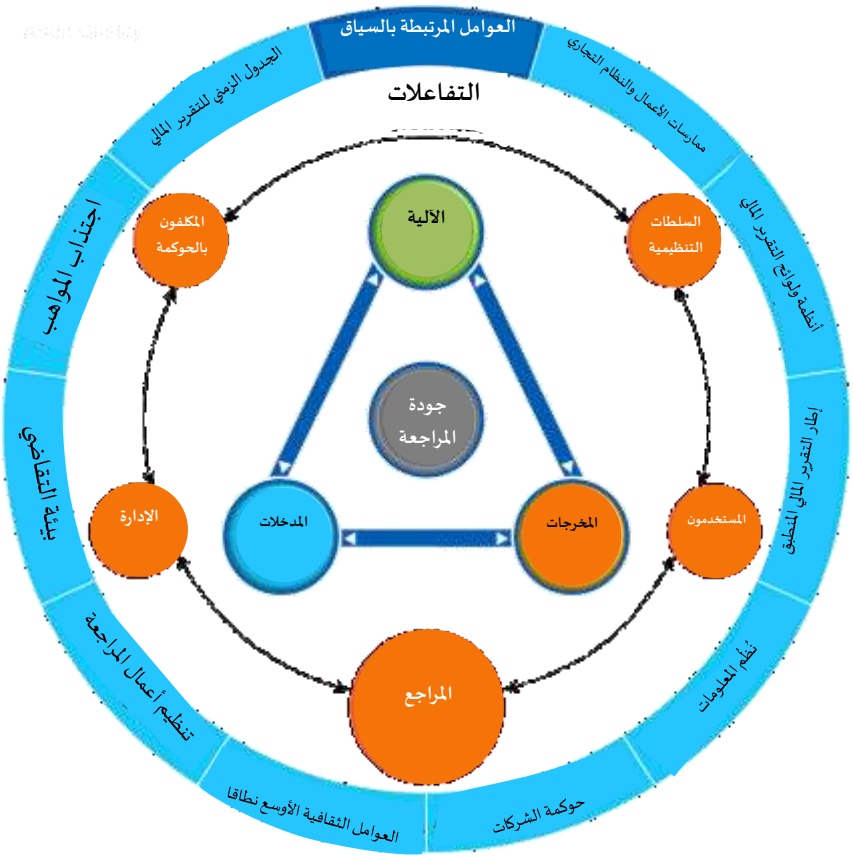
ج. المخرجات

د. التفاعلات الرئيسية داخل سلسلة إعداد التقرير المالي

هـ. العوامل المرتبطة بالسياق

ويمكن تصوير الإطار على النحو الآتي:

[٢] يفرض المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) على مكاتب المراجعة وضع نظام لرقابة الجودة، والحفاظ عليه، لتزويدها بتأكيد معقول بأن المكتب وأفراده ملتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛ وأن التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباط مناسبة في ظل الظروف القائمة.



المدخلات

٩. تنقسم المدخلات إلى العوامل الآتية:

أ. قيم المراجعين وآدابهم المهنية ومواقفهم السلوكية، التي تتأثر بدورها بالثقافة السائدة داخل مكتب المراجعة؛

ب. معرفة المراجعين ومهاراتهم وخبراتهم والوقت الذي يُخصص لهم لإجراء المراجعة.

١٠. وداخل هذه العوامل، تنقسم السمات النوعية أيضاً بين تلك التي تنطبق بشكل مباشر على:

أ. مستوى ارتباطات المراجعة؛

ب. مستوى مكتب المراجعة، ومن ثمّ فهي تنطبق بشكل غير مباشر على جميع أعمال المراجعة التي ينفذها مكتب المراجعة؛

ج. المستوى الوطني (أو مستوى الأقاليم) وهكذا فهي تنطبق بشكل غير مباشر على جميع مكاتب المراجعة التي تعمل في تلك الدولة وعلى أعمال المراجعة التي تقوم بها.

١١. ويشرح الملحق الثاني بمزيد من التفصيل السمات النوعية الخاصة بعوامل المدخلات على مستويي الارتباطات والمكاتب والمستوى الوطني.

١٢. تتأثر مدخلات جودة المراجعة بالسياق الذي يتم فيه تنفيذ المراجعة والتفاعلات مع أصحاب المصلحة الرئيسيين والمخرجات. فعلى سبيل المثال، قد تفرض الأنظمة واللوائح (السياق) تقارير معينة (مُخرج) تؤثر على المهارات (مُدخل) المستغلة.

الآلية

١٣. تؤثر دقة آلية المراجعة وإجراءات رقابة الجودة على جودة المراجعة. ويشرح الملحق الثاني بمزيد من التفصيل السمات النوعية لعامل الآلية على مستويي الارتباطات والمكاتب والمستوى الوطني.

المخرجات

١٤. تشمل المخرجات التقارير والمعلومات التي يعدها ويقدمها رسمياً طرف لطرف آخر، وأيضاً المخرجات التي تنتج عن آلية المراجعة التي لا تكون في الغالب مرئية لمن هم خارج المنشأة الخاضعة للمراجعة. فعلى سبيل المثال، قد تشمل هذه المخرجات التحسينات الطارئة على ممارسات التقرير المالي الخاصة بالمنشأة والرقابة الداخلية على التقرير المالي، التي قد تنبثق عن النتائج التي خلص إليها المراجع.

١٥. يتم غالباً تحديد مخرجات المراجعة تبعاً للسياق، بما في ذلك المتطلبات التشريعية. وفي حين أنه يمكن لبعض أصحاب المصلحة أن يؤثروا على طبيعة المخرجات، فإنه يقل تأثير البعض الآخر. وفي حقيقة الأمر، يُعد تقرير المراجع المخرج الرئيسي لبعض أصحاب المصلحة، مثل المستثمرين في الشركات المدرجة.

التفاعلات الرئيسية داخل سلسلة إعداد التقرير المالي

١٦. يؤدي كل صاحب مصلحة في سلسلة إعداد التقرير المالي -بمفرده- دوراً مهماً في دعم ارتفاع جودة عملية التقرير المالي، غير أن طريقة تفاعل أصحاب المصلحة يمكن أن يكون لها أثر خاص على جودة المراجعة. وسوف تتأثر هذه التفاعلات، بما فيها الاتصالات الرسمية وغير الرسمية، بالسياق الذي تُنفذ فيه المراجعة وهي تسمح بوجود علاقة ديناميكية بين المدخلات والمخرجات. فعلى سبيل المثال، يمكن للمناقشات التي تتم في مرحلة التخطيط بين المراجع ولجنة المراجعة في شركة مدرجة أن تؤثر على استغلال المهارات المتخصصة (مُدخل) وشكل ومضمون تقرير المراجع المقدم للمكلفين بالحوكمة (مُخرج). وفي المقابل، يمكن أن يكون هناك قرب شديد من الملاك في منشآت الأعمال ذات الملكية الخاصة خلال سير المراجعة. وفي هذه الظروف، قد تكون هناك اتصالات غير رسمية متكررة تسهم في تحقيق جودة المراجعة.

العوامل المرتبطة بالسياق

١٧. يوجد عدد من العوامل البيئية أو المرتبطة بالسياق، مثل الأنظمة واللوائح وحوكمة الشركات، التي يمكن أن تؤثر على طبيعة وجودة التقرير المالي، وبشكل مباشر أو غير مباشر، على جودة المراجعة. ويتعامل المراجعون، حيثما اقتضى الأمر، مع هذه العوامل عند تحديد أفضل طريقة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

١. عوامل المدخلات

١. يتطلب القيام بأعمال المراجعة عالية الجودة وجود مراجعين:

- يتحلون بما هو مناسب من القيم والآداب المهنية والمواقف السلوكية؛
- على قدر كافٍ من المعرفة والمهارة والخبرة ولديهم ما يكفي من الوقت المخصص لتأدية أعمال المراجعة؛

٢. فيما يلي وصف للسمات الأساسية التي تؤثر على جودة المراجعة. وتنطبق هذه السمات على مستوى ارتباطات المراجعة ومستوى مكاتب المراجعة والمستوى الوطني (أو مستوى الأقاليم)[٣]. ويرد شرح كل سمة ومستوى في قسم منفصل.

١-١ **القيم والآداب المهنية والمو اقف السلوكية – مستوى الارتباطات** (راجع: الفقرات ٢-١٦ من الملحق الثاني)

٣. يكون الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة[٤] مسؤولاً عن ارتباطات المراجعة ولذلك يُعد مسؤولاً بشكل مباشر عن جودة المراجعة. وإضافة إلى تحمل الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة المسؤولية عن أداء المراجعة، فإنه يؤدي دوراً بالغ الأهمية في ضمان تحلي فريق الارتباط بالقيم والآداب المهنية والمواقف السلوكية اللازمة لدعم القيام بعملية مراجعة عالية الجودة.

وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يقر فريق الارتباط بأداء المراجعة بما يحقق المصلحة العامة الأوسع نطاقاً وبأهمية الالتزام بمتطلبات سلوك وآداب المهنة.[٥]
- أن يتحلى فريق الارتباط بالموضوعية والنزاهة.
- أن يكون فريق الارتباط مستقلاً.
- أن يتحلى فريق الارتباط بالكفاءة المهنية والعناية الواجبة.
- أن يتحلى فريق الارتباط بنزعة الشك المهني.

٢-١ **القيم والآداب المهنية والمو اقف السلوكية – مستوى المكاتب** (راجع: الفقرات ١٧-٣٢ من الملحق الثاني)

٤. يكون لثقافة مكتب المراجعة تأثير مهم على القيم والآداب المهنية والمواقف السلوكية الخاصة بالشركاء المسؤولين عن المراجعة والأعضاء الآخرين في فريق الارتباط، وذلك لأن البيئة التي يعمل فيها فريق الارتباط يمكن أن تؤثر تأثيراً جوهرياً على عقلية الشركاء والموظفين، وبالتالي على الطريقة التي يؤدون بها مسؤولياتهم. ورغم أن المراجعة تهدف إلى حماية المصلحة العامة، فإن مكاتب المراجعة تكون في الغالب منشآت تجارية. وستكون ثقافة كل مكتب عاملاً مهماً في تحديد كيفية عمل شركاء المكتب وموظفيه بما يخدم المصلحة العامة وفي نفس الوقت بما يحقق الأهداف التجارية للمكتب.

٥. وتتمثل السمات الأساسية المتعلقة بخلق ثقافة تحظى فيها جودة المراجعة بالتقدير فيما يلي:

- أن توجد ترتيبات للحوكمة ترسي "النهج المناسب على مستوى الإدارة العليا" وتهدف إلى حماية استقلال المكتب.
- أن يتم تعزيز السمات الشخصية الضرورية من خلال نُظُم لتقييم الأداء والمكافآت تدعم جودة المراجعة.
- ألا تفضي الاعتبارات المالية إلى اتخاذ إجراءات وقرارات تقوّض جودة المراجعة.
- أن يشدد المكتب على أهمية تزويد الشركاء والموظفين بفرص للتطوير المهني المستمر وإمكانية الحصول على دعم فني عالي الجودة.
- أن يشجع المكتب ثقافة التشاور حول القضايا الصعبة.
- أن توجد نُظُم صارمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بقبول العملاء واستمرار التعامل معهم.

---

[٣] يمكن أن يكون الإقليم أكبر من الدولة أو أصغر منها. ففي بعض مناطق العالم، يمتد أثر بعض الجوانب المتعلقة بتنظيم أعمال المراجعة ليشمل عدداً من الدول. وفي بعض الدول، يقوم بتنفيذ الجوانب المتعلقة بتنظيم أعمال المراجعة وحدات أصغر مثل الولايات أو المقاطعات.

[٤] في بيئة القطاع العام، تُقرأ مصطلحات "العميل" و"الارتباط" و"الشريك المسؤول عن الارتباط" و"المكتب"، عند الاقتضاء، على أنها تشير إلى ما يعادلها في القطاع العام حسب التعريفات الواردة في الفقرة رقم ٧ من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (٤٠) "رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة".

[٥] يحدد ميثاق سلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) خمسة مبادئ أساسية لسلوك وآداب المحاسبين المهنيين، هي: النزاهة؛ والموضوعية؛ والكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛ والسرية؛ والسلوك المهني.

١-٣ **القيم والآداب المهنية والمو اقف السلوكية – المستوى الوطني** (راجع: الفقرات ٣٣-٤٠ من الملحق الثاني)

٦. يكون للأنشطة الوطنية لتنظيم أعمال المراجعة تأثير مهم على الثقافة داخل المكاتب وعلى القيم والآداب المهنية والمواقف السلوكية الخاصة بالشركاء المسؤولين عن المراجعة والأعضاء الآخرين في فريق الارتباط. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يتم نشر متطلبات الآداب المهنية التي توضح كلاً من مبادئ الآداب المهنية الأساسية والمتطلبات الخاصة المنطبقة.
- أن يكون للسلطات التنظيمية وجهات وضع المعايير الوطنية وهيئات المحاسبة المهنية دور فاعل في ضمان فهم مبادئ الآداب المهنية وتطبيق المتطلبات بشكل متسق.
- أن تتبادل مكاتب المراجعة فيما بينها المعلومات ذات الصلة بقرارات قبول العملاء.

٤-١ **المعرفة والمهارات والخبرات والوقت – مستوى الارتباطات** (راجع: الفقرات ٤١-٥٨ من الملحق الثاني)

٧. يكون الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة مسؤولاً عن اقتناعه بأن فريق الارتباط يتمتع بشكل جماعي بالكفاءات المناسبة وأن الفريق لديه الوقت الكافي اللازم لتمكينه من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة قبل إصدار رأي المراجعة.

٨. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يكون لدى الشركاء والموظفين الكفاءات الضرورية
- أن يفهم الشركاء والموظفون عمل المنشأة.
- أن يصدر الشركاء والموظفون أحكاماً معقولة.
- أن يكون الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة مشاركاً بفاعلية في تقييم المخاطر والتخطيط والإشراف ومراجعة الأعمال المنفذة.
- أن يكون لدى الموظفين الذين يؤدون أعمال المراجعة التفصيلية "في موقع العميل" الخبرة الكافية، وأن يخضع عملهم للتوجيه والإشراف والفحص المناسب، وأن يتوفر عدد معقول من الموظفين المستمرين من أعمال المراجعة السابقة.
- أن يحصل الشركاء والموظفون على ما يكفي من الوقت لإجراء المراجعة بطريقة فعّالة.
- أن يكون الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة والأعضاء الآخرين من ذوي الخبرة في فريق الارتباط قادرين على الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة.

٥-١ **المعرفة والمهارات والخبرات والوقت – مستوى المكاتب** (راجع: الفقرات ٥٩-٧٠ من الملحق الثاني)

٩. سيكون للسياسات والإجراءات الخاصة بمكتب المراجعة أثر على المعرفة والخبرة المطلوبة من الشركاء المسؤولين عن ارتباطات المراجعة والأعضاء الآخرين في فريق الارتباط، والوقت المتاح لهم لتنفيذ أعمال المراجعة الضرورية. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يحصل الشركاء والموظفون على الوقت الكافي للتعامل مع القضايا الصعبة عند ظهورها.
- أن تكون فرق الارتباطات ذات هيكل مناسب.
- أن يقوم الشركاء والموظفون الأعلى درجة بتزويد الموظفين الأقل خبرة بتقييمات لأدائهم في الوقت المناسب وما هو مناسب من إرشاد أو تدريب "على رأس العمل".
- أن يُقدم للشركاء المسؤولين عن المراجعة والموظفين تدريبٌ كافٍ على المراجعة والمحاسبة وأيضاً على القضايا المتخصصة في كل قطاع، متى كان ذلك مناسباً.

٦-١ **المعرفة والمهارات والخبرات والوقت – المستوى الوطني** (راجع: الفقرات ٧١-٨٠ من الملحق الثاني)

١٠. يمكن للأنشطة الوطنية أن تؤثر على كفاءات المراجعين. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن توجد ترتيبات صارمة لترخيص مكاتب المراجعة/المراجعين الأفراد.
- أن تكون المتطلبات التعليمية محددة بوضوح وأن تتوفر موارد كافية للتدريب وأن يكون التدريب فعالاً.
- أن توجد ترتيبات لإطلاع المراجعين على القضايا الراهنة وتدريبهم على المتطلبات الجديدة الخاصة بالمحاسبة أو المراجعة أو الأمور التنظيمية.

- أن تكون مهنة المراجعة في وضع جيد يؤهلها لجذب الأفراد الذين يمتلكون المؤهلات المناسبة والحفاظ عليهم.

٢. عوامل الآلية

١١. يتطلب القيام بأعمال المراجعة عالية الجودة وجود مراجعين يطبقون آلية مراجعة صارمة وإجراءات لرقابة الجودة مستوفية للأنظمة واللوائح والمعايير المنطبقة.

١-٢ **آلية المراجعة وإجراءات رقابة الجودة – مستوى الارتباطات** (راجع: الفقرات ٨١-٩٣ من الملحق الثاني)

١٢. يلزم أن تتم أعمال المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة وأن تكون خاضعة لإجراءات مكتب المراجعة الخاصة برقابة الجودة والتي تكون مستوفية لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة ١. ويوفر هذا الأساس اللازم لاتباع نهج منضبط لتقييم المخاطر والتخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وفي نهاية المطاف تكوين وإبداء الرأي. وتقدم منهجيات عمل مكاتب المراجعة وسياساتها وإجراءاتها الداخلية، في بعض الأحيان، توجهات أكثر تحديداً بشأن أمور مثل المسؤولين عن تنفيذ أنشطة محددة ومتطلبات التشاور الداخلي وتنسيقات الوثائق.

١٣. وفيما ستقوم معايير المراجعة ومنهجية عمل مكتب المراجعة بتحديد شكل آلية المراجعة، فإن الطريقة التي تُطبق بها الآلية في الممارسة العملية يتم تكييفها بما يتناسب مع كل عملية مراجعة بعينها. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يلتزم فريق الارتباط بمعايير المراجعة والأنظمة واللوائح ذات الصلة وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمكتب المراجعة.
- أن يستخدم فريق الارتباط تقنية المعلومات بشكل مناسب.
- أن يكون هناك تفاعل فعّال مع الأشخاص الآخرين المشاركين في المراجعة.
- أن توجد ترتيبات مناسبة مع الإدارة من أجل تنفيذ آلية مراجعة تمتاز بالفاعلية والكفاءة.

٢-٢ **آلية المراجعة وإجراءات رقابة الجودة – مستوى المكاتب** (راجع: الفقرات ٩٤-١١١ من الملحق الثاني)

١٤. سوف تؤثر سياسات وإجراءات مكتب المراجعة على آلية المراجعة. وتتمثل السمات الأساسية التي تسهم في تحقيق جودة المراجعة فيما يلي:

- أن يتم تكييف منهجية عمل المراجعة تبعاً للمستجدات في المعايير المهنية ونتائج فحوصات رقابة الجودة الداخلية والتقصيات الخارجية.
- أن تشجع منهجية المراجعة كل عضو من أعضاء الفريق على التحلي بنزعة الشك المهني وممارسة الاجتهاد المهني المناسب.
- أن تقتضي منهجية العمل الإشراف والفحص الفعّالين لأعمال المراجعة.
- أن تقتضي منهجية العمل التوثيق المناسب لأعمال المراجعة.
- أن يتم تحديد إجراءات صارمة لرقابة الجودة وأن تتم متابعة جودة المراجعة وأن يترتب على ذلك اتخاذ إجراء مناسب.
- أن تُنفذ، عند الحاجة، فحوصات فعّالة لرقابة جودة الارتباطات.

٣-٢ **آلية المراجعة وإجراءات رقابة الجودة – المستوى الوطني** (راجع: الفقرات ١١٢-١١٩ من الملحق الثاني)

١٥. يمكن للأنشطة الوطنية لتنظيم أعمال المراجعة أن تؤثر على آلية المراجعة.

١٦. يقوم مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد بإصدار المعايير الدولية للمراجعة. ويضع مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين معايير سلوكية وأدبية رفيعة المستوى للمحاسبين المهنيين من خلال تطوير ميثاق صارم ومناسب دولياً لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين. ويقوم مجلس المعايير الدولية لتعليم المحاسبة بتطوير وتعزيز التعليم الخاص بمهنة المحاسبة -ويشمل ذلك الكفاءة الفنية وأيضاً المهارات والقيم والآداب المهنية والمواقف السلوكية للمحاسبين المهنيين- من خلال إصدار المعايير الدولية للتعليم. وتحظى هذه المعايير باعتماد واسع النطاق على المستويات الوطنية. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يتم إصدار معايير المراجعة وغيرها من المعايير التي توضح الأهداف الأساسية وأيضاً المتطلبات الخاصة المنطبقة.
- أن تراعي الجهات المسؤولة عن التقصيات الخارجية عن أعمال المراجعة السمات ذات الصلة الخاصة بجودة المراجعة، داخل مكاتب المراجعة وفي كل ارتباط من ارتباطات المراجعة على السواء.
- أن توجد نُظُم فعالة للتحري عن المزاعم المتعلقة بإخفاق أعمال المراجعة واتخاذ الإجراءات التأديبية، عند الاقتضاء.

٣. عوامل المخرجات

١٧. يحصل مختلف أصحاب المصلحة على مخرجات مختلفة من المراجعة. ويكون من المرجح أن تقوّم هذه المخرجات من حيث فائدتها وحسن توقيتها وأن يُنظر إليها على أنها من جوانب جودة المراجعة. ويمكن لهذه المخرجات أيضاً:

- أن تعطي نظرة متعمقة أوسع نطاقاً على جودة المراجعة. فعلى سبيل المثال، يُرجح أن تشرح التقارير الصادرة عن السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة مواطن الضعف التي تم التعرف عليها من خلال أنشطة التقصي؛
- أن تؤثر بشكل مباشر على جودة المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد يؤدي الاضطلاع بمسؤولية محددة عن إعداد تقرير بشأن أحد الأمور، مثل فاعلية أدوات الرقابة الداخلية، إلى زيادة دقة العمل في ذلك المجال.

١٨. يحظى بعض أصحاب المصلحة، ولاسيّما الإدارة والمكلفين بالحوكمة وبعض السلطات التنظيمية، بنظرة متعمقة أكثر قرباً على بعض المدخلات الخاصة بجودة المراجعة ومن ثمّ يكونون أكثر قدرة على تقويمها، على الأقل في جانب منها. ويمكن أن توفر المخرجات المقدمة من أصحاب مصلحة آخرين، مثل المعلومات المقدمة من لجان المراجعة، معلومات مفيدة عن جودة المراجعة للمستخدمين الخارجيين

١٩. قد تشتمل المخرجات ذات الصلة على ما يلي:

المستوى	المخرجات
٣-١ مستوى الارتباطات	**من المراجع** ٣-١-١ تقارير المراجع لمستخدمي القوائم المالية المراجعة ٣-١-٢ تقارير المراجع للمكلفين بالحوكمة ٣-١-٣ تقارير المراجع للإدارة ٣-١-٤ تقارير المراجع لسلطات التنظيم المالي والاحترازي* **من المنشأة** ٣-١-٥ القوائم المالية المراجعة ٣-١-٦ تقارير المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك لجان المراجعة **من السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة** ٣-١-٧ المعلومات المقدمة من السلطات التنظيمية عن كل عمل من أعمال المراجعة
٣-٢ مستوى المكاتب والمستوى الوطني	**من مكاتب المراجعة** ٣-٢-١ تقارير الشفافية ٣-٢-٢ التقارير السنوية وغيرها **من السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة** ٣-٢-٣ تقديم رؤية كلية عن نتائج أنشطة التقصي عن مكاتب المراجعة

* التنظيم الاحترازي هو ذلك الذي تمارسه الجهات الإشرافية على القطاع المالي مثل البنوك المركزية لضمان الاستقرار المالي من خلال حماية المودعين، والمؤمن عليهم.

المخرجات – مستوى الارتباطات

٣-١-١ *تقارير المراجع لمستخدمي القوائم المالية المراجعة*

٢٠. يتمثل المُخرج الرئيسي لعملية المراجعة في رأي المراجع الذي يمنح المستخدمين الثقة في إمكانية الاعتماد على القوائم المالية المراجعة. وبالنسبة لمعظم المستخدمين، يُعد عدم وجود رأي مُعدّل للمراجع إشارة مهمة بشأن إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية. وقد تتأثر قيمة هذه الإشارة بعدد من العوامل، من بينها سمعة مكتب المراجعة[٦] الذي قام بإجراء المراجعة، ووجود افتراض ما بشأن فاعلية آلية المراجعة المُتّبعة.

٢١. يوفر تقرير المراجع فرصة للمراجع ليقوم بعرض معلومات تمنح المستخدمين بعض البصيرة بشأن العمل الذي قام به والنتائج التي توصل إليها ومن ثمّ بشأن جودة عملية المراجعة المنفذة. ولكن المراجعين لا يحظون دائماً بهذه الفرصة وقد أصبح تقرير المراجع نمطياً بمرور الأعوام. وباستثناء الظروف التي يكون فيها رأي المراجع معدلاً، لا تُقدَّم عادةً معلومات عن عمل المراجع والنتائج التي توصل إليها.

٢٢. إضافة إلى توسيع نطاق المعلومات التي يحتوي عليها تقرير المراجع، يمكن أيضاً أن تزيد الفائدة من التقرير إذا كان يحتوي على تأكيد إضافي بشأن أمور محددة تقتضيها الأنظمة أو اللوائح. وفي بعض الحالات، يمكن تقديم هذا التأكيد بدون توسيع نطاق المراجعة (ومثال ذلك، توكيد أن الإدارة قد قدمت للمراجع جميع المعلومات والتوضيحات المطلوبة). وفي حالات أخرى، يلزم توسيع نطاق المراجعة (ومثال ذلك، تقديم تأكيد بشأن فاعلية أدوات الرقابة الداخلية على التقرير المالي).

٢٣. يقدم المراجعون في القطاع العام عادةً المزيد من المعلومات عن المراجعة إما في التقرير الرئيسي للمراجع أو في تقرير إضافي يكون الاطلاع عليه مُتاحاً للجميع. وعلاوة على ذلك، ينفذ المراجعون في القطاع العام أعمالهم في بعض الأحيان في بيئة تمنح المواطنين حق الاطلاع على الوثائق الرسمية. ويمكن أن تؤدي هذه الحرية في الاطلاع على المعلومات إلى قيام المراجع في القطاع العام بالإفصاح عن معلومات أكثر تفصيلاً عن أعمال المراجعة التي قام بها، كأن يفصح على سبيل المثال عن معلومات بشأن مخاطر أعمال المنشأة وأدوات الرقابة الداخلية الخاصة بها.

٣-١-٢ *تقارير المراجع للمكلفين بالحوكمة*

٢٤. تتطلب معايير المراجعة عادةً أن يتواصل المراجع مع المكلفين بالحوكمة في أمور معينة في الوقت المناسب. فعلى سبيل المثال، توجب معايير المراجعة[٧] التواصل بشأن:

- مسؤوليات المراجع.
- نطاق وتوقيت المراجعة المخطط لهما.
- المعلومات المتعلقة بالمخاطر التي تهدد موضوعية المراجع والضمانات ذات العلاقة التي تم تطبيقها.
- النتائج المهمة التي تم التوصل إليها من المراجعة.

٢٥. يتم تناول هذه الأمور غالباً في تقارير مكتوبة تُقدم للمكلفين بالحوكمة. غير أنه من المتوقع أن تشكل متطلبات معايير المراجعة أساساً لإجراء مناقشات أوسع نطاقاً وأكثر شمولاً بين المراجع والمكلفين بالحوكمة. ومن المرجح أن يقوم المكلفون بالحوكمة بتقويم قيمة وتوقيت كل من التقارير المكتوبة والاتصالات الأقل رسمية عند النظر في الجودة العامة للمراجعة.

٢٦. وفيما يتعلق بجودة الاتصالات وفائدتها، قد يولي المكلفون بالحوكمة قيمة خاصة للاتصالات التي تقدم:

- نظرات متعمقة غير متحيزة بشأن أداء الإدارة في الوفاء بمسؤولياتها عن إعداد القوائم المالية؛
- نظرة متعمقة في ممارسات التقرير المالي، بما في ذلك عمل أدوات الرقابة الداخلية؛
- توصيات لتحسين آلية التقرير المالي الخاصة بالمنشأة؛
- معلومات تمكّنهم من الوفاء بفاعلية بمسؤولياتهم المتعلقة بالحوكمة.

---

[٦] لا يتناول الإطار على وجه التحديد سمعة مكتب المراجعة إذ إنها لا تُعد عاملاً من عوامل جودة المراجعة لكنها أمر قد ينشأ عن التنفيذ الدائم لعمليات المراجعة عالية الجودة. ويوجد عدد من العوامل التي تؤثر على سمعة المكاتب، من بينها حجم المكتب وأنشطته التسويقية ومدى التأثير السلبي الذي يمكن أن تلحقه به المقاضاة والإجراءات التنظيمية.

[٧] معيار المراجعة ٢٦٠، *"الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"*

٣-١-٣ *تقارير المراجع للإدارة*

٢٧. خلال سير المراجعة، سيتواصل المراجع أيضاً مع الإدارة بشكل موسّع. ويكون العديد من هذه الاتصالات غير رسمي لكن قد يقرر المراجع أو تطلب الإدارة أحياناً أن يقدم المراجع ملاحظاته بشكل رسمي في تقرير مكتوب. وفي مثل هذه الظروف، يُرجح أن تركز الإدارة على القيمة المتصورة لمثل هذه التقارير وتوقيتها عند النظر في الجودة العامة للمراجعة.

٢٨. فضلاً عن الاتصالات المتعلقة بقضايا التقرير المالي، قد تولي الإدارة قيمة خاصة لما يلي:

- النظرات المتعمقة في مجالات معينة من أعمال المنشأة ونُظُمها والتوصيات الخاصة بتحسين هذه المجالات؛
- الملاحظات المتعلقة بالأمور التنظيمية؛
- وجهات النظر العالمية بشأن القضايا والاتجاهات المهمة الخاصة بالقطاع.

٢٩. قد تولي الإدارة، ولاسيّما في المنشآت الأصغر حيث تكون الموارد محدودة، قيمة للمشورة التجارية التي يبديها المراجع. وفي مثل هذه الظروف، يجب أن يكون المراجع واعياً لمهددات الاستقلال التي قد تنشأ.

٤-١-٣ *تقارير المراجع لسلطات التنظيم المالي والاحترازي*

٣٠. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح الوطنية أن يتواصل المراجع مع سلطات التنظيم المالي والاحترازي، إما بشكل روتيني أو في ظروف معينة. وتتباين هذه المتطلبات الوطنية لكن يمكن أن تشتمل على ما يلي:

- تقديم تأكيد بشأن الجوانب الخاصة بآلية التقرير المالي، مثل الرقابة الداخلية.
- التقرير عن الأمور التي تعتقد السلطات التنظيمية أنها من المرجح أن تكون ذات أهمية جوهرية بالنسبة لها.
- التقرير عن الأفعال غير النظامية، بما في ذلك الاشتباه في القيام بعمليات غسل أموال.

٣١. في مثل هذه الظروف، يُرجح أن تركز السلطات التنظيمية على القيمة المتصورة لمثل هذه التقارير وتوقيتها عند النظر في الجودة العامة للمراجعة.

٥-١-٣ *القوائم المالية المراجعة*

٣٢. يعزز التأكيد من مصداقية التقرير المالي ويمكن أن يؤدي إلى حدوث تحسن في جودة التقرير المالي. فعلى سبيل المثال، قد تؤدي المراجعة إلى قيام الإدارة بإدخال تغييرات على مسودة القوائم المالية. وقد تكون هذه التغييرات كمية أو نوعية في طبيعتها، مثل توضيح الإفصاحات الواردة في الإيضاحات على القوائم المالية. ورغم أن مثل هذه التغييرات لا تكون واضحة عادةً للمستخدمين، فإنهم عندما يرون ما يعتبرونه قوائم مالية عالية الجودة قد يستنبطون أنه قد تم تطبيق عملية مراجعة عالية الجودة. والعكس بالعكس، أي عندما يرى المستخدمون قوائم مالية تحتوي على أخطاء حسابية وعدم اتساق وإفصاحات يصعب فهمها، في ظل عدم إصدار المراجع لتقرير متحفظ، فقد يخلص المستخدمون إلى أنه قد تم تطبيق عملية مراجعة منخفضة الجودة.

٣٣. تُلزَم المنشآت في بعض الأقاليم بإعادة عرض القوائم المالية المراجعة التي يتبيّن أنها تحتوي على تحريفات جوهرية. وتبعاً لأسباب إعادة العرض، فإن إلزام المنشأة بإعادة عرض قوائمها المالية، قد يدفع المستخدمين إلى الاعتقاد بحدوث إخفاق في أعمال المراجعة.

٦-١-٣ *تقارير المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك لجان المراجعة*

٣٤. يتحمل المكلفون بالحوكمة في بعض الدول -ولاسيّما لجان المراجعة في الشركات المدرجة- مسؤوليات محددة عن ممارسة درجة من الإشراف على المراجع أو على جوانب من آلية المراجعة. ورغم أنه من المرجح أن يستنتج المستخدمون أن المشاركة الفعّالة من جانب لجان المراجعة عالية الجودة سيكون لها أثر إيجابي على جودة المراجعة، فإنه يوجد تباين كبير في درجة قيام لجان المراجعة بإبلاغ المستخدمين بطريقة وفائها بالتزاماتها.

٣٥. يُحتمل أن يكون الإفصاح الأوفى عن أنشطة لجان المراجعة مفيداً لكل من جودة المراجعة في حقيقتها، وفي تصور المستخدمين لها. ولذلك، تدرس بعض الدول على نحو نشط مناسبة إدراج المزيد من المعلومات في التقارير السنوية عن أنشطة لجان المراجعة فيما يتعلق بالمراجعة الخارجية.

٧-١-٣ *المعلومات المقدمة من السلطات التنظيمية عن كل عمل من أعمال المراجعة*

٣٦. في بعض الدول، تجعل السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة نتائج عمليات التقصي عن كل عمل من أعمال المراجعة متاحة للجان المراجعة ذات الصلة رغم أن هذه المعلومات لا تكون متاحة عادةً للعموم.

٢-٣ المخرجات - مستوى المكاتب والمستوى الوطني

١-٢-٣ *تقارير الشفافية*

٣٧. يمكن أن تقدم مكاتب المراجعة معلومات عامة عن جودة المراجعة. وقد استحدث عدد من الدول متطلبات توجب على مكاتب المراجعة أن تقدم تقارير شفافية توفر معلومات عن نُظُم الحوكمة ورقابة الجودة الخاصة بها.[٨] وقد يساعد جعل هذه المعلومات متاحة للعموم مستخدمي القوائم المالية المراجعة الذين لا توجد لديهم صلة بآلية المراجعة على فهم خصائص كل مكتب من مكاتب المراجعة، والعوامل المعزِّزة لجودة المراجعة في تلك المكاتب. وفي حالة عدم قدرة أصحاب المصلحة الرئيسيين على تقويم جودة المراجعة بشكل مباشر، فقد تساعد هذه المعلومات المنشآت في اختيار مكتب مراجعة جديد.

٣٨. توفر تقارير الشفافية أيضاً فرصة لمكاتب المراجعة لإبراز نفسها عن طريق تسليط الضوء على جوانب معينة من سياساتها ونهجها للقيام بأعمال المراجعة وبالتالي لتتنافس في الجوانب المتعلقة بجودة المراجعة. ويوفر نشر المعلومات المتعلقة، على سبيل المثال، بآليات وممارسات المكتب الخاصة برقابة الجودة وضمان الاستقلال والحوكمة حافزاً واضحاً لجميع العاملين في مكتب المراجعة للوفاء بروح ونص التزامات المكتب.

٢-٢-٣ *التقارير السنوية وغيرها*

٣٩. تصدر بعض مكاتب المراجعة تقارير سنوية. وتوفر هذه التقارير فرصة لهذه المكاتب لشرح مؤشرات الأداء الرئيسية المتعلقة بجودة المراجعة والمبادرات التي طبقتها لزيادة هذه الجودة. وقد تساعد هذه المعلومات مكاتب المراجعة في تمييز نفسها من حيث جودة المراجعة.

٤٠. قد تصدر هيئات المراجعة للقطاع العام تقارير أخرى تضع استنتاجات عامة لمجموع أعمال المراجعة التي اضطلعت بها، وتحدد مواطن الضعف المشتركة في كل من الحوكمة والمحاسبة والتقرير. وقد تشتمل هذه التقارير على توصيات بإجراء تغييرات في الأنظمة واللوائح العامة المتعلقة بالهيئات الحكومية.

٣-٢-٣ *تقديم رؤية كلية عن نتائج أنشطة التقصي عن مكاتب المراجعة*

٤١. تصدر السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة في العديد من الدول تقارير سنوية عن نتيجة أنشطة التقصي عن أعمال المراجعة. ويتباين مستوى التفصيل الذي تُعد به مثل هذه التقارير. ففي بعض الدول، تشتمل التقارير على نتائج أنشطة التقصي عن جميع مكاتب المراجعة، وفي البعض الآخر، تُنشر التقارير لمكاتب المراجعة كل على حده.

٤٢. يمكن أن يؤدي نشر التقارير المتعلقة بأنشطة التقصي عن مكاتب المراجعة دوراً مهماً فيما يتعلق بتعزيز جودة المراجعة، بما في ذلك تصور أصحاب المصلحة الرئيسيين (وخصوصاً المستثمرين ومستخدمي تقارير المراجعة) لجودة المراجعة. ويشهد النقاش الدائر حول ما إذا كان من المفيد أن تقوم السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة بنشر تقاريرها عن كل مكتب من مكاتب المراجعة للعموم انقساماً في الآراء. فالبعض يعتقد أن الشفافية في نتائج أنشطة التقصي المتعلقة بكل مكتب من مكاتب المراجعة ستساعد المكلفين بالحوكمة في الوفاء بمسؤولياتهم وسيكون لها أثر إيجابي على جودة المراجعة عن طريق إعطاء المكاتب الحافز لتحسين جودة أعمالها من عام لآخر. ويعتقد آخرون أن التقرير للعموم عن النتائج الخاصة بكل مكتب من مكاتب المراجعة قد يدفع مكاتب المراجعة إلى تبني نهج دفاعي بشكل متزايد في الرد على نتائج أنشطة التقصي بما يضر بجودة المراجعة.

---

[٨] على سبيل المثال فإن التعميم الخاص بالمراجعة النظامية الصادر عن الاتحاد الأوربي يفرض على المكاتب التي تقوم بمراجعة حسابات المنشآت ذات الاهتمام العام أن تفصح سنوياً عن معلومات محددة تشمل الهيكل القانوني لمكاتب المراجعة وأية شبكة تكون جزءاً منها ونُظُم الحوكمة المؤسسية ورقابة الجودة والمعلومات المالية والمعلومات المتعلقة بأساس تحديد أجر الشريك.

٤. التفاعلات الرئيسية داخل سلسلة إعداد التقرير المالي

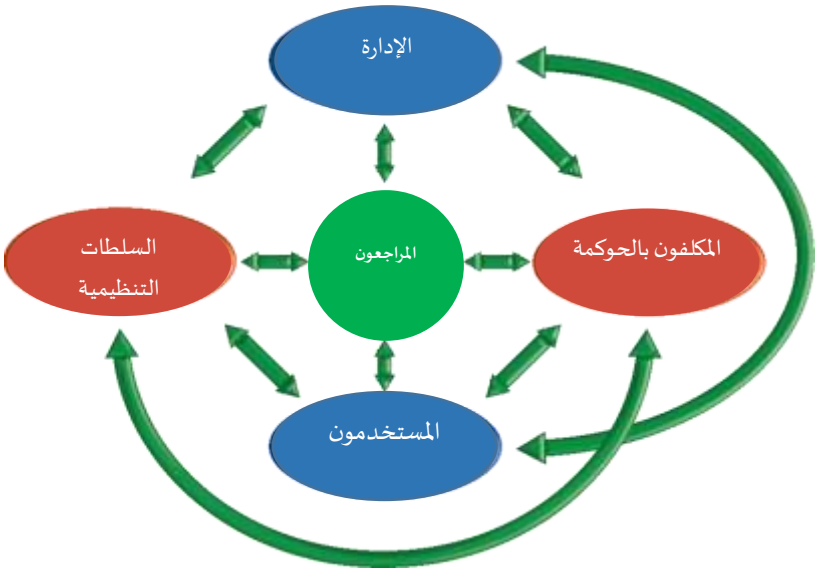
٤٣. يصف الاتحاد الدولي للمحاسبين في تقريره الصادر في عام ٢٠٠٨ بعنوان *سلسلة إعداد التقرير المالي: وجهات النظر والاتجاهات الحالية*[٩] سلسلة إعداد التقرير المالي بأنها "الأشخاص المشاركون والآليات المستخدمة في إعداد التقارير المالية واعتمادها ومراجعتها وتحليلها واستخدامها".

٤٤. وأشار الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى أن جميع حلقات هذه السلسلة يجب أن تكون على جودة عالية ووثيقة الصلة ببعضها لأجل ارتفاع جودة عملية التقرير المالي. وتؤدي كل حلقة في سلسلة إعداد التقرير المالي -بمفردها- دوراً مهماً في دعم ارتفاع جودة عملية التقرير المالي، غير أن طبيعة الاتصالات أو التفاعلات بين هذه الحلقات يمكن أن يكون لها أثر خاص على جودة المراجعة.

٤٥. ومن خلال هذه التفاعلات، بما فيها الاتصالات الرسمية وغير الرسمية على السواء، يمكن أن يؤثر المشاركون في سلسلة الإعداد على سلوك الآخرين وآرائهم وبالتالي يمكن أن يساهموا في إدخال التحسينات على جودة المراجعة. وسوف تتأثر طبيعة التفاعلات ومداها بكل من أهداف الأفراد المشاركين في التفاعلات والسياق الذي تتم فيه هذه التفاعلات.

٤٦. وتُعد التفاعلات الموضحة في الأقسام التالية تفاعلات متبادلة بين طرفين. ومع ذلك، فقد تعود فوائد على جودة المراجعة عندما يلتقي المراجعون وأصحاب المصلحة الرئيسيون لمناقشة الأمور المتعلقة بجودة المراجعة.

٤٧. يوضح الشكل أدناه بعض التفاعلات الأكثر أهمية[١٠] فيما يتعلق بجودة المراجعة.



٤-١ التفاعلات بين المراجعين والإدارة[١١]

٤٨. الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وعن الرقابة الداخلية اللازمة لضمان إمكانية الاعتماد على المعلومات المستخدمة في إعداد القوائم المالية وتوفر هذه المعلومات في الوقت المناسب. والإدارة هي المسؤولة أيضاً عن ضمان استيفاء القوائم المالية لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، وعن تمثيل هذه القوائم عند الاقتضاء للمعاملات والأحداث الأساسية بطريقة تحقق العرض العادل.

٤٩. ومما يساعد المراجع في جمع أدلة المراجعة توفر إمكانية الوصول الكامل وفي الوقت المناسب للمعلومات الملائمة والأشخاص ذوي الصلة داخل المنشأة وخارجها على السواء. ويساعد بناء العلاقات المنفتحة والبنّاءة المراجع في تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها ومواجهتها، ولاسيّما فيما يتعلق بالمعاملات المعقدة أو غير الاعتيادية، أو الأمور المنطوية على اجتهاد مهم أو عدم تأكد. وفي حالة غياب التعاون والحوار المنفتح، يكون من المُستبعد تنفيذ عملية مراجعة عالية الجودة على نحو فعّال.

---

[٩] يمكن الاطلاع على التقرير من خلال الرابط: web.ifac.org/media/publications/9/financial-reporting-supply/financial-reporting-supply.pdf.

[١٠] يتناول هذا القسم التفاعلات الخارجية فقط - أي التي تقع خارج فريق ارتباط المراجعة. فيما ترد التفاعلات التي تتم داخل فريق ارتباط المراجعة في القسم الأول: المدخلات.

[١١] قلّما يمكن التمييز بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة في العديد من المنشآت الأصغر. وعادةً ما يضطلع المدير المالك بكلا الدورين.

٥٠. لدعم كفاءة المراجعة، يُرجح أن يقوم المراجع في مرحلة مبكرة من عملية المراجعة بمناقشة المعلومات التي يحتاج إليها مع الإدارة وأن يتفق معها على جدول زمني مناسب. ومن المرجح كذلك أن يناقش المراجع مع الإدارة نتائج المراجعة متى تم التوصل إليها حتى يتسنى للإدارة أن تقدم التوضيحات في الوقت المناسب أو تُجري تحليلاً إضافياً عند اللزوم.

٥١. ويساعد أيضاً بناء العلاقات المنفتحة والبنّاءة بين المراجعين والإدارة في خلق بيئة يمكن للإدارة أن تستفيد فيها من ملاحظات المراجعين حول أمور مثل:

- التحسينات التي يمكن إدخالها على ممارسات التقرير المالي الخاصة بالمنشأة.
- التحسينات الممكنة في الرقابة الداخلية على التقرير المالي.
- المتطلبات الجديدة للتقرير المالي.
- وجهات النظر المتعلقة بقضايا القطاع.
- الملاحظات المتعلقة بالأمور النظامية والتنظيمية.

٥٢. ويجب التمييز بين بناء علاقة منفتحة وبنّاءة بين المراجع والإدارة وبين العلاقة التي تتسم بالألفة الزائدة، التي قد تتولد عندما يقضي المراجعون فترات طويلة خلال العام مع نفس العميل الخاضع للمراجعة. فمن الحيوي لجودة المراجعة أن يظل المراجعون متحلين بنزعة الشك والموضوعية وأن يكونوا على استعداد للتحقق من إمكانية الاعتماد على المعلومات التي تُقدم لهم.

٤-٢ التفاعلات بين المراجعين والمكلفين بالحوكمة

٥٣. يتولى المكلفون بالحوكمة مسؤولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة والتزاماتها فيما يتعلق بالمساءلة. ويشمل ذلك الإشراف على آلية إعداد التقرير المالي الخاصة بالمنشأة. وفي الشركات المدرجة والمنشآت الكبيرة الأخرى، يقوم غالباً بمعظم الأعمال المرتبطة بالإشراف على آلية التقرير المالي الخاصة بالمنشأة لجنة المراجعة.

٥٤. يمكن للتواصل المتبادل الفعال مع المراجعين أن يساعد المكلفين بالحوكمة في الوفاء بهذه المسؤوليات. وقد يستفيد المكلفون بالحوكمة على وجه الخصوص من آراء المراجع في أمور مثل مخاطر التقرير المالي التي تواجهها المنشأة والمجالات الرئيسية لاجتهاد الإدارة في القوائم المالية والنظرات المتعمقة في جودة آلية التقرير المالي الخاصة بالمنشأة بما في ذلك مواطن الضعف في أدوات الرقابة المالية الداخلية الخاصة بها. ويمكن أن تساعد هذه المعلومات المكلفين بالحوكمة في الخلوص إلى استنتاجها بشأن العرض العادل للقوائم المالية، وخاصةً إذا كانت لدى المراجع مخاوف لم تتخذ الإدارة إجراءات بشأنها.

٥٥. يُطالَب المراجع بالتواصل مع المكلفين بالحوكمة (بما في ذلك لجنة المراجعة إن وجدت) بشأن الأمور المرتبطة بالتخطيط والنتائج المهمة. وفي بعض الأحيان، يسهل تحقيق التواصل الفعّال إذا عُقد اجتماع واحد على الأقل، أو جزء من اجتماع، بدون حضور الإدارة. وبالنسبة للمنشآت الأصغر، غالباً ما يكون التواصل بين المراجع والمكلفين بالحوكمة أكثر تكراراً وأقل رسمية.

٥٦. يكون المكلفون بالحوكمة أيضاً في وضع يتيح لهم التأثير على جودة المراجعة من خلال:

- تقديم آراء حول مخاطر التقرير المالي ومجالات العمل التي تستحق اهتماماً خاصاً عند المراجعة؛
- النظر فيما إذا كان سيتم تخصيص موارد كافية للمراجعة حتى يتم تنفيذها بفاعلية وأن تعكس أتعاب المراجعة ذلك بشكل عادل؛
- النظر في القضايا المتعلقة بالاستقلال وتقييم حلولها؛
- تقييم المناقشة الجادة من جانب المراجع للإدارة أثناء المراجعة، ولاسيّما بخصوص تقييم خطر الغش، وتقديرات الإدارة وافتراضاتها، والسياسات المحاسبية التي جرى اختيارها؛
- خلق بيئة لا تكون الإدارة فيها ممانعة لمناقشة المراجعين لها بشكل جاد ولا متحفزة للدفاع بشكل زائد عن الحد عند مناقشة الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل.

٤-٣ التفاعلات بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية

٥٧. في بعض الدول، يوفر الإطار التنظيمي للمستخدمين فرصة للتفاعل، بدرجة ما، مع المراجعين. فعلى سبيل المثال، تتطلب الاقتراحات الخاصة بتعيين مراجع المنشأة أو إعادة تعيينه أو استبداله موافقة المساهمين في اجتماع الجمعية العمومية. وقد يكون للمساهمين الحق

أيضاً في سؤال المراجع عن أي أمور مهمة تتعلق بالمراجعة في اجتماع الجمعية العمومية. ويمكن أن تكون هذه التفاعلات بمثابة دافع إضافي للمراجعين حتى يقوموا بأعمال مراجعة عالية الجودة.

٥٨. وقد يرغب المستخدمون أيضاً في الاستفسار عن الأسباب المنطقية الداعية لتغيير أحد المراجعين. وسيتم تيسير ذلك عندما يتم نشر المعلومات المتعلقة بأسباب التغييرات للعموم في الوقت المناسب.

٥٩. يكون المراجعون في القطاع العام غالباً على اتصال مباشر بالمستخدمين الرئيسيين للقوائم المالية. وليس من المستغرب أن يقدم المراجعون عروضاً تقديمية عن نتائجهم لسلطة إصدار الأنظمة أو الوزارات (بخصوص الوكالات الحكومية المختصة بالشركات المملوكة للحكومة)، وأن يزودوهم كذلك بما يلي:

- نظرات متعمقة غير متحيزة ومحايدة من الناحية السياسية بشأن عمليات المنشأة وممارسات التقرير المالي الخاصة بها؛
- توصيات بنّاءة وفي حينها بشأن مجالات الأداء (بما في ذلك القيمة المحققة مقابل المال المدفوع) والالتزام بالمهام ذات الصلة.

ويمكن أن تعزز هذه العروض التقديمية معرفة المراجع بتطلعات المستخدمين الرئيسيين للقوائم المالية وأن تمنح هؤلاء المستخدمين فرصة تقييم جودة المراجعة.

٦٠. وقد تقوم مهنة المراجعة، ولاسيّما هيئات المحاسبة المهنية، في بعض الأحيان بتنظيم منتديات ومؤتمرات واجتماعات ومناقشات أخرى رفيعة المستوى، حيث يستطيع المراجعون التواصل مع جماعات مستخدمي القوائم المالية لمناقشة الأمور ذات الصلة بجودة المراجعة.

٤-٤ التفاعلات بين المراجعين والسلطات التنظيمية

٦١. ثمة عدد من أنواع السلطات التنظيمية المختلفة التي تؤثر على المراجعة، وهي: السلطات المنظمة لأسواق المال وللمشاركين في أسواق المال وللتقرير المالي ("سلطات التنظيم المالي")؛ والسلطات المنظمة لأنواع معينة من المنشآت مثل المصارف وشركات التأمين ("سلطات التنظيم الاحترازي") والسلطات التنظيمية التي تشرف بشكل مباشر على بعض مكاتب المراجعة ("السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة"). وفي بعض الدول، يوجد عدد من سلطات التنظيم المالي والاحترازي ومن المفيد بالنسبة لها أن تنسق أنشطتها المتعلقة بجودة المراجعة.

٤-٤-١ *سلطات التنظيم المالي والاحترازي*

٦٢. يكون لسلطات التنظيم المالي والاحترازي والمراجعين اهتمامات يكمل بعضها البعض، في العديد من الجوانب، بالرغم من احتمالية اختلاف محاور تركيز هذه الاهتمامات. ولذلك يمكن لتبادل المعلومات بشكل مناسب بين هذه الأطراف أن يعزز آلية التنظيم وأن يسهم في تحقيق جودة المراجعة.

٦٣. تُعد المراجعة أمراً مهماً لسلطات التنظيم المالي والاحترازي. وتفرض هذه السلطات التنظيمية عادةً مراجعة القوائم المالية للمنشآت ذات الصلة، وتقوم أحياناً بتمديد نطاق المراجعة لتشمل أموراً مثل فاعلية نظام الشركة الخاص بالرقابة المالية الداخلية. وتفرض كذلك أحياناً أن يحصل المراجعون على تأكيد بشأن أمور محددة.

٦٤. إضافة إلى مسؤوليات التقرير الرسمية، قد ترغب سلطات التنظيم المالي والاحترازي في إبلاغها بالأمور التي تنمو إلى علم المراجع خلال سير المراجعة. وفي حالة السلطات المنظِّمة للقطاع المصرفي، قد يشمل ذلك أموراً مثل:

- المعلومات التي تشير إلى الإخفاق في الوفاء بأحد متطلبات الرخصة المصرفية.
- المعلومات التي قد تشير إلى حدوث انتهاك جوهري للأنظمة واللوائح.
- التغييرات السلبية الجوهرية في المخاطر المتعلقة بأعمال المصارف والقضايا المرتبطة باستمرارية الأعمال.

٦٥. تكون سلطات التنظيم المالي والاحترازي في بعض الأحيان على علم بمعلومات يمكن، إن كانت معروفة للمراجع، أن تؤثر على نطاق المراجعة وربما على استنتاجات المراجع ورأي المراجعة.

٤-٤-٢ *السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة*[١٢]

٦٦. يوفر تشكيل السلطات المستقلة المُنظِّمة لأعمال المراجعة في العديد من الدول والمُكلَّفة بمهمة التقصي عن مكاتب المراجعة وكل عمل من أعمال المراجعة فرصة لزيادة جودة المراجعة وأيضاً لجعل جودة المراجعة أكثر وضوحاً للمستخدمين.

٦٧. سوف يساعد التواصل المنفتح بين مكاتب المراجعة والسلطات المنظِّمة لأعمال المراجعة السلطات التنظيمية في القيام بأنشطتها على نحو فعّال. وعلاوة على ذلك، فمن شأن التواصل الواضح بشأن نتائج أنشطة التقصي عن أعمال المراجعة أن يمكّن مكاتب المراجعة من حسن فهم الأسباب الجذرية لأوجه القصور التي جرى الوقوف عليها ومواجهتها بطريقة إيجابية.

٦٨. يمكن أن يؤدي الحوار بين السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة في مختلف الدول، بغية تعزيز الاتساق بين مناهج التقصي، إلى الارتقاء بجودة المراجعة على الصعيد العالمي.[١٣]

٤-٥ التفاعلات بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة

٦٩. يكون للالتزام التام بالأمانة والنزاهة داخل المنشأة تأثير إيجابي على جودة آلية المنشأة الخاصة بالتقرير المالي وإمكانية الاعتماد عليها. وتعزز مثل هذه الثقافة، التي يقوم بإرسائها وتعهدها المكلفون بالحوكمة بالعمل جنباً إلى جنب مع كبار الأعضاء في الإدارة، تطوير السياسات والآليات المحاسبية المناسبة وصونها إضافة إلى الانفتاح في تبادل المعلومات الذي يُعد ضرورياً لارتفاع جودة التقرير المالي.

٧٠. وتحقيقاً لذلك، يعتمد المكلفون بالحوكمة على العلاقات الشفافة والبنّاءة مع الإدارة في مساندتهم للوفاء بمسؤولية الإشراف على آلية التقرير المالي. ويتطلب هذا وجود رغبة لدى الإدارة في المضي قدماً لتناقش مع المكلفين بالحوكمة أموراً مثل:

- القضايا التي جرى تحديدها، والتي قد تكون مهمة، المتعلقة بالتقرير المالي والتنظيم المالي.
- الافتراضات التي تستند إليها الاجتهادات المحاسبية المهمة التي تنطوي عليها آلية التقرير المالي.
- المجالات التي يمكن فيها تعزيز آلية التقرير المالي.

٧١. إذا كانت لدى المراجع مخاوف بشأن العلاقة بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة، يكون المراجع متيقّظاً على وجه الخصوص لأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية والأخطاء في آلية التقرير المالي ومخاطر الغش. وسيكون من المهم للمراجع أن يسعى لفهم أسباب مواطن الضعف في هذه العلاقة حيث إن طبيعة أية استجابات من جانب المراجعة ستعتمد على الظروف المحيطة. فعلى سبيل المثال، ستكون استجابة المراجعة عندما يكون لدى المكلفين بالحوكمة شكوك تمس نزاهة الإدارة مختلفة عن الاستجابة عندما تضمر الإدارة تحفظات بشأن كفاءة المكلفين بالحوكمة.

٧٢. في الحالات القصوى، عندما تكون لدى المراجع مخاوف خطيرة بشأن العلاقة بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة، ينظر المراجع فيما إذا كان من الممكن إجراء مراجعة تتسم بالفاعلية والكفاءة، ومن ثمّ ما إذا كان سيستمر في علاقته بالعميل.

٤-٦ التفاعلات بين الإدارة والسلطات التنظيمية

٧٣. يتباين مدى تفاعل سلطات التنظيم المالي مع الإدارة فيما يتعلق بالتقرير المالي من دولة لأخرى ومن قطاع لآخر. وتقوم بعض سلطات التنظيم المالي بوضع وإنفاذ أطر التقرير المالي وقد تطرح أسئلة على الإدارة بشأن جوانب في القوائم المالية. ويمكن أن يؤدي هذا بدوره إلى قيام الإدارة بطرح قضايا على المراجع، مما قد يؤثر على جودة المراجعة في الأعوام اللاحقة. وعلاوة على ذلك، ففي بعض القطاعات مثل القطاع المصرفي، يمكن أن تنفذ سلطات التنظيم الاحترازي أنشطة إشرافية مباشرة تنطوي على تفاعل مع الإدارة. ويتوصل المراجع إلى فهم لهذه التفاعلات حيث إنها تُعد مصدراً للتصورات والمعلومات الملائمة.

---

[١٢] في القطاع العام، لا تخضع عادةً جهات المراجعة المنتمية لهذا القطاع لإشراف تنظيمي خارجي. ولكنها تردّ على الأسئلة التي قد ترد إليها من حين لآخر من السلطات البرلمانية أو سلطات إصدار الأنظمة أو ما يعادلها بشأن جودة أنشطة المراجعة.

[١٣] في السياق الدولي، تعمل أنشطة المنتدى الدولي للسلطات المستقلة المنظمة لأعمال المراجعة على تيسير تبادل المعرفة وتعزيز التنسيق بين السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة. وتنص المبادئ الأساسية للسلطات المستقلة المُنظِّمة لأعمال المراجعة الصادرة من المنتدى على أن "المقصد من المبادئ هو دعم التعاون بين السلطات التنظيمية وتعزيز الاتساق في الإشراف على أعمال المراجعة". ويمكن الاطلاع على المزيد من المعلومات عن أنشطة المنتدى على موقعه الإلكتروني: www.ifiar.org

٤-٧ التفاعلات بين الإدارة ومستخدمي القوائم المالية

٧٤. فضلاً عن إصدار القوائم المالية نفسها، يمكن أن تتفاعل الإدارة مع المستخدمين، ولاسيّما المستثمرين، بعدة طرق أخرى، من بينها التفاعل من خلال إصدار البيانات الصحفية التي تعلن فيها عن المعاملات أو الأحداث المهمة، وعقد اجتماعات إحاطة مع المحللين وغيرها من الاجتماعات مع المستثمرين. وتوفر التفاعلات بين الإدارة والمستخدمين فرصاً لتعزيز فهم المستخدمين للقوائم المالية. وإضافة إلى ذلك، فقد توفر التفاعلات المتبادلة مثل الاجتماعات التي تُعقد بين الإدارة والمستثمرين دافعاً إضافياً للإدارة حتى تنفذ عملية تقرير مالي عالية الجودة.

٧٥. وبصورة أعم، يستطيع المستخدمون، مثل المؤسسات المستثمرة، تعزيز أهمية جودة المراجعة عن طريق الاهتمام جدياً مع الإدارة بالأمور التي اتخذ فيها المراجع موقفاً علنياً - على سبيل المثال عن طريق تعديل رأي المراجعة أو إصدار بيان للمساهمين لشرح الأمور ذات الصلة.

٤-٨ التفاعلات بين المكلفين بالحوكمة والسلطات التنظيمية

٧٦. كما هو الحال مع الإدارة، يتباين مدى تفاعل سلطات التنظيم المالي مع المكلفين بالحوكمة من دولة لأخرى ومن قطاع لآخر.

٧٧. ورغم أن التفاعل بين السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة والمكلفين بالحوكمة لا يزال محدوداً نسبياً حتى الآن، فإن ثمة احتمالية لزيادته. فعلى سبيل المثال، تقوم السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة في بعض الدول، أو تلزم المراجعين بأن يقوموا، بالإعلان عن نتائج أنشطة التقصي عن كل عمل من أعمال المراجعة للمكلفين بالحوكمة في المنشآت ذات الصلة. وعلاوة على ذلك، فقد يستطلع القائمون بالتقصي عن أعمال المراجعة آراء المكلفين بالحوكمة عن جودة كل عمل من أعمال المراجعة في إطار أنشطة التقصي التي يقومون بها.

٤-٩ التفاعلات بين المكلفين بالحوكمة ومستخدمي القوائم المالية

٧٨. يتحمل المكلفون بالحوكمة في بعض الدول -بما في ذلك لجان المراجعة إن وجدت- مسؤوليات محددة عن ممارسة درجة من الإشراف على المراجعين أو على جوانب من آلية المراجعة. ومن المرجح أن يُعزز تصور المستخدمين لجودة المراجعة عن طريق الإشراك الفعال للجنة مراجعة تتسم بالشفافية وارتفاع جودة عملها. غير أن ثمة تباين ملحوظ في الدرجة التي يبلغ بها المكلفون بالحوكمة المستخدمين بكيفية وفائهم بمسؤولياتهم.

٤-١٠ التفاعلات بين السلطات التنظيمية ومستخدمي القوائم المالية

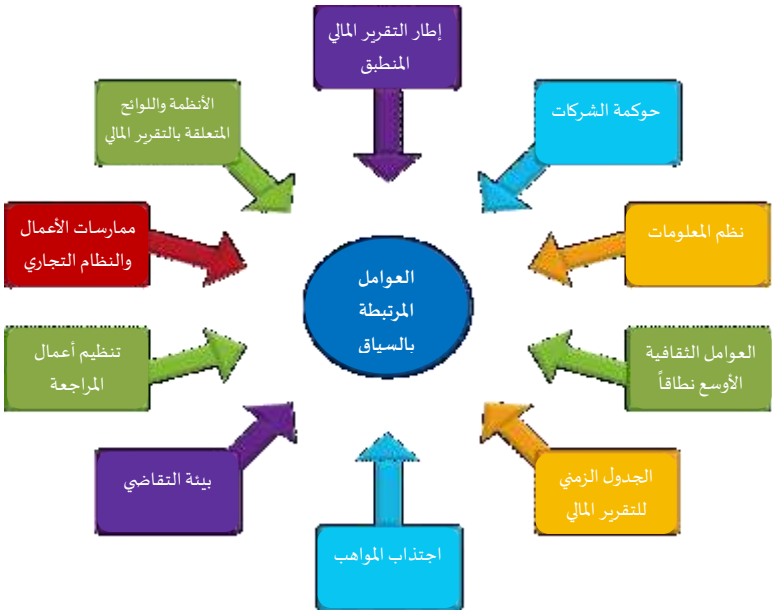
٧٩. تخضع جودة المراجعة لتقصٍ خارجي في عدد متزايد من الدول كجزء من ترتيبات الإشراف المستقل على أعمال المراجعة. وتصدر السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة عادةً تقارير علنية عن أنشطتها عموماً مما يمكن أن يمنح المستخدمين انطباعاً عن جودة المراجعة بصفة عامة. وتصدر بعض جهات الإشراف تقارير علنية عن النتائج التي توصلت إليها فيما يتعلق بكل مكتب من مكاتب المراجعة مما من شأنه أن يوفر للمستخدمين معلومات أكثر تحديداً.

٥. العوامل المرتبطة بالسياق

٨٠. تتباين البيئة التي تتم فيها عمليات التقرير المالي وأعمال المراجعة فيما بين الدول. ففي بعض الدول، قد تكون ممارسات الأعمال غير رسمية نسبياً وقد يكون النظام التجاري أقل تطوراً نسبياً. وفي مثل هذه الدول، قد يكون التقرير المالي الذي للاستخدام الخارجي محدوداً، وقد تكون تطلعات المستخدمين فيما يتعلق به منخفضة. ومع تقدم الدولة، وخاصة مع نمو منشآت الأعمال من حيث الحجم وزيادة حاجتها للحصول على تمويل من أسواق رأس المال، تصبح البيئة أكثر تعقيداً. ويصير التقرير المالي أكثر أهمية وتزيد باستمرار تطلعات المستخدمين فيما يتعلق بسرعة إعداد التقارير المالية وإمكانية الاعتماد عليها. واستجابة لذلك، تتطور الأنظمة ومتطلبات التقرير المالي وآليات حوكمة الشركات.

٨١. وتكون لهذه العوامل البيئة -أو العوامل المرتبطة بالسياق- مجتمعة القدرة على التأثير في طبيعة عملية التقرير المالي وجودتها، وعلى التأثير بشكل مباشر أو غير مباشر في جودة المراجعة. ويتعامل المراجعون، حيثما اقتضى الأمر، مع هذه العوامل عند تحديد أفضل طريقة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

٨٢. وتشمل العوامل المرتبطة بالسياق ما يلي:



٥-١ ممارسات الأعمال والنظام التجاري

٨٣. تتأثر الصفة الرسمية للطريقة التي تُنفذ بها الأعمال بالأعراف الوطنية والنظام التجاري. ففي بعض البيئات الوطنية، على سبيل المثال، قد يكون من المتعارف عليه أن تدخل المنشآت في معاملات مع الأطراف الأخرى على أساس غير رسمي، استناداً إلى العلاقات المبنية على الثقة. وتتوافر العوامل البيئية عندما تنطوي الأطراف المتعاملة بشكل أساسي على أطراف ذات علاقة، ومثال ذلك المنشآت التي يملكها أفراد الأسرة المقربين لموظفي الإدارة أو المنشآت التي تسيطر عليها الحكومة.

٨٤. سوف يؤثر النظام التجاري على الصفة الرسمية التي تُنفذ بها منشآت الأعمال المعاملات. وعلى وجه الخصوص، يحدد نظام العقود متى يتم إنشاء الحقوق وفرض الالتزامات عند اكتمال المعاملات. وعندما تكون الأنظمة التجارية أقل تطوراً، قد يصعب على الإدارة إثبات المطالبات بالملكية وتقييم كفاية مخصصات الالتزامات.

٨٥. وفي بعض الظروف، قد تكون شروط وأحكام المعاملات غامضة أو غير مسجلة وقد تخضع الاتفاقيات لتعديلات شفوية. وفي مثل هذه الظروف، سيكون من الصعب الفصل بين المسؤوليات وستقل فاعلية نظم الرقابة الداخلية، مما يخلق فرصاً للغش والفساد. وسوف يفرض عدم وجود توثيق كافٍ في ظل هذه الظروف تحديات كبيرة للمكلفين بالحوكمة في فهم الجوهر الاقتصادي للمعاملات وتحديد ما إذا كانت قد تمت المحاسبة عنها بشكل كامل ومناسب.

٨٦. تتباين أيضاً المواقف السلوكية من الالتزام الضريبي. ففي بعض البيئات قد تسعى الإدارة لتقليل الالتزامات الضريبية إلى أقل حد ممكن من خلال تدابير مثل تأجيل إصدار الفواتير حتى عند الوفاء بواجبات الأداء. وفي بيئات أخرى؛ قد يتم الاحتفاظ بأكثر من مجموعة واحدة من السجلات المحاسبية -إحداها توضح المركز "الاقتصادي" وأخرى توضح المركز "الضريبي"- مما قد يخلق بعض الارتباك. ويُرجح أن تخلق مثل هذه الظروف تعقيداً وأن تستلزم إنشاء احتياطي للالتزام الضريبي المحتمل، الذي عادةً ما يكون خاضعاً لحالة عدم تأكد ملحوظة في القياس.

٥-٢ الأنظمة واللوائح المتعلقة بالتقرير المالي

٨٧. توضع عادةً الأنظمة واللوائح المتعلقة بالتقرير المالي استجابة لواجب المساءلة الذي تتحمله منشآت الأعمال تجاه أصحاب المصلحة. وبالنسبة للمنشآت المدرجة التي لا توجد فيها صلة بين الملاك والإدارة، تهدف اللوائح وإفصاحات التقرير المالي إلى حماية مصالح أصحاب المصلحة الذين لا يمكنهم الاطلاع على المعلومات المالية الداخلية. وفي المقابل، يكون من المرجح أن يُحدد مدى إفصاحات التقرير المالي واللوائح في المنشآت الأخرى بمستوى أقل، نظراً لأن أصحاب المصلحة قد يكونون مشاركين في إدارة مؤسسة الأعمال ومن ثمّ لديهم حق الاطلاع على المعلومات الداخلية.

٨٨. إضافة إلى قيام الأنظمة واللوائح بتقديم إطار عام للطريقة التي تُمارس بها الأعمال، فإنه يمكنها أن تؤثر أيضاً بشكل مباشر على طبيعة ومدى معلومات التقرير المالي المقدمة لمجموعات معينة من أصحاب المصلحة، خاصة إذا تم إنفاذها بصرامة. وفي هذه الظروف، يمكن أن تفيد الأنظمة واللوائح فيما يلي:

- تحديد مسؤوليات الإدارة فيما يتعلق بالتقرير المالي؛
- النص على إجراء عقابي يلزم اتخاذه ضد الإدارة في حالة إصدار تقرير مالي مغشوش؛
- التشجيع على الالتزام بمتطلبات التقرير المالي من خلال أساليب الإشراف والإنفاذ؛
- فرض واجبات على الإدارة تقضي بالتعاون التام مع المراجعين، بما في ذلك تزويد المراجعين بجميع المعلومات وحقوق الاطلاع المطلوبة؛
- النص على إجراءات عقابية ضد الإدارة في حالة قيامها بتقديم معلومات مضللة للمراجعين.

٨٩. ومع ذلك، فحتى أقوى الأنظمة واللوائح لن تقضي تماماً على ضعف المواقف السلوكية من الالتزام أو على ممارسات العمل المنافية لآداب المهنة. وهكذا، فإن ثمة قيود على مدى تأثير الإطار النظامي والتنظيمي على سلوك الإدارة.

٣-٥ إطار التقرير المالي المنطبق

٩٠. يُعد إطار التقرير المالي عاملاً بالغ الأهمية في جودة التقرير المالي. ويساعد وضوح الإطار الإدارة في اتخاذ القرارات المحاسبية ويوفر الاتساق في التطبيق. وفي المقابل، يمكن أن يؤدي إطار التقرير المالي المعقد بشكل زائد عن الحد إلى صعوبة فهم الإدارة للمتطلبات المحاسبية وصعوبة أن يشرف المكلفون بالحوكمة بشكل فعّال على آلية التقرير المالي.

٩١. وتتفاقم هذه الصعوبات بالتغييرات المتكررة في متطلبات الإفصاح والتقرير المالي مما قد يزيد، على الأقل على المدى القصير، من احتمالية زيادة عدم الاتساق في كيفية تطبيق المعايير من جانب المنشآت المختلفة.

٩٢. يمكن أن تؤثر أيضاً طبيعة إطار التقرير المالي وتعقيده في التصورات المتعلقة بجودة المراجعة. فالبعض يعتقد أن إطار التقرير المالي الذي يستند إلى مبادئ لا داعي لها يتيح للإدارة مجالاً أكبر من اللازم للمحاسبة عن المعاملات بطريقة تناسب أهداف الإدارة وتصعّب على المراجعين التحقق منها. وفي المقابل، يعتقد آخرون أن التأكيد الزائد عن الحد على القواعد يشجع على اتباع نهج شديد الالتزام في التعامل مع التقرير المالي، مما قد يعني أنه من الصعب على المراجعين التركيز على جوهر المعاملات والتحقق من العرض العادل للقوائم المالية.

٩٣. وفي السنوات الأخيرة، ركزت التطورات في التقرير المالي بشكل متزايد على تلبية احتياجات المستخدمين إلى المعلومات المالية التي تكون أكثر "ملاءمة"، حتى وإن كان من المحتمل أن تكون هذه المعلومات أكثر خصوصية وأقل في إمكانية الاعتماد عليها. وأدى هذا على وجه الخصوص إلى الاتجاه نحو استخدام أكبر لقياسات القيمة العادلة والتقديرات الأخرى التي قد تنطوي على عدم تأكد كبير في القياسات. وتُعد الإفصاحات المتعلقة بالافتراضات الأساسية الموضوعة وعدم التأكد من القياسات (على سبيل المثال، تحليلات الحساسية) جزءاً أساسياً من العرض الصادق لمبالغ هذه القوائم المالية. لكن بعض تلك الإفصاحات يكون نوعياً بطبيعته، مثل استراتيجيات إدارة المخاطر والتحوط. ونتيجة لذلك، يشكك البعض في "قابلية مراجعة" هذه المعلومات المالية حيث إنها أقل قابلية للتحقق من صحتها بشكل موضوعي من بنود القوائم المالية مثل النقد. وتشمل تحديات المراجعة ما يلي:

- ضمان تخصيص قدر كافٍ من وقت كبار الأعضاء في فريق الارتباط لتوجيه أعمال المراجعة والإشراف عليها وفحصها، بدلاً من استهلاك قدر غير متناسب في التعامل مع التعقيدات المحاسبية.
- جمع المعلومات الضرورية وإصدار الأحكام المناسبة عندما يكون من المحتمل أن تعتمد القرارات المتعلقة بالإثبات والقياس والإفصاح إلى حد كبير على ممارسة الإدارة للاجتهاد في تطبيق متطلبات التقرير المالي ذات الصلة، وخاصةً عندما تنطوي المعلومات على افتراضات أو احتمالات أو توقعات مستشرفة للمستقبل أو استخدام أساليب معقدة.
- التأكيد على مقصد الإدارة، خاصة إذا كانت الإدارة لم تواجه ظروفاً مماثلة في السابق، عندما ينص إطار التقرير المالي المنطبق على معالجات محاسبية بديلة بناءً على الإجراءات التي تستهدفها المنشأة (على سبيل المثال، توضيح ما إذا كان استثمار ما محتفظ به للمتاجرة أم من المعتزم الاحتفاظ به حتى أجل الاستحقاق).

- التحقق من صحة القيم العادلة للأدوات المالية عندما لا يوجد سوق نشطة وتكون القياسات معتمدة على مُدخلات غير ملحوظة. ففي مثل هذه الظروف يمكن أن تنطوي عمليات حساب القيمة العادلة على افتراضات ذات اجتهادات عالية، مما يتطلب في الغالب خبرة متخصصة.
- أطر التقرير المالي لا تضع عادةَ متطلبات وتوجهات للإدارة للحصول على الأدلة المناسبة لدعم اجتهاداتها المحاسبية وتوثيقها.

٩٤. من المرجح أن تتباين درجة الحاجة إلى التقديرات المحاسبية المنطوية على عدم تأكد كبير في القياسات تبعاً للقطاع الذي تعمل فيه المنشأة والبيئة الاقتصادية العامة:

- بعض منشآت الأعمال تكون لديها دورة أعمال قصيرة نسبياً حيث يتم إنتاج السلع أو الخدمات وبيعها بشكل سريع نسبياً. وفي هذه المنشآت، توجد علاقة متبادلة وثيقة إلى حد ما بين الأرباح والنقد. وفي مؤسسات أعمال أخرى، تكون دورة الأعمال أطول بكثير وتكون هناك حاجة لتقديرات زائدة.
- بعض منشآت الأعمال، مثل المصارف، تتداول بنشاط في الأدوات المالية فيما تقوم منشآت أخرى باستخدامها بصورة نادرة.
- من المرجح أن تستدعي الفترات التي تشهد أوضاع اقتصادية سلبية وضع تقديرات للقيم القابلة للتحقق واحتياطيات الهبوط في القيمة. وفي هذه الظروف، يكون من المرجح أيضاً أن تشتد المخاطر المتعلقة باستمرار عمل الشركاء التجاريين، وأيضاً استمرار عمل المنشأة نفسها.

٤-٥ نُظُم المعلومات

٩٥. تُعد نُظُم المعلومات السليمة ضرورية لدعم ارتفاع جودة التقرير المالي. وتوجد في بعض الأقاليم متطلبات نظامية ومعايير محددة تتعلق بالنُظُم المحاسبية والنُظُم الأخرى الخاصة بالمنشأة وأدوات الرقابة الداخلية عليها. لكن العديد من الأقاليم تغيب عنها هذه المتطلبات والمعايير. وقد توجد أيضاً أنظمة أو لوائح محددة فيما يتعلق بدراسة المراجع لنُظُم المعلومات لكن حتى وإن لم توجد هذه الأنظمة واللوائح فإن طبيعة وجودة نُظُم معلومات المنشأة ستؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها.

٩٦. تكون الأعمال التي تضطلع بها المنشآت الأصغر أقل تعقيداً في بعض الأحيان، مع قلة مصادر الدخل والأنشطة. وفي مثل هذه الحالات، تكون النظم المحاسبية بسيطة عادةً وتستخدم تقنية أقل تعقيداً نسبياً، وقد تكون أدوات الرقابة الداخلية الرسمية محدودة أحياناً.

٩٧. رغم أن نُظُم المحاسبة الأساسية للعديد من المنشآت قد تكون جيدة من حيث الرقابة وإمكانية الاعتماد عليها، فإن متطلبات التقرير المالي تتطلب بشكل متزايد معلومات إضافية، ولاسيّما للإيضاحات على القوائم المالية. وسيكون من اللازم غالباً الحصول على معلومات عن أمور مثل القيم العادلة للأصول ومؤشرات الأداء الرئيسية غير المالية كنشاط منفصل أو الحصول على هذه المعلومات من النُظُم التي لا تُعد عادةً جزءاً من النظام المحاسبي. وقد لا تكون هذه المعلومات خاضعة لنفس الرقابة التي تخضع لها معلومات النُظُم المحاسبية، مما قد يؤثر على الجودة العامة للتقرير المالي.

٩٨. تكون نُظُم المعلومات عادةً مُحوسبة. ورغم أن نُظُم الحاسب الآلي تعالج المعلومات عادةً بدقة، يمكن أن تخضع لمواطن ضعف نظامية وأن تواجه مشكلات تتعلق بالأمن والاستمرارية. وتتطلب ترتيبات حوكمة الشركات الفعالة غالباً أن يقدم المراجعون الداخليون تأكيداً للمكلفين بالحوكمة أو الإدارة، حسب مقتضى الحال، بشأن إمكانية الاعتماد على نُظُم معلومات المنشأة.

٩٩. تتجاوز أهمية نُظُم المعلومات التقرير المالي وتصبح منشآت الأعمال على نحو متزايد معتمدة على النظم المعقدة والتقنيات التي تدعمها. فعلى سبيل المثال:

- يعتمد العديد من الصانعين على آليات مؤتمتة لإدارة عمليات الإنتاج "عند الحاجة".
- يعتمد العديد من تجار التجزئة على نُظُم مؤتمتة للمخزون والتوزيع.
- يمارس بعض تجار التجزئة الأعمال بمفردهم عبر الإنترنت.
- يعتمد معظم المؤسسات المالية وشركات الاتصالات والعديد من هيئات القطاع العام المهمة على نظم مؤتمتة لإجراء ومعالجة أحجام كبيرة من المعاملات بسرعة ودقة، وغالباً ما يكون ذلك على صعيد عالمي.

١٠٠. يمكن أن يؤدي فشل النُظُم المؤتمتة داخل المنشآت المعتمدة على تقنية المعلومات إلى تحميل الأعمال تكاليف كبيرة وفي الحالات القصوى إلى فشل الأعمال.

٥-٥ حوكمة الشركات

١٠١. بغض النظر عن المتطلبات التفصيلية لإطار التقرير المالي المنطبق، فإن جودة التقرير المالي تدعمها الإدارة التي تمتلك الدوافع للإفصاح عن المعلومات المالية الدقيقة والتي يمكن الاعتماد عليها، والتي تحظى بالمعرفة والمهارات اللازمة للقيام بذلك.

١٠٢. يترتب على إشراف المكلفين بالحوكمة على الإدارة إرساء توقعات للسلوك وتوفير الدافع للإدارة للوفاء بمسؤولياتها. ويمكن أن يكون لحوكمة الشركات القوية أثر إيجابي على إمكانية الاعتماد على القوائم المالية التي تُعدها المنشأة.

١٠٣. توجد لجان المراجعة في العديد من المنشآت -ولاسيّما المنشآت الأكبر- ويمكن أن تسهم في تعزيز حوكمة الشركات، وخاصة عندما يكون أعضاء اللجنة مستقلين عن الإدارة وعلى قدر مناسب من المعرفة المالية. ويمكن للاختلافات في قوة ترتيبات حوكمة الشركات أن تؤثر في النهج المتبع في المراجعة والتفاعلات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة.

١٠٤. تحظى الحوكمة الفعالة بنفس القدر من الأهمية بالنسبة للمنشآت الأصغر، رغم أن أشكال الملكية قد توحي بعدم ملاءمة هياكل حوكمة الشركات الرسمية ورغم أن لجان المراجعة تكون أقل شيوعاً. وقلّما يمكن التمييز بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة في العديد من المنشآت الأصغر؛ إذ يضطلع المالك المدير بكلا الدورين.

١٠٥. يُرجح أن يتحسن تصور المستخدمين لجودة التقرير المالي إذا اعتقدوا أن لجنة المراجعة تتألف من أعضاء مستقلين عن الإدارة وعلى قدر مناسب من المعرفة المالية. ويُرجح أيضاً أن تزيد درجة الثقة إذا أُحيط المستخدمون علماً، ربما من خلال تقرير سنوي، بالأنشطة التي نفذتها لجنة المراجعة والقضايا الرئيسية التي تناولتها وأسباب الاستنتاجات التي توصلت إليها.

١٠٦. تحدد العديد من المنشآت الأكبر، ضمن هياكل الحوكمة والرقابة الداخلية الخاصة بها، وظيفة للمراجعة الداخلية. وفيما تتباين أهداف ونطاق هذه الوظيفة، فإنها تنطوي عادةً على تنفيذ أنشطة تأكيدية واستشارية مصممة لتقويم وتحسين فاعلية آليات حوكمة المنشأة وإدارتها للمخاطر ورقابتها الداخلية. وقد يضطلع المكلفون بالحوكمة بدور إشرافي على وظيفة المراجعة الداخلية ويُرجح أن يكونوا مهتمين بالتحقق من وجود تفاعل مناسب بين عمل المراجع الخارجي ووظيفة المراجعة الداخلية.

١٠٧. فيما يتعلق بالمراجعة الخارجية، يكون لموقف قادة المنشأة، الذين عادةً ما يكونون أعضاء مجلس إدارة الشركة، أهمية أساسية. وقد يعتبر البعض أن المراجعة الخارجية ليست سوى ضرورة تنظيمية، يلزم الحد من تكلفتها بأكبر قدر ممكن. وقد يولي آخرون قيمة للمراجعة باعتبارها آلية صارمة تمنحهم الثقة بأن المعلومات المالية المنشورة يمكن الاعتماد عليها وتمنحهم أيضاً فرصة للحصول على تعليقات متبصرة من مراقب مستقل واسع المعرفة فيما يتعلق بالمخاطر التي تواجهها المنشأة، وبيئة الرقابة الخاصة بها وآلية التقرير المالي لديها. ويمكن للمكلفين بالحوكمة في المنشأة أن يؤثروا بشكل إيجابي على جودة المراجعة عن طريق إبداء اهتمام جدي بعمل المراجع واتخاذ إجراءات عملية عندما لا يعتبرون أنه قد تم تقديم الجودة المناسبة.

١٠٨. في المنشآت الأكبر، وخصوصاً المنشآت المدرجة، توجد غالباً لجان المراجعة للإشراف على العلاقة بين المنشأة والمراجع. ويمكن أن ينطوي هذا على تعيين المراجع وتقييم استقلاله (بما في ذلك تقديم الخدمات غير المرتبطة بالمراجعة) واعتماد أتعاب المراجعة. وطالما كانت لجان المراجعة متحمسة لزيادة جودة المراجعة بدلاً من تقليل التكلفة، فإنها تساعد في ضمان تخصيص ما يكفي من الموارد المناسبة للمراجعة.

١٠٩. تتحمل بعض لجان المراجعة أيضاً مسؤولية النظر في جودة المراجعة بشكل مباشر وتقوم بذلك في إطار آلية إعادة تعيين المراجعين أو عند النظر في أتعاب المراجعة. ويمكن دعم هذه المسؤولية إذا كانت لجنة المراجعة تتبع آلية رسمية وضوابط لبيان سمات جودة المراجعة. وسوف يتأثر نظر لجنة المراجعة في جودة المراجعة بالتفاعلات مع المراجع (انظر الفقرات من ٥٣ إلى ٥٦) وخصوصاً بأي تقييم يتم إجراؤه لنزعة الشك المهني المطبقة.

١١٠. توجد عادةً علاقة بين جودة المراجعة وجودة وكمية الموارد المستخدمة في أدائها؛ وينعكس هذا عادةً في أتعاب المراجعة. غير أن انخفاض أتعاب المراجعة لا يمكن بأي حال أن يكون مبرراً لعدم توفير موارد كافية للمراجعة والحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ومن المهم أن تنظر لجان المراجعة فيما إذا كان قد تم التخطيط لتخصيص وقتٍ كافٍ للمراجعة. ولهذا أهمية خاصة عند التفاوض بشكل مباشر مع الإدارة على أتعاب المراجعة. وغالباً ما يكون للإدارة نفوذ كبير في تحديد أتعاب المراجعة، وقد تكون لها وجهة نظر مختلفة في جودة المراجعة عن وجهة نظر لجنة المراجعة.

٦-٥ العوامل الثقافية الأوسع نطاقاً

١١١. يمكن للثقافات الوطنية أن تؤثر بشكل مباشر في المواقف السلوكية وأفعال جميع أصحاب المصلحة المشاركين في سلسلة إعداد التقرير المالي، وأن تؤثر بشكل غير مباشر في طبيعة ومدى متطلبات المحاسبة والقوانين واللوائح المنطبقة.

١١٢. وتتضمن الأبعاد الثقافية ما يلي:

أ. المواقف السلوكية تجاه السلطة - تتباين درجة عدم المساواة داخل المجتمعات ("المسافة من السلطة") ويمكن أن يؤثر هذا على طريقة تفاعل الأشخاص الأقل درجة مع الأشخاص الأعلى درجة، والعكس صحيح.

ب. تجنب حالة عدم التأكد - تتباين طريقة تعامل الأفراد مع حالات عدم التأكد ويمكن لهذا أن يؤثر على رغبتهم في وضع بنى واضحة واستجابتهم للمواقف غير النمطية.

ج. السلوك الجماعي - درجة توقع المجتمع لقيام الأفراد بالتصرف بشكل جماعي أو فردي.

د. الشفافية - القيمة التي يمنحها المجتمع للتوازن الصحيح بين الشفافية والسرية.

١١٣. يُرجح أن تؤثر هذه الأبعاد الثقافية على الموضوعية ونزعة الشك المهني وطريقة عمل الأفراد مع بعضهم وإصدارهم للأحكام وتواصلهم مع الآخرين.

١١٤. يمكن للاختلافات في ممارسات الأعمال والعوامل الثقافية أن تشكل تحديات عملية أمام كل من المنشآت متعددة الجنسيات ومراجعيها. وقد تقرر إدارة المجموعة اتخاذ إجراءات محددة للتخفيف من تأثيرات هذه التحديات عن طريق إخضاع التقرير المالي لأدوات رقابة فعالة يتم تطبيقها وصونها على مستوى المجموعة. وقد تشتمل هذه الإجراءات، على سبيل المثال، على ما يلي:

- سياسات وخطوات متسقة في جميع الدول التي تعمل فيها المجموعة.
- برامج على مستوى المجموعة، مثل قواعد السلوك وبرامج منع الغش.
- قيام المراجعين الداخليين بتقييم دقة واكتمال المعلومات المالية المستلمة من المكونات.
- المتابعة المركزية لعمليات المكونات ونتائجها المالية.
- زيارات الاتصال المنتظمة من جانب إدارة المجموعة.
- انتداب الموظفين.

ويساعد فهم الاختلافات في ممارسات الأعمال والعوامل الثقافية الأوسع نطاقاً مراجع المجموعة في التخطيط لمراجعة المجموعة وإجراء المراجعة في مختلف الأقاليم.

١-٦-٥ *المواقف السلوكية تجاه السلطة*

١١٥. يوجد في بعض الثقافات مدى واسع لتوزيع السلطة بين الأشخاص في شكل هرمي، ومن المرجح أن يؤثر ذلك على السلوك والاتصالات. فعلى سبيل المثال، قد يكون من غير اللائق قيام الموظفين الأقل خبرة بالتحقق من صحة آراء الموظفين الأعلى درجة. ويمكن أن يؤثر الإذعان الذي لا موجب له لسلطة الغير على كل من استعداد المحاسبين الأقل خبرة في المنشأة لطرح مخاوفهم أمام المشرفين عليهم وبشأن علاقات العمل داخل فريق الارتباط.

١١٦. تُعتبر المراجعة آلية تشتمل على فريق ارتباط يعمل ويتواصل بوضوح مع من هم أعلى وأسفل هيكل الفريق. وتتطلب المراجعة أيضاً عقلية متحلية بنزعة الشك. وفي الثقافات التي يوجد بها مدى واسع لتوزيع السلطة قد يصعب على المراجعين الأقل خبرة التشكيك بشكل مباشر فيمن هم في موضع السلطة. وفي مثل هذه المواقف، قد يقرر المراجعون التوسع في اطلاعهم على الوثائق بدلاً من المناقشة الجادة للإدارة بشكل مباشر من خلال الاستفسار.

٢-٦-٥ *تجنب حالة عدم التأكد*

١١٧. تمتلك بعض الثقافات قدرة أعلى من غيرها على تحمل حالات عدم التأكد. ويمكن لهذا أن يؤثر على المواقف السلوكية من أخذ المخاطرة ونقيضها، ألا وهو أخذ الحيطة. ومن المرجح أن يؤثر أخذ الحيطة في استراتيجيات عمل الإدارة وسلوكها الداخلي وأيضاً في الاجتهادات المحاسبية الملازمة للتقرير المالي.

١١٨. ومن المرجح أيضاً أن يؤثر تجنب حالة عدم التأكد في تقييم المراجعين للمخاطر وحجم الأدلة التي يقررون أنها كافية ومناسبة.

٥-٦-٣ *السلوكيات الجماعية*

١١٩. تولي بعض الثقافات قيمة اجتماعية كبرى للسلوك الجماعي مثل الولاء للدولة أو صاحب العمل أو العائلة. وفي مثل هذه الظروف تزيد احتمالية التزام الأفراد بقواعد وآليات المجموعة. وفي مجتمعات أخرى، تكون للآراء والمناهج الفردية قيمة، وفي حين أن هذا قد يشجع على ممارسة نزعة الشك المهني فمن المرجح أيضاً أن يؤدي إلى تباين أكبر في السلوك والنتائج النهائية.

٥-٦-٤ *الشفافية*

١٢٠. ثمة جانب آخر من الجوانب الثقافية التي يمكن أن تؤثر على التقرير المالي وفاعلية تفاعلات المراجع مع الإدارة يتمثل في درجة التكتم أو السرية المتوقعة في شؤون العمل. وقد يصعّب عدم الانفتاح أو الشفافية من جانب الإدارة على المراجعين اكتساب الفهم الضروري للمنشأة من أجل القيام بشكل مناسب بتحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية.

٥-٧ تنظيم أعمال المراجعة

١٢١. ينطوي التنظيم على الترخيص للمكاتب والأفراد للقيام بأعمال المراجعة وتحديد المعايير والتقصي عن أعمال المراجعة للتحقق من جودتها واتخاذ الإجراءات التأديبية في حالة عدم الالتزام بالمعايير وإخفاق أعمال المراجعة. ويتم الاضطلاع بهذه المهام عادةً على المستوى الوطني بواسطة سلطات تنظيمية مستقلة أو هيئات محاسبة مهنية أو مزيج من كليهما.

١٢٢. توفر الأنظمة ومعايير المراجعة ومعايير سلوك وآداب المهنة الأساس للعديد من الجوانب التنظيمية. ورغم أن معايير المراجعة ومعايير سلوك وآداب المهنة يتم فرضها على المستوى الوطني، فإن المعايير الوطنية تعتمد بشكل متزايد على المعايير الدولية التي يضعها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد ومجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين.

١٢٣. تكون متطلبات معايير المراجعة والمعايير الأخرى ذات الصلة أكثر فاعلية إذا تم إنفاذها كما ينبغي. وينطوي هذا على الوضع النظامي للمعايير والتقصي عن أعمال المراجعة والتحري عن المزاعم المتعلقة بإخفاق أعمال المراجعة والقيام عند الاقتضاء باتخاذ إجراءات تأديبية.

١٢٤. عادةً ما يتم التقصي عن أعمال المراجعة على المستوى الوطني من خلال مكتب مراجعة منفصل (فحص النظراء)، أو هيئة محاسبة مهنية (تُسند إليها أحياناً هذه المسؤولية من جانب سلطة تنظيمية)، أو من خلال السلطات المستقلة المنظمة لأعمال المراجعة. وتنص الأنظمة واللوائح بشكل متزايد على أن تتم أنشطة التقصي عن أعمال مراجعة الشركات المدرجة، وأحياناً أعمال مراجعة المنشآت الأخرى ذات الاهتمام العام، من خلال سلطة مستقلة مُنظِّمة لأعمال المراجعة.

١٢٥. توفر أنشطة التقصي عن أعمال المراجعة أسلوباً مهماً لتقييم التزام المراجعين بمعايير المراجعة، وتقييم جوانب أخرى لجودة المراجعة بناءً على نطاق اختصاص التقصي. ويمكن للإجراءات التي تتخذها مكاتب المراجعة لعلاج مواطن الضعف التي يحددها القائمون بالتقصي عن أعمال المراجعة أن تؤدي إلى تحسين جودة المراجعة. ويلزم القيام على مدار الوقت بتسجيل النتائج ذات الصلة المستنبطة من أنشطة التقصي عن أعمال المراجعة وتقديمها لجهات وضع المعايير.

١٢٦. غالباً ما تُنشر نتائج أنشطة التقصي عن أعمال المراجعة. وسيؤدي نشر نتائج أنشطة التقصي عن أعمال المراجعة إلى زيادة الوعي بين أصحاب المصلحة عن القضايا المتعلقة بجودة المراجعة.

١٢٧. تكون الترتيبات التأديبية الفعالة بمثابة حافز لمكاتب المراجعة للالتزام بالمعايير المنطبقة، كما إنها تمنح أصحاب المصلحة الآخرين الثقة في جودة المراجعة. وتستلزم الترتيبات التأديبية الفعالة وجود نطاق اختصاص واضح للمسؤولين عن مهام التحري والمهام التأديبية وتوفر موارد كافية للقيام بعملهم.

٥-٨ بيئة المقاضاة

١٢٨. إضافة إلى التكاليف المباشرة التي يتم تكبدها أثناء القيام بالمراجعة، توجد احتمالية بأن يكون مكتب المراجعة مطالباً بتعويض خصومه في الدعاوى القضائية عن عواقب إخفاقه في أعمال المراجعة. ويتباين خطر المقاضاة وأثره على جودة المراجعة بين مختلف الدول.

١٢٩. يعتقد البعض أن خطر المقاضاة يحسن جودة المراجعة نظراً لأنه سيجعل المراجع مضطراً للحد من فرصة إخفاق أعمال المراجعة. ويعتقد آخرون أن خطر المقاضاة سيكون له أثر سلبي على جودة المراجعة حيث إنه سيؤدي إلى خلق عقلية "نمطية" بدلاً من الرغبة في التفكير في

طرق لمواجهة خطر المراجعة بأسلوب مبتكر، وأن خطر المقاضاة سيكون بمثابة مثبّط لذوي المواهب يثنيهم عن الانضمام إلى مهنة المراجعة والاستمرار فيها.

٥-٩ اجتذاب المواهب

١٣٠. تُعد المراجعة نشاطاً ذهنياً مرهقاً يتطلب حسن الاجتهاد وامتلاك عقلية متسائلة وقدراً كبيراً من المعرفة الخاصة بالأعمال والتقرير المالي والمراجعة. وفيما تسعى المهنة جاهدة لتزويد المراجعين بالكفاءات الضرورية، فإن فاعلية ذلك ستتأثر حتماً بمهارات الموظفين الجدد.

١٣١. يُعد خريجو الجامعات في العديد من الدول أحد المصادر المهمة لاستقطاب الموظفين الجدد والكثير منهم يكون متخصصاً في المحاسبة وإدارة الأعمال. ويمكن لهذه الخلفية أن توفر كلاً من المعرفة الملائمة والمواقف الأخلاقية المناسبة.

١٣٢. يُعد تعيين الموظفين الذين يتمتعون بالقدرات اللائقة في مهنة المراجعة عنصراً أساسياً في جودة المراجعة. ويجب أن تلفت جاذبية مهنة المحاسبة انتباه الموظفين الجدد المحتملين في مرحلة مبكرة قدر الإمكان. غير أن جاذبية مهنة المراجعة تتباين فيما بين الدول وتتأثر بعوامل مثل سمعة المهنة ووضعها، وأيضاً بعوامل مباشرة بصورة أكبر مثل المستويات المقارنة للأجور والتصورات المتعلقة بجهد العمل المحتمل. وفي حالة وجود نقص في الموظفين الجدد المحتملين الذين يتمتعون بمؤهلات علمية مناسبة، فقد يصعب تعيين المرشح الذي يتمتع بالمؤهلات اللائقة.

٥-١٠ الجدول الزمني للتقرير المالي

١٣٣. يمكن أن يؤثر الجدول الزمني الذي يلزم إنجاز أعمال المراجعة خلاله على آليات التقرير المالي وطريقة اعتماد الإدارة والمكلفين بالحوكمة للقوائم المالية. ويحد كذلك ظهور أنظمة التقرير المستعجلة في العديد من الأقاليم من قدرة المراجع على أداء عمل تفصيلي بعد انتهاء فترة التقرير. ونتيجة لذلك، أصبح من الضروري بشكل متزايد أن يعتمد المراجع على نُظُم الرقابة الداخلية وأداء إجراءات المراجعة قبل نهاية الفترة.

١٣٤. يتأثر توقيت إعداد المعلومات المالية أيضاً بحاجة الشركات المدرجة إلى إصدار تقديرات للأرباح أو نتائج أولية في مرحلة مبكرة. وفي بعض الأقاليم، يكون المراجعون مطالبين بالموافقة على مثل هذه الإصدارات أو أداء أعمال خاصة بشأنها. ومن مزايا ذلك أن المراجع سيكون مطمئناً إلى النتائج المالية قبل صدور المعلومات لكنه يزيد من ضغط الوقت.

١٣٥. يمكن أن تكون المواعيد النهائية لإعداد التقارير عند مراجعة المنشآت الأصغر أقل تشدداً منها عند مراجعة المنشآت المدرجة، مما يتيح للمراجع أن يستفيد من الأدلة المتحصل عليها من الأحداث والمعاملات التي تتم بعد تاريخ الميزانية. وعلاوة على ذلك، فقلما تصدر المنشآت الأصغر تقديرات للأرباح قبل انتهاء المراجعة. لكن ليس مستغرباً أن تقوم المنشآت الأصغر بتقديم قوائم مالية غير مراجعة سنوية أو شهرية أو ربع سنوية للمصارف ومصادر توفير رأس المال الأخرى.

الملحق الأول

صعوبة تعريف جودة المراجعة

١. يكثر استخدام مصطلح "جودة المراجعة" في النقاشات بين أصحاب المصلحة، وفي اتصالات السلطات التنظيمية وجهات وضع المعايير ومكاتب المراجعة وغيرها، وفي إعداد البحوث ووضع السياسات. وتُعد جودة المراجعة موضوعاً معقداً، ولا يوجد لها أي تعريف أو تحليل حظي باعتراف عالمي.

٢. يتمثل الغرض من المراجعة في تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في القوائم المالية. ويتحقق ذلك عن طريق قيام المراجعين بجمع ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة للتعبير عن رأي فيما إذا كانت القوائم المالية معدة، من كافة الجوانب الجوهرية، طبقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وغالباً ما يكون الرأي متعلقاً بما إذا كانت القوائم المالية "تعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية" أو تعطي "صورة حقيقية وعادلة" للمركز المالي للمنشأة كما هو في نهاية الفترة ولنتائج المنشأة وتدفقاتها النقدية خلال الفترة، طبقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

٣. رغم أن الأنظمة الوطنية ومعايير المحاسبة تنص على ضوابط لـ"العرض العادل"، فإن العديد من جوانب آلية التقرير المالي، وبالتالي مراجعة القوائم المالية، تنطوي على الاجتهاد.

٤. توفر معايير المراجعة أساساً مهماً داعماً لجودة المراجعة. وبصفة خاصة، توضح معايير المراجعة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد أهداف المراجع[١٤] وتضع الحد الأدنى للمتطلبات. ومع ذلك، فإن غالبية المتطلبات الواردة في معايير المراجعة إما أنها توفر إطاراً للاجتهادات التي تتم أثناء المراجعة أو أنها تحتاج إلى الاجتهاد لتطبيقها بشكل سليم.

٥. وبناءً عليه، فإن المراجعة هي تخصص يعتمد على أفراد أكفاء يستخدمون ما لديهم من خبرات ويلتزمون بالنزاهة والموضوعية ونزعة الشك المهني لتمكينهم من إصدار الأحكام المناسبة التي تدعمها الحقائق وظروف الارتباط. وتُعد صفتي المثابرة والدقة من الصفات المهمة كذلك في ضمان إدخال التغييرات اللازمة على القوائم المالية، أو ضمان احتواء تقرير المراجع على التحفظات الملائمة في حالة عدم إجراء مثل هذه التغييرات.

٦. إضافة إلى الطبيعة الاجتهادية التي تتصف بها جوانب القوائم المالية محل الارتباطات، يوجد عدد من العوامل التي تجعل من الصعب وصف وتقويم جودة المراجعة، من بينها ما يلي:

- أن وجود، أو عدم وجود، التحريفات الجوهرية في القوائم المالية المراجعة لا يقدم سوى نظرة جزئية لجودة المراجعة.
- أن أعمال المراجعة تتباين وما ينطبق عليه مفهوم "ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة" لدعم رأي المراجعة هو اجتهادي بدرجة ما.
- أن وجهات النظر المتعلقة بجودة المراجعة تتباين فيما بين أصحاب المصلحة.
- أن الشفافية تكون محدودة بشأن العمل المنفذ ونتائج المراجعة.

أن وجود، أو عدم وجود، التحريفات الجوهرية في القوائم المالية المراجعة لا يقدم سوى نظرة جزئية لجودة المراجعة

٧. في ضوء هدف المراجعة، فإن وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية لم يتم اكتشافها خلال المراجعة قد يكون مؤشراً على إخفاق أعمال المراجعة. ومع ذلك، فإن عدم وجود التحريفات الجوهرية في القوائم المالية لا يمكن أن يكون في حد ذاته المقياس الوحيد لجودة المراجعة لأنه قد لا تكون هناك أي تحريفات جوهرية يلزم اكتشافها.

٨. حتى في حالة وجود تحريف جوهري غير مكتشف في القوائم المالية المراجعة فإن ذلك قد لا يشير بالضرورة إلى ضعف جودة المراجعة لأن أعمال المراجعة تهدف إلى الحصول على تأكيد معقول، وليس مطلقاً، بأن القوائم المالية لا تحتوي على تحريفات جوهرية. ويكون للفرق بين التأكيد المطلق والمعقول أهمية خاصة عندما تكون التحريفات ناشئة عن أفعال غش تم إخفاؤها من خلال التزوير والتواطؤ والتضليل المتعمد في الإفادات.

---

[١٤] راجع الفقرة ١١ من المعيار الدولي للمراجعة (٢٠٠) *"الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"*:
تتمثل الأهداف العامة للمراجع عند مراجعة القوائم المالية فيما يلي:
(أ) الوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، مما يمكِّن المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛
(ب) إعداد تقرير عن القوائم المالية، والإبلاغ حسبما تتطلبه معايير المراجعة، وفقاً للنتائج التي توصل إليها المراجع.

٩. يعكس نموذج المراجعة القيود الملازمة للمراجعة ويهدف إلى الحصول على تأكيد معقول، وليس مطلقاً، وهو ما يعني أنه توجد احتمالية لعدم اكتشاف التحريفات الجوهرية. وفي حالة التعرف على تحريفات في وقت لاحق لم يتم اكتشافها أثناء المراجعة، فقد يصعب تحديد ما إذا كانت هذه التحريفات لم يتم اكتشافها نتيجة لنموذج المراجعة عموماً أم لمواطن خلل في جودة المراجعة الفردية ذات الصلة.

١٠. يُعد مفهوما "ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة" و"التأكيد المعقول" وثيقي الصلة ببعضهما. ولا يمكن تعريف أي منهما بدقة لكن يلزم النظر إلى كليهما في سياق المعايير المنطبقة والممارسات المستقرة.

أن أعمال المراجعة تتباين وما ينطبق عليه مفهوم "ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة" لدعم رأي المراجعة هو اجتهادي بدرجة ما

١١. لا توجد منشأتان متطابقتان تمام التطابق ولذلك ستتباين بالضرورة أعمال المراجعة والاجتهادات المطلوبة. ولذلك، فإن تحديد ما ينطبق عليه مفهوم "ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة" هو أمر يخضع للاجتهاد المهني بدرجة ما، يعكس حجم وطبيعة وتعقُّد المنشأة وقطاعها والإطار التنظيمي ذي الصلة الذي تعمل فيه، وأيضاً تقييم المراجع لمخاطر أن تكون القوائم المالية المعدة من جانب الإدارة محرّفة بشكل جوهري.

١٢. عادةً ما تكون مكاتب المراجعة منشآت هادفة للربح وترتبط ربحية مكتب المراجعة عادةً بالعلاقة بين أتعاب المراجعة المفروضة والتكلفة التي ينطوي عليها جمع ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ويمكن أن يؤدي هذا إلى وجود تصورات لدى الأطراف الثالثة بأنه بغض النظر عن تطبيق معايير المراجعة ومتطلبات الآداب المهنية، فإن مكاتب المراجعة يكون لديها حافز على المدى القصير للحد من حجم الأعمال المنفذة مع إدراكها بأنه على المدى الطويل يكون الحفاظ على جودة المراجعة لازماً لحماية سمعة مكتب المراجعة ولتجنب الإجراءات التنظيمية أو النظامية المسيئة. وفي القطاع العام أيضاً، ورغم أن هيئات المراجعة للقطاع العام لا تكون منشآت هادفة للربح، فإن قيود الموازنة قد تفرض عليها تحديات إضافية في ضمان مناسبة حجم العمل المنفذ.

أن وجهات النظر المتعلقة بجودة المراجعة تتباين فيما بين أصحاب المصلحة

١٣. تتباين وجهات النظر المتعلقة بجودة المراجعة فيما بين أصحاب المصلحة. وهذا في حد ذاته ليس مثيراً للاستغراب فمستوى انخراطهم المباشر في المراجعة واطلاعهم على المعلومات المرتبطة بها يتباين إلى حد كبير؛ وتتباين كذلك القيمة التي يولها مختلف أصحاب المصلحة للمراجعة.

١٤. لا يكون للمساهمين في المنشآت المدرجة حق الاطلاع على الاتصالات المتعلقة بالمراجعة باستثناء ما يكون متاحاً للجمهور. وفي المقابل، غالباً ما يمكن لأصحاب المصلحة في المنشآت الأخرى الاتصال بشكل مباشر بالمراجعين والحصول على كل من الاتصالات الرسمية وغير الرسمية، وهو ما يؤثر بشكل مباشر في وجهات نظرهم المتعلقة بجودة المراجعة.

١٥. قد ينظر بعض مستخدمي القوائم المالية إلى جودة المراجعة على أنها تحقيق أكبر زيادة ممكنة في حجم أدلة المراجعة المتحصل عليها وفي مدى المناقشة الجادة التي تتعرض لها الإدارة. ومن شأن النظر إلى جودة المراجعة من هذا المنظور فقط أن يوحي بأن جودة المراجعة ستكون أعلى كلما زادت الموارد (بالمعنى الكمي والنوعي على السواء) المرصودة للمراجعة.

١٦. قد تكون الإدارة مهتمة بضمان تخفيض تكاليف المراجعة وإنجاز المراجعة بأسرع ما يمكن والحد من تعطيل سير عمل المنشأة قدر المستطاع. وعند النظر إلى جودة المراجعة من هذا المنظور، قد تقترح الإدارة الحد من الموارد المرصودة للمراجعة قدر المستطاع.

١٧. وتشير الموازنة بين هذه الآراء المختلفة إلى أن المراجعة عالية الجودة تنطوي على مراجعة فعالة يتم تنفيذها بكفاءة في الوقت المناسب ونظير أتعاب معقولة. غير أن تفسير الكلمات "فعال" و"بكفاءة" و"الوقت المناسب" و"معقولة" يخضع للتقدير الشخصي. وغالباً ما يكون المكلفون بالحوكمة، بما في ذلك لجان المراجعة، في وضع جيد يؤهلهم للنظر في هذه الأمور. ولهذا، تكون لجان المراجعة في العديد من الدول مسؤولة عن النظر في جودة المراجعة والموافقة على تعيين المراجع وأتعاب المراجعة أو التوصية بذلك.

أن الشفافية تكون محدودة بشأن العمل المنفذ ونتائج المراجعة

١٨. تكون العديد من الخدمات واضحة نسبياً لمن تؤدى لهم ويستطيع المستخدمون تقييم جودتها بشكل مباشر. لكن العديد من أصحاب المصلحة، بما في ذلك المساهمين في الشركات المدرجة أو جهات تمويل أي عمل، لا تتوفر لديهم عادةً نظرات متعمقة مفصلة في العمل المؤدى أثناء المراجعة والقضايا التي تم تحديدها ومعالجتها. ولذلك، غالباً ما يعجز مستخدمو التقارير المالية، الذين هم من خارج المنشأة الخاضعة للمراجعة، عن تقييم جودة المراجعة بشكل مباشر.

١٩. يمكن ذكر المعلومات المتعلقة بعمل المراجع والنتائج التي توصل إليها في تقرير المراجع. لكن تقارير العديد من المراجعين تكون موحدة، وباستثناء الظروف غير المعتادة نسبياً التي يكون فيها رأي المراجع معدلاً، لا تُقدم عادةً معلومات بشأن عمل المراجع والنتائج التي توصل إليها.

٢٠. طلب المستخدمون من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد زيادة المعلومات التي ينبغي ذكرها في تقارير المراجع واستجاب المجلس باقتراح تغييرات على هيكل تقرير المراجع وصياغته ومضمونه، كان من بينها إدراج الأمور الرئيسة للمراجعة في التقارير الخاصة بمراجعة الشركات المدرجة. ويأمل المجلس أن توفر التغييرات التي تم إدخالها على تقرير المراجع، ولاسيّما إدراج الأمور الرئيسة للمراجعة، معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية لأجل تعزيز فهمهم لتلك الأمور التي بحسب الحكم المهني للمراجع ذات أهمية بالغة في المراجعة.

٢١. يأمل مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد أن تمنح مبادرته الخاصة بتقارير المراجعين المستخدمين بعض البصيرة بشأن جودة المراجعة، خاصةً إذا كانت هناك فرصة لإجراء المزيد من النقاش حولها مع لجان المراجعة أو المراجع. غير أن المجلس يدرك أن هذه المعلومات الإضافية لن تمثل حتماً سوى جزء صغير نسبياً من إجمالي المعلومات المعروفة لدى المراجع والتي قد تكون مهمة لتكوين فهم أفضل لجودة المراجعة.

الملحق الثاني

السمات النوعية للعوامل المتعلقة بالمدخلات والآلية

١. يحتوي هذا الملحق على وصف أكثر تفصيلاً للسمات النوعية للعوامل المتعلقة بالمدخلات والآلية. وتنطبق هذه السمات النوعية على مستوى ارتباطات المراجعة ومستوى مكاتب المراجعة والمستوى الوطني (أو مستوى الأقاليم).

عوامل المدخلات

١-١ القيم والآداب المهنية والمو اقف السلوكية – مستوى الارتباطات

٢. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يقر فريق الارتباط بأداء المراجعة بما يحقق المصلحة العامة الأوسع نطاقاً وبأهمية الالتزام بالمتطلبات المسلكية.
- أن يتحلى فريق الارتباط بالموضوعية والنزاهة.
- أن يكون فريق الارتباط مستقلاً.
- أن يتحلى فريق الارتباط بالكفاءة المهنية والعناية الواجبة.
- أن يتحلى فريق الارتباط بنزعة الشك المهني.

١-١-١ *أن يقر فريق الارتباط بأداء المراجعة بما يحقق المصلحة العامة الأوسع نطاقاً وبأهمية الالتزام بالمتطلبات المسلكية*

٣. يلتزم فريق الارتباط بأداء المراجعة بما يحقق مصالح أصحاب المصلحة في المنشأة وبما يحقق المصلحة العامة الأوسع نطاقاً. ويُرجح أن تتباين طبيعة ومدى المصلحة العامة طبقاً لطبيعة المنشأة. لكن في جميع أعمال المراجعة يجب أن يقوم فريق الارتباط بإجراء مناقشات جادة بدرجة مناسبة مع الإدارة وأن يبدي آراءه بدقة وأن يتابع دراسته للأمور حتى يتوصل إلى استنتاجات مناسبة.

١-١-٢ *أن يتحلى فريق الارتباط بالموضوعية والنزاهة*

٤. يفرض مبدأ الموضوعية على المراجعين التزاماً بعدم الإخلال بأحكامهم المهنية أو العملية بسبب التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير الذي لا مسوّغ له من جانب الآخرين.[١٥]

٥. تنبع ضرورة تحلي المراجعين خصوصاً بالموضوعية من حقيقة أن العديد من القضايا المهمة التي ينطوي عليها إعداد القوائم المالية تكون منطوية على الاجتهاد. وقليل فقط من البنود المدرجة في القوائم المالية يمكن قياسه بصورة يقينية، فيما ينطوي العديد من البنود على التقدير وبالتالي على الاجتهاد. ويجب على المراجعين أن يتحلوا بالموضوعية عند قيامهم بتقويم اجتهادات الإدارة للحد من خطر أن تكون القوائم المالية مُحرفة بشكل جوهري من خلال تحيز الإدارة، سواءً بشكل متعمد أو غير متعمد.

٦. تُعد النزاهة شرطاً أساسياً لجميع من يعملون من أجل المصلحة العامة. ومن الضروري أن يعمل فريق الارتباط، وأن يُنظر إليه على أنه يعمل، بنزاهة ولا يقتصر هذا على العمل بأمانة وإنما يشمل مجموعة كبيرة من الصفات ذات الصلة مثل العدالة والصراحة والشجاعة.

١-١-٣ *أن يكون فريق الارتباط مستقلاً*

٧. يكون الاستقلال ضرورياً لحماية كل عضو من أعضاء فريق الارتباط أو مكتب المراجعة من التأثيرات التي قد تخل بالأحكام المهنية التي يصدرونها، كما إن الاستقلال يساعدهم على العمل بنزاهة والتحلي بالموضوعية وممارسة نزعة الشك المهني. والاستقلال ضروري أيضاً لتجنب الحقائق والظروف التي لها من الأهمية ما قد يجعل طرفاً ثالثاً عقلانياً ومطلعاً من المرجح أن يستنتج أنه قد تم المساس بنزاهة أو موضوعية أو نزعة الشك المهني للمكتب أو عضو في فريق الارتباط.

٨. قد يكون من بين التهديدات التي تمس استقلال المراجع ما يلي:

- وجود مصالح مالية بين المراجع والمنشأة الخاضعة للمراجعة. فقد ينشأ عن امتلاك مصلحة مالية في المنشآت العميلة التي تحصل على خدمات المراجعة تهديدٌ بسبب المصلحة الشخصية.

[١٥] ميثاق سلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين، الفقرة ١/١٢٠

- وجود علاقات عمل بين المراجع والمنشأة الخاضعة للمراجعة. فقد تخلق علاقات العمل الوثيقة بين مكتب المراجعة أو عضو في فريق الارتباط أو أحد أفراد الأسرة المقربين من جانب والمنشأة من جانب آخر تهديدات بسبب المصلحة الشخصية أو الترهيب.
- تقديم خدمات أخرى غير المراجعة للعملاء الذين يحصلون على خدمات المراجعة. إذ تقدم مكاتب المراجعة عادة لعملائها الذين يحصلون على خدمات المراجعة مجموعة من الخدمات التي تتسق مع مهارات المكتب وخبراته خلاف خدمات المراجعة. لكن تقديم خدمات أخرى غير المراجعة قد يخلق تهديدات تمس الاستقلال. وغالباً ما تكون التهديدات الناشئة متمثلة في تهديدات الفحص الذاتي والمصلحة الشخصية وموالاة العميل.
- إمكانية اعتقاد الشركاء والموظفين أن أجرهم واستمرار مسيرتهم المهنية في مكتب المراجعة معتمد على المحافظة على عميل خدمات المراجعة، مما يخلق تهديداً بسبب الألفة مع العميل أو المصلحة الشخصية.
- الحالات التي ينضم فيها عضو سابق في فريق الارتباط أو شريك في المكتب إلى المنشأة الخاضعة للمراجعة في منصب يمكّنه من ممارسة تأثير كبير على إعداد السجلات المحاسبية والقوائم المالية. وغالباً ما تكون التهديدات الناشئة متمثلة في تهديدات الألفة مع العميل والمصلحة الشخصية والترهيب.

٩. قد ينشأ أيضاً تهديد بسبب الألفة عن طريق استخدام نفس كبار العاملين في ارتباط مراجعة ما على مدار فترة طويلة من الوقت. لكن تراكم المعرفة السابقة بالمنشأة وعملها قد يفضي إلى ارتفاع جودة المراجعة حيث إن ذلك سيعزز من تقييم المراجع للمخاطر واستجابته لها. ويمكن أن يؤدي ذلك أيضاً إلى تحقيق الكفاءة وتقديم توصيات أكثر بصيرة لتحسين مجالات معينة من العمليات التجارية للمنشأة.

١٠. يلزم الموازنة بين الفوائد التي من المحتمل أن تعود على جودة المراجعة وتهديدات استقلال المراجع التي قد تنشأ عن المعرفة المفصلة لدى كبار العاملين بالمنشأة وعملها نتيجة مشاركتهم في مراجعة المنشأة على مدار عدد من الأعوام. ولعلاج هذا التهديد، يقضي ميثاق سلوك وآداب المهنة بتغيير (أو "تدوير") الشركاء الرئيسيين المسؤولين عن مراجعة المنشآت ذات الاهتمام العام بعد سبعة أعوام، فيما تفرض المتطلبات المسلكية أو النظامية في بعض الدول فترات تدوير أقصر. يعتقد البعض أنه إضافة إلى تناوب الشركاء المسؤولين عن ارتباطات المراجعة، فمن شأن النظرة لاستقلال المراجع أن تتحسن إذا كان من الواجب تغيير مكتب المراجعة نفسه بشكل دوري. ويعتقد آخرون أن الإبقاء على نفس المكتب من المرجح أن يساعد المراجعين في فهم عمل المنشأة ونُظُمها وأن يؤدي إلى استجابات فعالة لمخاطر وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، وأيضاً إلى كفاءة المراجعة.

١١. يكون لمراعاة التهديدات والضمانات عند تحديد الاستقلال لأعمال المراجعة في القطاع العام نفس القدر من الأهمية عندما يتعلق الأمر بأعمال المراجعة في القطاع الخاص. لكن بعض التهديدات المحتملة قد تختلف. فعلى سبيل المثال، تقل احتمالية أن يكون للمراجعين في القطاع العام مصالح مالية مباشرة في الهيئات التي يقومون بمراجعتها.

١٢. غالباً ما يُنظر إلى المراجع على أنه مستشار تجاري وضريبي محترم للمنشأة وعادةً ما تكون هناك اتصالات مباشرة متكررة مع الإدارة العليا، مما يؤدي إلى حسن معرفة المراجع بالتطورات التجارية في المنشأة. ويمنح هذا المراجع معرفة جيدة بكل من آلية التقرير المالي الخاصة بالعميل والقطاع الذي يعمل فيه، لكن قد يُنظر إليه أيضاً على أنه تهديد للاستقلال.

٤-١-١ *أن يتحلى فريق الارتباط بالكفاءة المهنية والعناية الواجبة*

١٣. تستلزم الكفاءة المهنية والعناية الواجبة من جميع أعضاء فريق الارتباط:

- امتلاك وترسيخ معرفة ومهارة مهنية على مستوى مناسب؛
- العمل بعناية ودقة وفي إطار الوقت المحدد؛
- العمل بجد وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المنطبقة.

٥-١-١ *أن يتحلى فريق الارتباط بنزعة الشك المهني*

١٤. نزعة الشك المهني هي موقف يشتمل على استخدام عقلية متسائلة في سياق فهم مناسب للمنشأة وعملها والبيئة التي تعمل فيها. ويتيح هذا الفهم، مع المعرفة والخبرة الأكثر عموماً بمجال العمل، للمراجع أن يقيّم مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للمنشأة وأن يقيّم كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها وأن يصل إلى الاستنتاجات المناسبة.

١٥. تُعد نزعة الشك المهني أحد الجوانب المهمة في حكم المراجع فيما يتعلق بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها وتقويم نتائجها. وما لم يكن المراجعون مستعدين للتحقق من إقرارات الإدارة (بما في ذلك عندما تستخدم الإدارة أحد الخبراء)، فلن يكونوا بمثابة رادع للغش ولن يكونوا قادرين على أن يستنتجوا بثقة ما إذا كانت القوائم المالية للمنشأة معروضة بشكل عادل وفقاً لإطار التقرير المالي.

١٦. تستلزم نزعة الشك المهني من جميع أعضاء فريق الارتباط:

- التحلي بعقلية متسائلة والاستعداد للتحقق من إقرارات الإدارة؛
- التقييم النقدي للمعلومات والتوضيحات التي يتم الحصول عليها أثناء عملهم؛
- السعي لفهم دوافع الإدارة لاحتمال تحريف القوائم المالية؛
- التحلي الدائم بعقلية منفتحة؛
- التحقق من صحة أحكام الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط؛
- التحلي بالثقة اللازمة لمناقشة الإدارة بجدية والمثابرة لمتابعة الأمور حتى التوصل إلى استنتاج بشأنها؛
- التيقّظ للأدلة التي لا تتسق مع الأدلة الأخرى المتحصل عليها أو التي تدعو للشك في إمكانية الاعتماد على الوثائق والردود على الاستفسارات.

٢-١ القيم والآداب المهنية والمو اقف السلوكية – مستوى المكاتب

١٧. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن توجد ترتيبات للحوكمة ترسي "النهج المناسب على مستوى الإدارة العليا" وتهدف إلى حماية استقلال المكتب.
- أن يتم تعزيز السمات الشخصية الضرورية من خلال نُظُم لتقييم الأداء والمكافآت تدعم جودة المراجعة.
- ألا تفضي الاعتبارات المالية إلى اتخاذ إجراءات وقرارات تقوّض جودة المراجعة.
- أن يشدد المكتب على أهمية تزويد الشركاء والموظفين بفرص للتطوير المهني المستمر وإمكانية الحصول على دعم فني عالي الجودة.
- أن يشجع المكتب ثقافة التشاور حول القضايا الصعبة.
- أن توجد نُظُم صارمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بقبول العملاء واستمرار التعامل معهم.

١-٢-١ *أن توجد ترتيبات للحوكمة ترسي "النهج المناسب على مستوى الإدارة العليا" وتهدف إلى حماية استقلال المكتب*

١٨. من الأهمية بمكان أن يضع مكتب المراجعة ترتيبات حوكمة داخلية صارمة لحماية طابع المصلحة العامة لوظيفة المراجعة ولتجنب أن تؤثر المصالح التجارية للمكتب بشكل سلبي على جودة المراجعة، على سبيل المثال عن طريق الدعم غير اللائق لمجالات الممارسة الأخرى (مثل الضريبة والشؤون المالية للشركات والاستشارات) على حساب جودة المراجعة.

١٩. تؤدي قيادة المكتب دوراً حيوياً في نشر ثقافة تؤكد على دور المراجعة في تحقيق المصلحة العامة وأهمية جودة المراجعة في هذا الشأن، بما في ذلك تجنب المواقف التي قد تخل بموضوعية المكتب أو استقلاله. ويخلق الإعلان بشكل منتظم عن السلوكيات المأمولة بيئة مناسبة داخل مكتب المراجعة تشجع على الالتزام بالمبادئ الداعمة للمتطلبات المسلكية المنطبقة على المراجعين.

٢٠. يكون للمراجعين والمحاسبين الأفراد سيطرة مباشرة على ثقافة مكتبهم، وفي مكاتب المراجعة الصغيرة والمتوسطة يكون لعدد محدود من الشركاء تأثير مباشر جداً على عوامل المدخلات مثل ترتيبات الحوكمة والتشاور وأنشطة المتابعة. وبناءً على التوجه العام، يمكن أن يكون هذا نقطة قوة أو نقطة ضعف لبيئة المكاتب الصغيرة.

٢-٢-١ *أن يتم تعزيز السمات الشخصية الضرورية من خلال نُظُم لتقييم الأداء والمكافآت تدعم جودة المراجعة*

٢١. يمكن لنُظُم تقييم الأداء والمكافآت أن تخلق وتنمي السمات والسلوكيات الشخصية المناسبة، بما في ذلك النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة. وينطوي هذا على دمج هذه السمات في ضوابط اختيار الموظفين الجدد وآليات تحديد الترقيات والأجور وبرامج التدريب، وعلى استخدام أُطُر الكفاءات المناسبة.

٢٢. يمكن وضع أُطُر الكفاءات على أفضل نحو بالرجوع إلى مجالات الكفاءات الخاصة بالمعايير الدولية للتعليم، ومن شأن هذا أن يعزز توافق الأطر فيما بين مكاتب المراجعة.

٢٣. تقوم المكاتب بشكل منتظم بتقييم شركائها وموظفيها مقارنة بالكفاءات المحددة لدعم جودة المراجعة. وفي سبيل القيام بذلك، تضمن مكاتب المراجعة عدم معاقبة شركائها وموظفيها بسبب اتخاذهم لمواقف صارمة في القضايا المتعلقة بالمراجعة، حتى وإن كان من المحتمل أن يعرض ذلك العلاقة مع العميل للخطر. وتُستخدم الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها لدعم القرارات المتعلقة بتحديد الترقيات والأجور؛ وأيضاً لدعم الإجراءات الأخرى التي قد يتخذها المكتب عندما لا يفي أداء الشركاء أو الموظفين بالمعايير المأمولة.

١-٢-٣ *ألا تفضي الاعتبارات المالية إلى اتخاذ إجراءات وقرارات تقوّض جودة المراجعة*

٢٤. لا ينبغي أن تحول الاعتبارات المالية على كل من مستوى المكاتب (مثل المستهدف المالي الذي يحدده المكتب لهامش الربح المراد تحقيقه على أعمال المراجعة والاستعداد للاستثمار في نُظُم التدريب والدعم الخاصة بالمراجعة) ومستوى الارتباطات (مثل العلاقة بين أتعاب المراجعة والتكلفة الأساسية للعمل المُؤدَّى) دون أن يحقق أداء المراجعة الصارمة المصلحة العامة.

٢٥. لا ينبغي أيضاً أن يتم ما يلي على حساب جودة المراجعة:

- التركيز على الفوز بمهام المراجعة وعلى الحفاظ على عملاء المراجعة، لاسيّما بأتعاب منخفضة بدرجة غير واقعية؛ أو
- التركيز على التسويق للخدمات غير المرتبطة بالمراجعة لدى المنشآت التي يقوم المكتب بمراجعتها؛ أو
- تخفيض التكاليف (بما في ذلك عن طريق تقليل عدد الشركاء والموظفين) في ممارسة المراجعة (على سبيل المثال، أثناء أوقات التراجع الاقتصادي).

١-٢-٤ *أن يشدد المكتب على أهمية تزويد الشركاء والموظفين بفرص للتطوير المهني المستمر وإمكانية الحصول على دعم فني عالي الجودة*

٢٦. تتطلب المراجعة معرفة بعدد كبير من المجالات الفنية من بينها معايير التقرير المالي والمراجعة والآداب المهنية وأنظمة ولوائح الشركات والضرائب. ومن الأهمية بمكان أن يكون لدى مكاتب المراجعة ترتيبات دعم فني لمساعدة الشركاء والموظفين على مواكبة التطورات في هذه المجالات وتقديم الدعم في المجالات المعقدة.

٢٧. يمكن أيضاً تعزيز جودة المراجعة في حالة تطوير بنية تحتية معلوماتية تمكّن المكتب من دعم أحكام المراجعة (على سبيل المثال، عن طريق جمع قواعد البيانات المرتبطة بالأعمال والقطاعات) وتتبُّع قضايا الاستقلال ومعالجتها كما ينبغي والتخطيط لتناوب الشركاء في ارتباطات المراجعة وإدارة هذا التناوب بفاعلية.

٢٨. يمكن أن يتباين حجم مكاتب المراجعة والدعم الفني المتاح فيها تبايناً ملحوظاً. ففي مكاتب المراجعة الأصغر التي يقل فيها عدد الموظفين ويكون لقاعدة عملائها عمليات قليلة التعقيد نسبياً، يمكن وضع سياسات وإجراءات بسيطة نسبياً لرقابة الجودة. لكن هذه المكاتب قد تواجه تحديات فيما يتعلق بجانب التشاور وقد توظف مستشارين خارجيين لتوفير الخبرة الفنية أو تعتمد على خدمات الدعم الفني المقدمة من هيئات المحاسبة المهنية المحلية.

١-٢-٥ *أن يشجع المكتب ثقافة التشاور حول القضايا الصعبة*

٢٩. تُعد ثقافة التشاور ذات أهمية لجميع مكاتب المراجعة، بما في ذلك للمراجعين والمحاسبين الأفراد. وتتطلب المراجعة غالباً اتخاذ قرارات وأحكام صعبة. ويقوم الموظفون بمناقشة هذه القضايا داخل فريق الارتباط ومع الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة. ويناقش الشركاء المسؤولون عن ارتباطات المراجعة القرارات والأحكام الصعبة مع الشركاء الآخرين أو مع اختصاصيين فنيين ويولون عناية بالغة للمشورة المقدمة. وحتى تعمل هذه الآلية بفاعلية فمن المهم أن تكون هناك ثقافة للتشاور وأن يكون لدى الأفراد المعنيين الوقت الكافي للتعامل كما ينبغي مع القضايا عند ظهورها.

٣٠. متى كانت الموارد الداخلية محدودة، فقد يمكن الحصول على موارد فنية خارجية من خلال هيئات المحاسبة المهنية أو العلاقات مع المكاتب الأخرى أو بالبحث عن مصادر مناسبة.

١-٢-٦ *أن توجد نُظُم صارمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بقبول العملاء واستمرار التعامل معهم*

٣١. قبل قبول ارتباط المراجعة، وتجديده سنوياً بعد ذلك، من المهم لمكاتب المراجعة أن تنظر فيما إذا كانت مؤهلة لأداء الارتباط وما إذا كانت تمتلك القدرات والموارد اللازمة للقيام بذلك. ويشمل هذا ما إذا كان المكتب قادراً على الالتزام بمتطلبات الآداب المهنية ذات الصلة.

٣٢. رغم أنه يتعين على المراجعين استخدام نزعة الشك المهني، تستلزم المراجعة أيضاً درجة من الثقة في الإدارة. وبطبيعة الحال لا يمكن الوثوق بالإدارة التي تفتقر إلى النزاهة. ولذلك، تقوم النظم الجيدة الخاصة بقبول العملاء واستمرار التعامل معهم بتقييم ما إذا كانت هناك

معلومات توحي بأن إدارة المنشأة العميلة تفتقر إلى النزاهة لدرجة يتعذر معها أداء مراجعة على قدر من الجودة. ولذا، فإن وجود نظام صارم لقبول العملاء واستمرار التعامل معهم يُعد عاملاً مهماً في مساعدة مكتب المراجعة على تجنب الارتباطات التي ترتفع فيها فرص الغش أو الأفعال غير النظامية، وبالتالي الحفاظ على سمعة قيامها بتقديم أعمال مراجعة عالية الجودة.

٣-١ القيم والآداب المهنية والمو اقف السلوكية – المستوى الوطني

٣٣. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يتم نشر متطلبات الآداب المهنية التي توضح كلاً من مبادئ الآداب المهنية الأساسية والمتطلبات الخاصة المنطبقة
- أن يكون للسلطات التنظيمية وجهات وضع المعايير الوطنية وهيئات المحاسبة المهنية دور فاعل في ضمان فهم مبادئ الآداب المهنية وتطبيق المتطلبات بشكل متسق
- أن تتبادل مكاتب المراجعة فيما بينها المعلومات ذات الصلة بقرارات قبول العملاء.

١-٣-١ *أن يتم نشر متطلبات الآداب المهنية التي توضح كلاً من مبادئ الآداب المهنية الأساسية والمتطلبات الخاصة المنطبقة*

٣٤. قد تكون متطلبات الآداب المهنية مفروضة بموجب أنظمة أو لوائح أو مأمور بها من خلال هيئات المحاسبة المهنية. ويطالب الاتحاد الدولي للمحاسبين الكيانات الأعضاء فيه باتخاذ الإجراءات اللازمة لإقرار وتطبيق ميثاق سلوك وآداب المهنة في أقاليمهم، والمساعدة في تطبيقه، بناءً على مسؤوليات الكيانات الأعضاء في البيئات الوطنية. وفي بعض الدول، يُستكمل الميثاق بمتطلبات وطنية إضافية، ويجوز لمكاتب المراجعة وهيئات المراجعة في القطاع العام أن تختار فرض متطلبات أعلى على شركائها وموظفيها.

٣٥. لا يمكن أن تتناول المتطلبات المسلكية جميع المواقف المحتملة. ولذلك، يكتسب المراجعون فهماً لكل من المتطلبات والمبادئ الأساسية التي تقوم عليها تلك المتطلبات من أجل فهم كيفية تطبيقها في الممارسة العملية. ويمكن فهم كيفية تطبيق المبادئ من خلال الاتصالات الداخلية في مكتب المراجعة، ومن خلال الإرشاد أو التدريب على رأس العمل، ومن خلال قيام الموظفين بملاحظة أداء الموظفين الأكثر خبرة في الواقع العملي.

٣٦. يفرض ميثاق سلوك وآداب المهنة المبادئ الأساسية الآتية فيما يتعلق بآداب المهنة، ويطالب المراجعين بالالتزام بها:[١٦]

- النزاهة – التحلي بالاستقامة والأمانة في جميع العلاقات المهنية والعملية. وتنطوي النزاهة أيضاً على التعامل العادل والصدق.[١٧]
- الموضوعية - عدم السماح بغلبة التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير الذي لا مسوّغ له من جانب الآخرين على الأحكام المهنية أو العملية.
- الكفاءة المهنية والعناية الواجبة - التحلي بالمعرفة والمهارة المهنية بالمستوى اللازم لضمان حصول العميل أو صاحب العمل على خدمات مهنية وافية بناءً على التطورات الجارية في الممارسة والتشريعات والأساليب والعمل بجد وطبقاً للمعايير الفنية والمهنية المنطبقة.
- السرية - مراعاة سرية المعلومات التي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية والعملية، وبالتالي عدم الإفصاح عن أي معلومات لأطراف ثالثة دون الحصول على موافقة مناسبة وخاصة بذلك، ما لم يكن هناك حق أو واجب نظامي أو مهني يقضي بالإفصاح، وعدم استخدام المعلومات من أجل المنفعة الشخصية للمحاسب المهني أو أطراف ثالثة.
- السلوك المهني - الالتزام بالأنظمة واللوائح ذات الصلة وتجنب أي فعل يسيء إلى المهنة.

٣٧. وإضافة إلى ذلك، يحتوي ميثاق سلوك وآداب المهنة على متطلبات إضافية لاستقلال المراجعين ويوضح النهج الذي ينبغي على المراجعين اتباعه، بما في ذلك:

- تحديد التهديدات التي تمس الاستقلال؛
- تقويم أهمية التهديدات المحددة؛
- اتخاذ الضمانات، عند اللزوم، للقضاء على التهديدات أو الحد منها إلى مستوى يمكن قبوله.

---

[١٦] ميثاق سلوك وآداب المهنة، الفقرة ٥/١٠٠

[١٧] ميثاق سلوك وآداب المهنة، الفقرة ١/١١٠

٣٨. ينص ميثاق سلوك وآداب المهنة على أنه متى ارتأى المراجعون أنه لا تتوفر، أو لا يمكن تطبيق، ضمانات مناسبة للقضاء على التهديدات أو الحد منها إلى مستوى يمكن قبوله، فيجب على المحاسب المهني التخلص من الظرف أو العلاقة المنشئة للتهديدات أو رفض أو إنهاء ارتباط المراجعة.[١٨] وفي بعض الحالات، يقر الميثاق بأن التهديد القائم قد يكون كبيراً لدرجة يتعذر معها لأي ضمانات أن تحد من التهديد إلى مستوى يمكن قبوله؛ وبناءً عليه يُحظر على المراجع القيام بالمراجعة.

١-٣-٢ *أن يكون للسلطات التنظيمية وجهات وضع المعايير الوطنية وهيئات المحاسبة المهنية دور فاعل في ضمان فهم مبادئ الآداب المهنية وتطبيق المتطلبات بشكل متسق*

٣٩. يتم تيسير التطبيق المتسق لمتطلبات الآداب المهنية والمبادئ التي تقوم عليها عن طريق أنشطة التوجيه والتدريب والدعم التي تقدمها السلطات التنظيمية وجهات وضع المعايير الوطنية وهيئات المحاسبة المهنية وغيرها. ويمكن أن يشمل هذا إصدار مواد توجيهية مثل إجابات على الأسئلة المتكررة وأيضاً تنظيم عروض تقديمية وورش عمل.

١-٣-٣ *أن تتبادل مكاتب المراجعة فيما بينها المعلومات ذات الصلة بقرارات قبول العملاء*

٤٠. يتخذ كل مكتب من مكاتب المراجعة قرارات بشأن قبول عملاء خدمات المراجعة الجدد أو استمرار العمل مع العملاء الحاليين منهم. وقد تختار المكاتب عدم الاستمرار مع عميل من عملاء خدمات المراجعة إذا كانت لديها مخاوف بشأن ممارسات التقرير المالي أو نزاهة الإدارة. وفي مثل هذه الظروف، يكون من المهم لمكاتب المراجعة الأخرى التي يتم دعوتها لتقديم عروض بشأن توفير خدمات المراجعة أن تكون على دراية بهذه المعلومات.

١-٤ المعرفة والمهارات والخبرات والوقت – مستوى الارتباطات

٤١. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يكون لدى الشركاء والموظفين الكفاءات الضرورية.
- أن يفهم الشركاء والموظفون عمل المنشأة.
- أن يصدر الشركاء والموظفون أحكاماً معقولة.
- أن يكون الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة مشاركاً بفاعلية في تقييم المخاطر والتخطيط والإشراف ومراجعة الأعمال المنفذة.
- أن يكون لدى الموظفين الذين يؤدون أعمال المراجعة التفصيلية "في موقع العميل" الخبرة الكافية، وأن يخضع عملهم للتوجيه والإشراف والفحص المناسب، وأن يتوفر عدد معقول من الموظفين المستمرين من أعمال المراجعة السابقة.
- أن يحصل الشركاء والموظفون على ما يكفي من الوقت لإجراء المراجعة بطريقة فعّالة.
- أن يكون الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة والأعضاء الآخرين من ذوي الخبرة في فريق الارتباط قادرين على الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة.

١-٤-١ *أن يكون لدى الشركاء والموظفين الكفاءات الضرورية*

٤٢. في حين أنه ليس من المتوقع أن يكون جميع أعضاء الفريق على نفس المستوى من المعرفة والخبرة، فمن مسؤوليات الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة أن يتأكد من امتلاك الفريق مجتمعاً للكفاءات المناسبة، وأن الاختصاصيين أو الخبراء الخارجيين يتم إشراكهم حسب الحاجة للوفاء باحتياجات ظروف الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد تكون هناك حاجة لخبرة فيما يتعلق بأمور مثل:

- تقويم الأدوات المالية المعقدة والأراضي والمباني والأصول غير الملموسة والأصول المستحوذ عليها والالتزامات المتحملة في تجميعات الأعمال والأصول التي ربما تكون قد هبطت قيمتها.
- الحساب الاكتواري للالتزامات المرتبطة بعقود التأمين أو خطط منافع الموظفين.
- تقدير احتياطيات النفط والغاز.
- تقويم الالتزامات البيئية وتكاليف تنظيف المواقع.

[١٨] ميثاق سلوك وآداب المهنة، الفقرة ٧/٢٩٠. غير أن هيئات المراجعة للقطاع العام لا تستطيع عادةً الاستقالة من ارتباطات المراجعة.

- تفسير العقود والأنظمة واللوائح.
- تحليل القضايا المعقدة أو غير المعتادة المرتبطة بالالتزام الضريبي.
- نُظُم معلومات المنشأة، ولاسيّما إذا كانت المنشأة تُعد قائمة على تقنية المعلومات.

٤٣. يمكن الحصول على الخبرات إما من داخل مكتب المراجعة أو من مصادر خارجية. وفي حالة إشراك اختصاصيين أو خبراء، فمن المهم أن يخضع عملهم، شأنهم شأن الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط، لقدر مناسب من التوجيه والإشراف والفحص.

٤٤. يبدأ التطوير المناسب للمعرفة والمهارات المهنية بالتطوير المهني الأولي للمحاسبين المهنيين الطموحين.[١٩] ثم يزداد تخصص المحاسب المهني لأداء عمل المراجع من خلال استمرار التطوير المهني واكتساب خبرات إضافية في أعمال المراجعة. ويُعد التطوير المهني المستمر للكفاءات المهنية والتعلم الدائم مدى الحياة عاملاً بالغ الأهمية إذا ما أراد المراجعون تلبية توقعات عملائهم والجمهور.[٢٠]

١-٤-٢ *أن يفهم الشركاء والموظفون عمل المنشأة.*

٤٥. يُعد حسن فهم المنشأة وعملها والقطاع التي تعمل فيه عاملاً أساسياً في قدرة المراجع على تقييم مخاطر وجود تحريف جوهري في القوائم المالية من أجل تركيز إجراءات المراجعة على نحو ملائم وتقويم النتائج التي يتم التوصل إليها من خلال هذه الإجراءات. وهذا ضروري أيضاً لممارسة نزعة الشك المهني والقدرة على إصدار أحكام مراجعة مناسبة.

٤٦. يمكن أن تكون معرفة المراجع بالقطاعات، بما في ذلك فهم اللوائح والقضايا المحاسبية ذات الصلة، ذات أهمية خاصة للعملاء في قطاعات مثل قطاع الخدمات المالية على سبيل المثال. غير أنه من المهم ألا تكون مجالات المعرفة ضيقة لدرجة تمنع المراجع من رؤية القضايا الأوسع نطاقاً. ويمكن أن يكتسب المراجعون معرفة عامة بالأعمال من القيام بأعمال لا تتعلق بالمراجعة ومن التعرض لمختلف العملاء في قطاعات مختلفة. ويسمح لهم هذا بأن يبقوا على مسافة فاصلة بينهم وبين خصائص الأعمال الخاصة بمنشأة معينة والتفكير ملياً في معرفتهم الأوسع نطاقاً بقضايا الأعمال والمخاطر ونظم الرقابة.

٤٧. غالباً ما تتم أعمال مراجعة المنشآت الأصغر في موقع عمل المنشأة بواسطة عاملين خبراء شاركوا في أعمال ترتبط بالمنشأة لعدد من الأعوام. ورغم أن هؤلاء العاملين عادةً ما يتمتعون بمعرفة جيدة بعمل المنشأة، فقد تكون هناك تهديدات لموضوعيتهم ونزعة الشك المهني التي يمارسونها.

١-٤-٣ *أن يصدر الشركاء والموظفون أحكاماً معقولة*

٤٨. يستخدم المراجعون خبراتهم وقيم النزاهة والموضوعية ونزعة الشك المهني لإصدار أحكام مهنية معقولة تدعمها الحقائق وظروف الارتباط.

٤٩. قد يستلزم إصدار أحكام معقولة قيام الشركاء والموظفين بما يلي:

- تحديد القضايا؛
- استغلال المعرفة بالأعمال والمحاسبة المالية والتقرير المالي وتقنية المعلومات؛
- البحث في الموضوع ودراسة مختلف وجهات النظر؛
- تقويم البدائل في ضوء الحقائق والظروف؛
- النظر فيما إذا كانت قد اتُبعت آلية مناسبة في التوصل إلى الاستنتاجات وما إذا كان يوجد ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم هذه الاستنتاجات؛
- التشاور، عند الحاجة؛
- توثيق الاستنتاجات وأسبابها المنطقية.

---

[١٩] مجالات الكفاءات ونتائج التعلم للمحاسب المهني الطموح واردة في المعيار الدولي للتعليم ٢ *"التطوير المهني الأولي - الكفاءات الفنية"*؛ والمعيار الدولي للتعليم ٣ *"التطوير المهني الأولي - المهارات المهنية"*؛ والمعيار الدولي للتعليم ٤ *"التطوير المهني الأولي – القيم والآداب المهنية والمواقف السلوكية"*؛ فيما ترد مجالات الكفاءات ونتائج التعلم للشريك المسؤول عن الارتباط في المعيار الدولي للتعليم ٨ *"التطوير المهني للشركاء المسؤولين عن ارتباطات مراجعة القوائم المالية"*.

[٢٠] يعمل مجلس المعايير الدولية لتعليم المحاسبة على تنقيح المعيار الدولي للتعليم ٨. ومن المرجح أن يتم النص على حاجة المراجع إلى تحسين كفاءاته باستمرار عن طريق القيام أولاً بتحديد نتائج التعلم ثم المطالبة بالتطوير المهني المستمر في مجالات الكفاءات المطلوبة للشركاء المسؤولين عن ارتباطات مراجعة القوائم المالية.

١-٤-٤ *أن يكون الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة مشاركًا بفاعلية في تقييم المخاطر والتخطيط والإشراف ومراجعة الأعمال المنفذة*

٥٠. نظراً لأن الشركاء المسؤولين عن الارتباطات يكونون مسؤولين عن أعمال المراجعة التي يضطلعون بها، فمن المهم أن يشاركوا بشكل مباشر في التخطيط للمراجعة وتقويم الأدلة التي يتم الحصول عليها وفي التوصل إلى الاستنتاجات النهائية.

٥١. في حين أن الكثير من أعمال المراجعة التفصيلية قد يتم إسنادها إلى موظفين أقل خبرة، فإن تواجد الشركاء المسؤولين عن ارتباطات المراجعة يتيح لهم تقديم إسهامات في الوقت المناسب خلال التقدم في المراجعة.

٥٢. يعتقد البعض أنه ينبغي أن يُطلب من جميع المنشآت الإفصاح عن اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع، لأن ذلك من شأنه أن يمنح الشريك المسؤول عن الارتباط شعوراً أكبر بالمساءلة الشخصية، ونظراً لأن هذا الشخص هو الذي يتحمل المسؤولية النهائية عن إجراء المراجعة. ويُعد هذا الإفصاح مطلوباً بالفعل في العديد من الأقاليم، عادةً عن طريق المطالبة بمهر التقرير بالتوقيع الشخصي. ويعتقد آخرون أن مثل هذا المتطلب لن يؤثر بأي حال على شعور الشريك المسؤول عن الارتباط بالمساءلة. فمن بين الصعوبات المحتملة لمثل هذا المتطلب تصور الحد من مسؤولية المكتب واحتمالية زيادة المسؤولية القانونية للشريك المسؤول عن الارتباط في أقاليم معينة.

١-٤-٥ *أن يكون لدى الموظفين الذين يؤدون أعمال المراجعة التفصيلية "في موقع العميل" الخبرة الكافية، وأن يخضع عملهم للتوجيه والإشراف والفحص المناسب، وأن يتوفر عدد معقول من الموظفين المستمرين من أعمال المراجعة السابقة*

٥٣. يكون للعديد من مكاتب المراجعة، ولاسيّما مكاتب المراجعة الأكبر حجماً، هيكل تنظيمي تراتبي -يوصف غالباً بأنه "هيكل هرمي"- وتعكس بنية العديد من فرق الارتباطات هذا الهيكل التنظيمي. ونتيجة لذلك، يُرجح أن يقوم بمعظم أعمال المراجعة التفصيلية "في موقع العميل" موظفون أقل خبرة نسبياً؛ وفي الواقع قد يكون العديد منهم لا يزال في طور الحصول على مؤهل محاسبي. لكن في العموم يلزم أن يتحلى الموظفون بالخبرة لإصدار الأحكام المهنية المعقولة.

٥٤. وعلاوة على ذلك، فإن استمرار نفس الموظفين في عمل من أعمال المراجعة، عاماً بعد آخر، يُرجح أن يساعدهم في فهم أعمال المنشأة ونُظُمها وغالباً ما يُنظر إلى ذلك بشكل إيجابي من جانب الإدارة والمكلفين بالحوكمة. ويعتقد البعض أنه من المرجح أن يؤدي ذلك إلى فاعلية إجراءات الاستجابة لمخاطر وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، وأيضاً إلى كفاءة المراجعة. لكن طول المشاركة قد يؤدي إلى غياب نزعة الشك المهني وقد يخلق مخاطر تمس استقلال المراجع.

٥٥. يتعين على هيئات المراجعة للقطاع العام في العديد من الدول أن تحافظ على المبالغ التي قد تنفقها على موظفيها ضمن حدود معينة. وقد توجد أيضاً لوائح تؤثر على تعيين الموظفين الجدد والرواتب التي قد تُدفع لهم. وقد يعني هذا أنه يصعب على بعض جهات المراجعة تعيين ما يكفي من الموظفين أصحاب المؤهلات العالية والحفاظ عليهم لتحقيق جودة المراجعة بشكل مستمر.

١-٤-٦ *أن يحصل الشركاء والموظفون على ما يكفي من الوقت لإجراء المراجعة بطريقة فعّالة*

٥٦. يكون للشركاء والموظفين غالباً مسؤوليات أخرى خلاف مراجعة منشأة بعينها، وقد يكون من اللازم إجراء أعمال المراجعة وفقاً لجداول زمنية ضيقة. ويُعد التخطيط مهماً، سواءً على مستوى كل عمل من أعمال المراجعة أو على مستوى مكتب المراجعة، لضمان توفر الموارد الكافية لجمع ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة وللتفاعل بشكل مناسب مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة.

٥٧. عادةً ما تكون مكاتب المراجعة منشآت هادفة للربح وتتأثر ربحية مكتب المراجعة بالعلاقة بين أتعاب المراجعة المفروضة والتكلفة التي ينطوي عليها جمع ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وعادةً ما يكون الشركاء المسؤولون عن ارتباطات المراجعة مساءلين داخل مكاتبهم عن العائد المالي على أعمال المراجعة التي يؤدونها، وفي حالة قيام الإدارة بتقييد أتعاب المراجعة، فقد يفرض ذلك ضغوطاً على فريق الارتباط تدفعه إلى تغيير طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها أو الحد من عمليات الاختبار. وقد يهدد هذا بدوره جودة المراجعة.[٢١]

[٢١] توضح عادةً متطلبات الآداب المهنية (على سبيل المثال، الفقرة ٢/٢٤٠ من ميثاق سلوك وآداب المهنة) هذا التهديد وتقضي بضرورة تقويمه واتخاذ الضمانات، متى كان ذلك مناسباً.

١-٤-٧ *أن يكون الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة والأعضاء الآخرين من ذوي الخبرة في فريق الارتباط قادرين على الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة*

٥٨. من المهم أن يكون الاتصال بالشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة متاحاً لكبار أعضاء الإدارة والمكلفين بالحوكمة. ويتيح الاتصال المنتظم للشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة الاطلاع بشكل جيد على التطورات في أعمال المنشأة ويلفت نظره أيضاً إلى القضايا المرتبطة بالمراجعة في الوقت المناسب.

١-٥ المعرفة والمهارات والخبرات والوقت – مستوى المكاتب

٥٩. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يحصل الشركاء والموظفون على الوقت الكافي للتعامل مع القضايا الصعبة عند ظهورها.
- أن تكون فرق الارتباطات ذات هيكل مناسب.
- أن يقوم الشركاء والموظفون الأعلى درجة بتزويد الموظفين الأقل خبرة بتقييمات لأدائهم في الوقت المناسب وما هو ملائم من إرشاد أو تدريب "على رأس العمل".
- أن يُقدم للشركاء المسؤولين عن المراجعة والموظفين تدريبٌ كافٍ على المراجعة والمحاسبة وأيضاً على القضايا المتخصصة في كل قطاع، متى كان ذلك مناسباً.

١-٥-١ *أن يحصل الشركاء والموظفون على الوقت الكافي للتعامل مع القضايا الصعبة عند ظهورها*

٦٠. يعمل الشركاء وكبار الموظفين عادةً على عدد من أعمال المراجعة التي تتشابه غالباً في جداولها الزمنية المتعلقة بإعداد التقارير. ويمكن أن يؤدي هذا إلى خلق فترات يتركز فيها النشاط. ويقوم الشركاء وكبار الموظفين أيضاً في الغالب بتقديم خدمات أخرى خلاف المراجعة للعملاء أو يتولون تنفيذ أنشطة أخرى داخل مكتب المراجعة. ومن المهم أن تستشرف المكاتب قدر استطاعتها حالات التضارب المحتمل في المواعيد الزمنية وأن تدير هذا التضارب عند توزيع المسؤوليات. وترصد إدارة المكتب بشكل استباقي مستويات العمل من أجل الحد من خطر تحميل عبء غير مقبول على أحد الشركاء أو الموظفين.

١-٥-٢ *أن تكون فرق الارتباطات ذات هيكل مناسب*

٦١. تؤخذ المخاطر في الاعتبار عند توزيع الموارد البشرية. إذ ثمة خطر يتمثل في تخصيص الشركاء والموظفين الأكثر كفاءة لعملاء المكتب الأعلى منزلة مما يترتب عليه تعذر قيامهم بمراجعة العملاء الآخرين الذين قد تزيد لديهم مخاطر وجود تحريف جوهري في القوائم المالية.

٦٢. يساعد التوزيع المناسب للموارد على امتلاك فرق الارتباطات لما يلزم من الخبرة والوقت لتنفيذ كل عمل من أعمال المراجعة. ويستلزم هذا تخصيص الشركاء وكبار الموظفين الذين يحظون بكل من المعرفة بالقطاع الذي يعمل فيه العميل وإطار التقرير المالي المنطبق الخاص به، وما يكفي من الوقت حتى يكونوا قادرين على أداء أعمال مراجعة عالية الجودة.

٦٣. ويستلزم توزيع الموارد قيام المكتب بجمع معلومات عن:

- المعرفة والمهارات والخبرات؛
- الالتزامات الزمنية المقدرة؛
- فترات تقديم الخدمة – لتيسير الالتزام بمتطلبات الآداب المهنية المرتبطة على سبيل المثال بتناوب الشركاء المسؤولين عن المراجعة.

٦٤. لا تكون مراجعة المنشآت الأصغر واجبة في بعض الدول. وقد يعني هذا أنه يصعب في مثل هذه الدول على مكاتب المراجعة الصغيرة والمتوسطة التي تحظى بعدد صغير فقط من عملاء المراجعة الحفاظ على الشركاء والموظفين الذين يتمتعون بالمعرفة والخبرة المتعلقة بمراجعة هذه المنشآت.

١-٥-٣ *أن يقوم الشركاء والموظفون الأعلى درجة بتزويد الموظفين الأقل خبرة بتقييمات لأدائهم في الوقت المناسب وما هو ملائم من إرشاد أو تدريب "على رأس العمل"*

٦٥. تُعد آلية تقييم الأداء في مكاتب المراجعة أحد الجوانب المهمة في تطوير قدرات الأفراد. وبالرغم من صعوبة قياس جودة المراجعة، فمن المرجح أن تتحسن هذه الجودة إذا تم تناولها بشكل خاص في تقييمات أداء كل من الشركاء والموظفين. ويمكن استخدام ذلك لتعزيز ممارسة الاجتهاد الجيد في أعمال المراجعة، بما في ذلك التشاور بشأن القضايا الصعبة.

٦٦. قد يكون من المفيد التمييز بين تزويد الموظفين بتقييمات دورية لأدائهم وتقديم الإرشاد والتدريب على رأس العمل. ففيما يمكن استخدام تقييمات الأداء للمساعدة في تحديد مهارة أو كفاءة مهمة تحتاج إلى التحسين، يمكن استخدام الإرشاد أو التدريب على رأس العمل لمساعدة الفرد في تطوير تلك المهارة أو الكفاءة. ومن المرجح أن يكون للإرشاد والتدريب على رأس العمل أهمية خاصة فيما يتعلق بتطوير السمات الشخصية الرئيسية مثل النزاهة والموضوعية والدقة ونزعة الشك المهني والمثابرة إضافة إلى مساعدة الموظفين الأقل خبرة في التعامل مع مجالات المراجعة غير المألوفة.

٦٧. يتطلب امتلاك القدرة على الإرشاد بفاعلية مهارات ومعرفة وخبرات إضافية ويوجد عدد محدود من الأفراد داخل مكاتب المراجعة يتمتعون بالكفاءات المناسبة. وقد يكون هؤلاء الأفراد مطالبين بالوفاء باحتياجات أخرى في أوقات عملهم. ومن المهم للمكاتب أن تحفّز موظفيها الأكثر خبرة على تخصيص الوقت اللازم للاضطلاع بهذا الدور المهم في تنمية قدرات الموظفين بفاعلية، والقيام ضمن آلية تقييم الأداء بتقويم الموظفين مقارنة بما إذا كان ذلك قد تحقق.

١-٥-٤ *أن يُقدم للشركاء المسؤولين عن المراجعة والموظفين تدريبٌ كافٍ على المراجعة والمحاسبة وأيضاً على القضايا المتخصصة في كل قطاع، متى كان ذلك مناسباً*

٦٨. تسعى المهنة جاهدة لتزويد المراجعين بالكفاءات الضرورية من خلال التطوير المهني الأولي، الذي يضم التدريب على المهارات والقيم الفنية والمهنية والآداب المهنية والمواقف السلوكية ومتطلبات الخبرة العملية والتطوير المهني المستمر.

٦٩. تقدم المكاتب بصفة عامة التدريب في الجوانب الفنية للمراجعة وفي المتطلبات الخاصة بمنهجيات المراجعة. وتوفر المكاتب أيضاً الخبرة العملية الأساسية عن طريق إشراك المتدربين في فرق الارتباطات التي تقوم بتنفيذ أعمال المراجعة.[٢٢] ويُعد دمج عملية تعلم الجوانب الفنية للمراجعة مع اكتساب الخبرة العملية أمراً مهماً لأن التدريب الرسمي ليس سوى جزء من الآلية التي يطور بها المراجعون مهاراتهم وخبراتهم.

٧٠. تشترط هيئات المحاسبة المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين الوفاء بمتطلبات تتعلق بالتطوير المهني المستمر وتهدف برامج التطوير المتبعة من جانب المكاتب إلى بناء كفاءة المشتغلين بمهنة المراجعة. وتغطي هذه البرامج في الغالب مجموعة واسعة من المجالات المرتبطة بعمل المكتب ككل، مثل إدارة المشاريع وتقنية المعلومات ومهارات التواصل. ومن المهم أن تخصص المكاتب ما يكفي من الوقت والموارد والاهتمام للتدريب على الأمور المتعلقة بالمراجعة والمحاسبة، بما في ذلك متى كان ذلك مناسباً القضايا المتخصصة في كل قطاع، من أجل توفير المهارات الفنية اللازمة لدعم جودة المراجعة

٦-١ المعرفة والمهارات والخبرات والوقت – المستوى الوطني

٧١. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن توجد ترتيبات صارمة لترخيص مكاتب المراجعة/المراجعين الأفراد.
- أن تكون المتطلبات التعليمية محددة بوضوح وأن تتوفر موارد كافية للتدريب وأن يكون التدريب فعالاً.
- أن توجد ترتيبات لإطلاع المراجعين على القضايا الراهنة وتدريبهم على المتطلبات الجديدة الخاصة بالمحاسبة أو المراجعة أو الأمور التنظيمية.
- أن تكون مهنة المراجعة في وضع جيد يؤهلها لجذب الأفراد الذين يمتلكون المؤهلات المناسبة والحفاظ عليهم.

[٢٢] يحدد المعيار الدولي للتعليم ٨، في الفقرتين ٥٤ و٥٩، متطلبات الخبرة العملية للمشتغلين بمهنة المراجعة.

١-٦-١ *أن توجد ترتيبات صارمة لترخيص مكاتب المراجعة/المراجعين الأفراد*

٧٢. تُعد المراجعة نشاطاً يهدف إلى خدمة المصلحة العامة ويلزم أن يقوم به أفراد على قدرٍ مناسبٍ من التأهيل يعملون في بيئة ملائمة. وتحقيقاً لذلك، تكون هناك عادةً ترتيبات وطنية لترخيص مكاتب المراجعة أو المراجعين الأفراد لتأدية أعمال المراجعة. وغالباً ما تحتفظ إحدى السلطات المختصة بسجل للمكاتب المعتمدة والأفراد المعتمدين. وتكون لهذه السلطات غالباً صلاحية إلغاء الرخصة في ظروف محددة.

٢-٦-١ *أن تكون المتطلبات التعليمية محددة بوضوح وأن تتوفر موارد كافية للتدريب وأن يكون التدريب فعالاً*

٧٣. تنطوي ضوابط الحصول على الرخصة عادةً على متطلبات تعليمية لكل من التطوير المهني الأولي والتطوير المهني المستمر. وسيكون من السهل تحقيق جودة المراجعة إذا ما وُضعت المتطلبات التعليمية بوضوح واستُخدمت موارد كافية لضمان فاعلية التدريب.

٧٤. وتُبرز المهارات المهنية الموضحة في المعايير الدولية للتعليم الكفاءات اللازمة لدعم جودة المراجعة. ويتم تطوير الكفاءات عن طريق مزيج من التدريب النظري والخبرة العملية والإرشاد داخل مكاتب المراجعة. وتستهدف المعايير الدولية للتعليم الكيانات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين (التي قد تكون مسؤولة عن التدريب النظري)، لكنها لا تنطبق بشكل مباشر على مكاتب المراجعة (التي تقدم الخبرة العملية والإرشاد). وقد تُعزز جودة المراجعة إذا ما استخدمت كل من مؤسسات التدريب ومكاتب المراجعة نفس إطار الكفاءات.

٣-٦-١ *أن توجد ترتيبات لإطلاع المراجعين على القضايا الراهنة وتدريبهم على المتطلبات الجديدة الخاصة بالمحاسبة أو المراجعة أو الأمور التنظيمية*

٧٥. إضافة إلى التدريب المتعلق بالتطوير المهني الأولي للمراجع، يُعد وضع ترتيبات مناسبة داخل الدولة للتطوير المهني المستمر عاملاً مهماً في المساهمة في تحقيق جودة المراجعة. ويلزم توفير التطوير المهني المستمر حتى يستمر المزيد من المراجعين المتمرسين في تطوير مهاراتهم ومعرفتهم المتعلقة بالمراجعة، وحتى يظلوا على اطلاع دائم بالتغييرات الطارئة على متطلبات المحاسبة والمتطلبات التنظيمية.

٧٦. ويكون للتطوير المهني المستمر أهمية خاصة عندما تطرأ تغييرات كبيرة على المتطلبات المتعلقة بالتقرير المالي والمراجعة. ويوفر هذا فرصة لإحاطة المراجعين علماً بالمتطلبات الفنية الجديدة، وشرح الأهداف من تلك التغييرات، والمساعدة في خلق الفهم اللازم لتطبيق المتطلبات الجديدة بطريقة فعالة من حيث التكلفة.

٤-٦-١ *أن تكون مهنة المراجعة في وضع جيد يؤهلها لجذب الأفراد الذين يمتلكون المؤهلات المناسبة والحفاظ عليهم*

٧٧. تُعد كفاءات الشركاء المسؤولين عن المراجعة والموظفين عاملاً بالغ الأهمية تستند إليه جودة المراجعة. وبالرغم من أهمية التدريب، فإن بعض المؤهلات المطلوبة تكون بدرجة ما من المؤهلات الفطرية للأفراد. ولذا، فمن المهم جذب الأفراد الذين يتمتعون بالمؤهلات المناسبة إلى كل وظيفة في مهنة المراجعة.

٧٨. من المرجح أن يكون هناك عدد من العوامل التي تؤثر على الأفراد الذين يتم جذبهم إلى كل وظيفة في مهنة المراجعة، ومن بين هذه العوامل ما يلي:

- منزلة المراجعة كمهنة في البيئة الوطنية؛
- التصورات المتعلقة بالفرص الوظيفية والحوافز التي توفرها الأجور؛
- طبيعة العمل، بما في ذلك دوره فيما يتعلق بالمصلحة العامة؛
- جودة التدريب المقدم.

٧٩. من المرجح أن تؤثر نفس العوامل على قرارات الأفراد بالاستمرار في مهنة المراجعة، وقضاء مسيرة مهنية ممتدة في مجال المراجعة. وفي بعض الدول، يميل عدد كبير من المحاسبين إلى ترك مكاتب المراجعة والالتحاق بقطاع الأعمال. وبالرغم من أن ذلك قد يكون له أثر مفيد على التقرير المالي، فإنه قد يحد من عدد الموظفين المتمرّسين في مكاتب المراجعة وبالتالي قد يعرض جودة المراجعة للخطر.

٨٠. يمكن أيضاً أن يكون لمنزلة مهنة المراجعة في البيئة الوطنية أثر على الاحترام الذي يحظى به المراجعون وبالتالي على فاعلية وظيفة المراجعة. وفي البيئات التي لا تحظى فيها مهنة المراجعة بالاحترام أو لا تحصل فيها على سلطة مناسبة، يكون المراجعون في وضع أضعف مقارنة بالإدارة. وفي مثل هذه الظروف، تقل احتمالية تحقيق المراجعين مع الإدارة في الأمور المهمة أو احتمالية قيامهم باتخاذ مواقف حازمة في القضايا المهمة المتعلقة بالمراجعة. وعلى النقيض، إذا كانت المهنة تحظى بتقدير كبير أو إذا كانت تتمتع بسلطة مناسبة من خلال الأساليب الملائمة، سيكون من الأسهل على المراجعين ممارسة نزعة الشك المهني وتنفيذ أعمال مراجعة صارمة.

عوامل الآلية

١-٧ آلية المراجعة وإجراءات رقابة الجودة – مستوى الارتباطات

٨١. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يلتزم فريق الارتباط بمعايير المراجعة والأنظمة واللوائح ذات الصلة وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمكتب المراجعة.
- أن يستخدم فريق الارتباط تقنية المعلومات بشكل مناسب.
- أن يكون هناك تفاعل فعّال مع الأشخاص الآخرين المشاركين في المراجعة.
- أن توجد ترتيبات مناسبة مع الإدارة من أجل تنفيذ آلية مراجعة تمتاز بالفاعلية والكفاءة.

١-٧-١ *أن يلتزم فريق الارتباط بمعايير المراجعة والأنظمة واللوائح ذات الصلة وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمكتب المراجعة*

٨٢. تؤدي معايير المراجعة دوراً أساسياً في تعزيز جودة المراجعة وثقة المستخدمين في المراجعة. وتهدف معايير المراجعة إلى دعم المراجع في الحصول على تأكيد معقول وتشترط عليه ممارسة الاجتهاد المهني والحفاظ على نزعة الشك المهني طوال عملية التخطيط للمراجعة وتنفيذها والقيام بأمور أخرى من بينها:

- تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، بناءً على فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية الخاصة بها؛
- الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حول ما إذا كانت توجد تحريفات جوهرية، وذلك من خلال تصميم استجابات مناسبة، وتطبيقها، لمواجهة تلك المخاطر؛
- تكوين رأي حول القوائم المالية بناءً على الاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة المتحصل عليها.

٨٣. تتطلب معايير المراجعة القيام بتوثيق يكفي لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم طبيعة الإجراءات المنفذة وتوقيتها ومداها، ونتائج تلك الإجراءات، والأمور المهمة الناشئة، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها. ويدعم هذا التوثيق أنشطة رقابة الجودة سواءً التي تتم داخل فريق الارتباط، قبل اكتمال المراجعة، أو التي يضطلع بها من يستعرضون جودة العمل المنفذ.

٨٤. تطالب الأنظمة أو اللوائح الوطنية المراجعين غالباً بالالتزام بمعايير المراجعة. ومع ذلك، فإن معايير المراجعة لا تحدد جميع جوانب آلية المراجعة، ويكون عادةً لمكاتب المراجعة منهجيات توفر المزيد من التحديد. وحتى داخل الهيكل الذي تضعه معايير المراجعة ومنهجيات المكاتب، توجد مرونة لفريق الارتباط من حيث تحديد نوع أعمال المراجعة المحددة التي يتم تنفيذها وكيفية تطبيقها في الممارسة العملية وطبيعة وتوقيت التفاعلات مع الإدارة. ويمكن أن تكون الطريقة التي يُنفذ بها العمل في الممارسة العملية عاملاً مهماً في كل من الفاعلية والكفاءة.

١-٧-٢ *أن يستخدم فريق الارتباط تقنية المعلومات بشكل مناسب*

٨٥. يوفر الاستخدام المتزايد لنظم المعلومات المحوسبة وتعقيدها فرصاً للمراجعين ليقوموا بجمع أدلة المراجعة بصورة أكثر فاعلية وأكثر كفاءة على السواء؛ على سبيل المثال من خلال استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي بما في ذلك التحقيق في صحة الملفات واستخدام بيانات الاختبار. ولهذه الأساليب ميزة تتمثل في إمكانية تحقيق تغطية أكبر للمعاملات وأدوات الرقابة. غير أن استخدام هذه الأساليب يتطلب في بعض الأحيان إشراك اختصاصيين، مما قد يستهلك الوقت، وخصوصاً في السنة الأولى التي يتم فيها استخدام هذه الأساليب.

٨٦. يكون لمنصات تقنية المعلومات داخل مكاتب المراجعة تأثير على طريقة قيام المراجعين بالمراجعة وتسجيل العمل المنفذ. ويتم توفير برمجيات المراجعة على نحو متزايد لمساعدة فرق الارتباطات في تطبيق منهجية المكتب. ورغم أن ذلك قد يؤدي إلى تحقيق الكفاءة وتحسين آليات رقابة الجودة، فإن ثمة مخاطر تواجه جودة المراجعة وترتبط باستخدام هذه البرامج، من بينها ما يلي:

- التركيز الزائد على الالتزام ببرمجيات المراجعة الخاصة بمكتب المراجعة بدلاً من التشجيع على التفكير في الخصائص الفريدة للمنشأة الجاري مراجعتها؛
- قضاء الموظفين الجدد وقتاً طويلاً للغاية في تعلم كيفية استخدام برمجيات المراجعة الخاصة بالمكتب بدلاً من استيعاب مفاهيم المراجعة.

٨٧. رغم أن وجود شركاء وموظفين متمرسين يقومون بفحص أعمال المراجعة عن بُعد قد يحد من فرص الإرشاد والتدريب على رأس العمل، فإن لذلك فوائد محتملة تتمثل فيما يلي:

- السماح بإجراء فحص أكثر فاعلية لأعمال المراجعة إذا كان أعضاء فريق الارتباط يعملون عبر العديد من المواقع أو يتواجدون في مواقع زمنية مختلفة؛
- توفير وسيلة أكثر فاعلية لإجراء فحوصات إضافية لأعمال المراجعة، بعد إجراء الفحوصات الأولية.

٨٨. يكون لتقنية المعلومات أيضاً تأثير على طريقة تواصل المراجعين، سواءً داخل فرق الارتباطات أو مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، تشهد رسائل البريد الإلكتروني وأدوات أتمتة الخدمات المهنية الأخرى تزايداً في استخدامها. ورغم أن البريد الإلكتروني يزيد من إمكانية الاتصال، وخصوصاً على المستوى الدولي، فإن رسائل البريد الإلكتروني قد تواجه قيوداً. وعلى وجه الخصوص، قد تكون فرصة الحصول على أدلة المراجعة المفيدة من تبادل رسائل البريد الإلكتروني أقل منها في حالة التفاعل الأكثر ثراءً الذي يتحقق من خلال إجراء نقاش أكثر انفتاحاً مع الإدارة. وحسب الظروف، قد يسهل أيضاً البريد الإلكتروني على الإدارة أن تقدم إجابات غير دقيقة أو غير كاملة على أسئلة المراجع أو أن تكون أقل صراحة فيما يتعلق بالمعلومات إذا توفرت لديها الدوافع للقيام بذلك.

١-٧-٣ *أن يكون هناك تفاعل فعّال مع الأشخاص الآخرين المشاركين في المراجعة*

٨٩. تحتوي معظم المنشآت الكبيرة على أقسام أو منشآت تابعة أو مشروعات مشتركة أو منشآت مستثمر فيها تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية (المكونات)، وكثيراً ما يقوم بمراجعة مكون واحد أو أكثر فرق ارتباطات وليس فريق ارتباط المجموعة. وفي حالة عدم وجود تفاعل فعّال بين فريق ارتباط المجموعة ومراجعي المكونات، فإنه يوجد خطر بأن فريق ارتباط المجموعة قد لا يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي مراجعة المجموعة. ويشكل الإعلان الواضح وفي الوقت المناسب عن متطلبات فريق ارتباط المجموعة الأساس للتواصل المتبادل الفعّال بين فريق ارتباط المجموعة ومراجع المكون.[٢٣]

٩٠. قد يكون من بين الأشخاص الآخرين المشاركين في المراجعة اختصاصيون وخبراء (على سبيل المثال، اختصاصيون في تقنية المعلومات)، وفي سياق المجموعات، مراجعو المكونات. وفي حالة وجود أشخاص آخرين مشاركين في المراجعة، فمن المهم:

- أن يعلمهم فريق الارتباط بوضوح بالعمل الذي سيتم تنفيذه؛
- أن يعلن الأشخاص الآخرون المشاركون بوضوح عن النتائج المستنبطة من العمل المنفذ؛
- أن يقرر فريق الارتباط أن العمل المنفذ يفي بالغرض منه ويستجيب على نحو مناسب للنتائج.

٩١. تحتوي العديد من المنشآت الكبيرة على وظيفة مراجعة داخلية. ومن المرجح أن يكون التفاعل الفعّال بين المراجعين الخارجيين والداخليين مهماً لكل من كفاءة المراجعة وفاعليتها. فعلى سبيل المثال، يُرجح أن يكون الأفراد في وظيفة المراجعة الداخلية قد حصلوا على نظرة متعمقة حول عمليات المنشأة ومخاطر أعمالها مما يسهم بشكل قيّم في فهم المراجع للمنشأة وتقييمات مخاطرها أو جوانب المراجعة الأخرى.

٩٢. تتوقع إدارة المجموعة عادةً من مراجع المجموعة أن ينسق بكفاءة بين الأعمال المنفذة على المكونات. ويعتقد البعض أنه قد يسهل تحقيق ذلك إذا كان القائم بأعمال مراجعة المكونات هو نفس مكتب المراجعة أو مكاتب مراجعة داخل نفس شبكة أو اتحاد مكاتب المراجعة. ولذلك، قد يكون الانتشار الجغرافي للمكتب وبالتالي قدرته على تقديم أعمال مراجعة تغطي المنشآت التابعة والمكونات الأخرى في المجموعة، أحد العوامل المهمة. ويعتقد آخرون أن وجود عدد من مكاتب المراجعة المختلفة التي تشارك في مراجعة المجموعة سيوفر فرصة لتقديم مجموعة من الآراء حول مخاطر المنشأة، واستجابات مناسبة من جانب المراجعة، ليتم النظر فيها.

١-٧-٤ *أن توجد ترتيبات مناسبة مع الإدارة من أجل تنفيذ آلية مراجعة تمتاز بالفاعلية والكفاءة*

٩٣. قد تكون الإدارة مهتمة بضمان إنجاز المراجعة بأسرع ما يمكن والحد من تعطيل سير عمل المنشأة قدر المستطاع. ويمكن تعزيز كفاءة وفاعلية آلية المراجعة من خلال:

- التخطيط الدقيق، بما في ذلك إن كان ذلك مناسباً الاتفاق مع الإدارة على المعلومات التي يحتاج إليها المراجع وجدوله الزمني؛
- المشاركة في الوقت المناسب مع الإدارة في حل القضايا التي يتم تحديدها أثناء المراجعة؛
- السعي للوفاء بما يتم الاتفاق عليه من أطر زمنية ومواعيد نهائية لإعداد التقارير؛

---

[٢٣] راجع معيار المراجعة ٦٠٠ *"اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"*، الفقرة أ٥٧.

- القيام إن أمكن بتجنب الاستفسار من الإدارة على نفس المسألة من مختلف أعضاء فريق الارتباط.

١-٨ آلية المراجعة وإجراءات رقابة الجودة – مستوى المكاتب

٩٤. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يتم تكييف منهجية عمل المراجعة تبعاً للمستجدات في المعايير المهنية ونتائج فحوصات رقابة الجودة الداخلية والتقصيات الخارجية.
- أن تشجع منهجية المراجعة كل عضو من أعضاء الفريق على التحلي بنزعة الشك المهني وممارسة الاجتهاد المهني المناسب.
- أن تقتضي منهجية العمل الإشراف والفحص الفعّالين لأعمال المراجعة.
- أن تقتضي منهجية العمل التوثيق المناسب لأعمال المراجعة.
- أن يتم تحديد إجراءات صارمة لرقابة الجودة وأن تتم متابعة جودة المراجعة وأن يترتب على ذلك اتخاذ إجراء مناسب.
- أن تُنفذ، عند الحاجة، فحوصات فعّالة لرقابة جودة الارتباطات.

١-٨-١ *أن يتم تكييف منهجية عمل المراجعة تبعاً للمستجدات في المعايير المهنية وفحوصات رقابة الجودة الداخلية والتقصيات الخارجية*

٩٥. من الأهمية بمكان ألا تظل منهجية المراجعة الخاصة بمكتب المراجعة جامدة ولكن ينبغي أن تتطور تبعاً للتغييرات الطارئة على المعايير المهنية وبيئة العمل وأن يتم تحسين هذه المنهجية وأدوات المراجعة باستمرار وفي الوقت المناسب للاستجابة لنتائج الفحوصات الداخلية والتقصيات التنظيمية.

٩٦. إظهاراً لالتزامها بالتحسين المستمر، يمكن أن تقوم مكاتب المراجعة بإجراء تحليل للأسباب الجذرية استجابة لنتائج التقصيات الداخلية والخارجية حتى تحدد أية قضايا نظامية وتستجيب تبعاً لذلك عن طريق اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحسين منهجياتها وآلياتها.

٢-٨-١ *أن تشجع منهجية المراجعة كل عضو من أعضاء الفريق على التحلي بنزعة الشك المهني وممارسة الاجتهاد المهني المناسب*

٩٧. تستخدم معظم مكاتب المراجعة منهجيات لدعم الموظفين في تنفيذ مراجعة تمتاز بالكفاءة والفاعلية ولتنفيذ آليات رقابة الجودة. وتنطوي هذه المنهجيات في بعض الأحيان على استخدام برمجيات المراجعة التي تدعم اتخاذ القرار وتُنشئ أوراق عمل إلكترونية يمكن رؤيتها عن بُعد.

٩٨. يمكن لهذه المنهجيات أن تكون أسلوباً فعالاً لتحقيق الاتساق في الالتزام بمعايير المراجعة وللتحقق مما إذا كانت جميع الخطوات الضرورية في آلية المراجعة قد تم اتخاذها. وتساعد المنهجيات أيضاً في التوثيق، وفي حالة ما إذا كان التوثيق إلكترونياً، ففي سرعة تبادل المعلومات، بما في ذلك إذا كان الاختصاصيون يعملون عن بُعد.

٩٩. غير أن ثمة خطر يتمثل في أن انطواء منهجيات المراجعة على مستوى مرتفع للغاية من الإلزام ستكون له آثار سلبية على عناصر جودة المراجعة الأخرى. وقد تنشأ المنهجيات ذات الطابع الإلزامي الشديد نتيجة التهديدات المتعلقة بالمقاضاة أو المناهج القائمة على الالتزام الزائد عن الحد في تنظيم شؤون المراجعين والتقصي عنهم. ومن بين أمثلة المخاطر التي تهدد جودة المراجعة ما يلي:

- في حالة التركيز الزائد على الالتزام بمنهجية شديدة في طابعها الإلزامي، فإن ثمة خطر يتمثل في عدم إعطاء ما يكفي من التركيز لقيام الموظفين المتمرّسين بوضع إجراءات مراجعة خاصة تتناسب مع الظروف المحيطة وبالنظر فيما إذا كان من اللازم اتخاذ إجراءات إضافية.
- قد يمنع التركيز الزائد على الآلية التي تُنفذ بها المراجعة الشركاء المسؤولين عن المراجعة والموظفين المتمرّسين من إصدار أحكام مهمة.
- قد يؤدي الحد بقدر كبير من حرية تصرف الموظفين إلى إضعاف الدافع لدى هؤلاء الأفراد وقد يتسبب في عدم استمرارهم في مسيرتهم المهنية في مجال المراجعة.
- من المحتمل أن تنشأ مسافة فاصلة بين كل من الشركاء والموظفين من جهة والشركة الخاضعة للمراجعة من جهة أخرى.

١-٨-٣ *أن تقتضي منهجية العمل الإشراف والفحص الفعّالين لأعمال المراجعة*

١٠٠. قد يقوم بتنفيذ الكثير من أعمال المراجعة التفصيلية موظفون أقل خبرة نسبياً. وفي مثل هذه الظروف، يكون من الأهمية بمكان أن يخضع عمل هؤلاء الموظفين، سواءً كان عملاً في موقع العميل أو في أي مكان آخر، بما في ذلك ممارسة إسناد العمل لموظفين من خارج البلاد، للإشراف والفحص من جانب الموظفين المتمرسين والمدراء والشركاء.

١٠١. توفر بعض المنهجيات الحديثة فرصة فحص أوراق العمل إلكترونياً وفي موقع العميل، وهو ما قد يتيح مشاركة القضايا المرتبطة بالمراجعة والنظر فيها بكفاءة، ولاسيّما عند التعامل مع دول مختلفة وعبر مناطق زمنية مختلفة. ولكن الفحص في موقع العميل قد لا يكون دائماً وسيلة فعالة لتقييم ما إذا كان الموظفون قد قاموا بالمراجعة على أكمل وجه وتحلوا بدرجة مناسبة من نزعة الشك المهني؛ ولأجل تطوير مهارات وكفاءات الموظفين الأقل خبرة.

١-٨-٤ *أن تقتضي منهجية العمل التوثيق المناسب لأعمال المراجعة*

١٠٢. لتوثيق أعمال المراجعة عدد من الأهداف، من بينها:

- دعم فريق الارتباط في التخطيط للمراجعة وتنفيذها.
- دعم أعضاء فريق الارتباط المسؤولين عن الإشراف في توجيه أعمال المراجعة والإشراف عليها.
- تمكين فريق الارتباط من تحمل المساءلة عن عمله.
- الاحتفاظ بسجل للأمور التي تستمر أهميتها لأعمال المراجعة المستقبلية.
- المساعدة في إجراء تقصيات وفحوصات لرقابة الجودة داخل المكتب، وتقصيات خارجية وفقاً للمتطلبات النظامية أو التنظيمية أو غيرها من المتطلبات المنطبقة.

١٠٣. يُرجح أن يؤدي توثيق الأسباب المنطقية لأحكام المراجعة المهمة إلى زيادة دقة تلك الأحكام وبالتالي زيادة جودتها. ومن المرجح أن تحسن آلية توثيق القضايا وكيفية حلها دقة عملية التفكير لدى المراجع وصحة الاستنتاجات التي يتوصل إليها.

١-٨-٥ *أن يتم تحديد إجراءات صارمة لرقابة الجودة وأن تتم متابعة جودة المراجعة وأن يترتب على ذلك اتخاذ إجراء مناسب*

١٠٤. يلزم تحديد إجراءات لرقابة الجودة لتزويد مكتب المراجعة بتأكيد بشأن ما يلي:

- التزام المكتب بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة،
- مناسبة التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن المراجعة في ظل الظروف المحيطة.[٢٤]

١٠٥. تشتمل إجراءات رقابة الجودة على المتابعة واتخاذ إجراءات تصحيحية عند اللزوم. وتستلزم المراجعة الالتزام بالمعايير وسياسات المكتب وإجراءاته الداخلية. وتستلزم كذلك قيام الموظفين على مختلف مستويات خبرتهم وأحياناً تحت ضغط الوقت باتخاذ قرارات وأحكام صعبة.

١٠٦. تُعد متابعة رقابة الجودة داخل مكتب المراجعة أحد الجوانب المهمة في تحديد المخاطر والفرص الناشئة وضمان الالتزام بالمعايير وحسن أداء الشركاء والموظفين.

١٠٧. تعمل بعض مكاتب المراجعة على المستوى الدولي من خلال شبكة من المكاتب. وتتشارك مكاتب الشبكة غالباً في المنهجيات وسياسات وإجراءات رقابة الجودة ومتابعتها. وتتشارك بعض الشبكات أيضاً في التوجيهات المتعلقة بالقيم والآداب المهنية والمواقف السلوكية وتكون لديها برامج لتعزيز معرفة الشركاء والموظفين وخبراتهم.

١٠٨. إضافة إلى الآليات الداخلية لمتابعة جودة المراجعة، قد تخضع أعمال المراجعة لفحص خارجي. وتقدم نتائج هذه الفحوصات (بما في ذلك التقصيات التي تنفذها السلطات المستقلة المُنظِّمة لأعمال المراجعة) ملاحظات مهمة تؤدي إلى إجراءات تسهم في تعزيز جودة المراجعة.

١٠٩. إضافة إلى معالجة أي أوجه نقص يتم تحديدها فيما يتعلق بكل عمل من أعمال المراجعة، فمن المهم أن تتخذ مكاتب المراجعة الإجراءات المناسبة لمعالجة القضايا النظامية التي تكشف عنها كل من أنشطة المتابعة الداخلية والخارجية وأن تتخذ الإجراء المناسب.

[٢٤] أصدر مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)، الذي يوضح الأنشطة التي تكون المكاتب مطالبة فيها بوضع سياسات وإجراءات وبالتالي مطالبة بتحقيق هذا الهدف.

١-٨-٦ *أن تُنفذ، عند الحاجة، فحوصات فعّالة لرقابة جودة الارتباطات*

١١٠. تتيح الفحوصات الفعّالة لرقابة جودة الارتباطات إجراء تقييم موضوعي للأحكام المهمة التي يتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي يتم التوصل إليها عند صياغة تقرير المراجع. ويُطالَب بإجراء هذه الفحوصات على أعمال مراجعة الشركات المدرجة وارتباطات المراجعة الأخرى التي يرى مكتب المراجعة أنه من المناسب إجراء فحص لها، مثل أعمال مراجعة المنشآت ذات الاهتمام العام.

١١١. حتى تمتاز فحوصات رقابة جودة الارتباطات بالفاعلية، فإنها تستلزم إجراء نقاش للأمور والاستنتاجات المهمة، وإجراء فحص لمجموعة مختارة من وثائق الارتباط، وإجراء فحص للقوائم المالية. ويتعين أن يقوم بالفحوصات أفراد يتمتعون بما يلزم من الخبرة والسلطة والوقت. وتتطلب الفحوصات الفعّالة لرقابة جودة الارتباطات حسن التواصل بين الشريك المسؤول عن الفحص والشريك المسؤول عن الارتباط حتى يمكن إجراء الفحوصات في الوقت المناسب وحتى تتيح الفحوصات لفريق الارتباط الاستجابة بشكل مناسب للنتائج.

٩-١ آلية المراجعة وإجراءات رقابة الجودة – المستوى الوطني

١١٢. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يتم إصدار معايير المراجعة وغيرها من المعايير التي توضح الأهداف الأساسية وأيضاً المتطلبات الخاصة المنطبقة.
- أن تراعي الجهات المسؤولة عن التقصيات الخارجية عن أعمال المراجعة السمات ذات الصلة الخاصة بجودة المراجعة، داخل مكاتب المراجعة وفي كل ارتباط من ارتباطات المراجعة على السواء.
- أن توجد نُظُم فعالة للتحري عن المزاعم المتعلقة بإخفاق أعمال المراجعة واتخاذ الإجراءات التأديبية، عند الاقتضاء.

١-٩-١ *أن يتم إصدار معايير المراجعة وغيرها من المعايير التي توضح الأهداف الأساسية وأيضاً المتطلبات الخاصة المنطبقة*

١١٣. قد تكون متطلبات المراجعة وغيرها من المتطلبات مفروضة بموجب أنظمة أو لوائح أو مأمور بها من خلال هيئات المحاسبة المهنية الوطنية. ومن المهم أن تكون هذه المتطلبات عالية الجودة وأن توضح الأهداف الأساسية. وتنص معايير المراجعة، الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، على الأهداف والمتطلبات وتحتوي على مواد تطبيقية وأخرى تفسيرية.

١١٤. يضع مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين معايير سلوكية وأدبية رفيعة المستوى للمحاسبين المهنيين من خلال تطوير ميثاق صارم ومناسب دولياً لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين. ويقوم مجلس المعايير الدولية لتعليم المحاسبة بتطوير وتعزيز التعليم الخاص بمهنة المحاسبة -ويشمل ذلك الكفاءة الفنية وأيضاً المهارات والقيم والآداب المهنية والمواقف السلوكية للمحاسبين المهنيين- من خلال إصدار المعايير الدولية للتعليم. وتحظى هذه المعايير باعتماد واسع النطاق على المستويات الوطنية.

١١٥. من الأهمية بمكان تنقيح المعايير بناءً على الملاحظات التي ترد بشأن استخدامها وتطبيقها. لكن من المهم أيضاً أن تكون جهات وضع المعايير مدركة للأثر الذي قد يُحدثه تنقيح المعايير بانتظام على احتياجات المراجعين من حيث التدريب والتطبيق عند استخدام المعايير. ويطالب الاتحاد الدولي للمحاسبين الكيانات الأعضاء فيه باتخاذ الإجراءات اللازمة لإقرار وتطبيق معايير المراجعة وميثاق سلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين والمعايير الدولية للتعليم في أقاليمهم، والمساعدة في تطبيقها، بناءً على مسؤوليات الكيانات الأعضاء في البيئات الوطنية. وفي بعض الدول، تخضع معايير المراجعة للتعديل مراعاةً للمتطلبات الوطنية أو يتم استكمالها بمتطلبات وطنية إضافية.

٢-٩-١ *أن تراعي الجهات المسؤولة عن التقصيات الخارجية عن أعمال المراجعة السمات ذات الصلة الخاصة بجودة المراجعة، داخل مكاتب المراجعة وفي كل ارتباط من ارتباطات المراجعة على السواء*

١١٦. توفر التقصيات الخارجية عن أعمال المراجعة فرصة لتقييم التزام المراجعين بمعايير المراجعة، وتقييم جوانب أخرى لجودة المراجعة بناءً على نطاق اختصاص التقصي. ويمكن أن تؤدي الإجراءات التي تتخذها مكاتب المراجعة لمعالجة النتائج التي يخلص إليها القائمون بالتقصي عن أعمال المراجعة إلى تحسين فاعلية المراجعة، وستؤدي أيضاً في حالة نشر نتائج التقصيات عن أعمال المراجعة إلى زيادة الوعي بين أصحاب المصلحة بالقضايا المرتبطة بجودة المراجعة. ويلزم القيام على مدار الوقت بتحليل النتائج المستنبطة من التقصيات الخارجية عن أعمال المراجعة وتقديمها لجهات وضع المعايير.

١-٩-٣ *أن توجد نُظُم فعالة للتحري عن المزاعم المتعلقة بإخفاق أعمال المراجعة واتخاذ الإجراءات التأديبية، عند الاقتضاء*

١١٧. يمكن أن تقوم هيئات المحاسبة المهنية بتنفيذ أعمال التحري واتخاذ الإجراءات التأديبية. لكن فيما يتعلق بالشركات المدرجة والمنشآت ذات الاهتمام العام، وكما هو شأن التقصي عن أعمال المراجعة، فإن السلطات المستقلة المُنظِّمة لأعمال المراجعة هي من تضطلع بهذه المهام على نحو متزايد.

١١٨. قد يصعب تحديد حالات إخفاق أعمال المراجعة، ولاسيّما لأن جانب كبير من المراجعة ينطوي على الاجتهاد، وأحياناً ما تكون الضوابط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح غامضة وصعبة الإنفاذ. وتزداد فاعلية الأنشطة التأديبية عند تحديد ضوابط واضحة فيما يتعلق بالأمور التي تمثل إخفاقاً في أعمال المراجعة.

١١٩. تحتاج السلطات أيضاً لوجود مجموعة من العقوبات التي يمكنها توقيعها، بما في ذلك صلاحية إلغاء رخصة مكاتب المراجعة أو المراجعين الأفراد في ظروف محددة. وفيما يمكن أن تكون مثل هذه العقوبات مناسبة في الحالات القصوى، فإن آلية التنظيم يتم تعزيزها عندما توضع أيضاً عقوبات أكثر تناسباً للقضايا الأقل خطورة. وقد يشمل ذلك فرض غرامات وإعادة التدريب الإلزامي.

الإطار الدولي لارتباطات التأكيد

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين الإطار الدولي لارتباطات التأكيد، كما صدر من المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد.

الإطار الدولي لارتباطات التأكيد

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	١–٤
المبادئ المسلكية ومعايير إدارة الجودة	٥–٩
وصف ارتباطات التأكيد	١٠–١١
ارتباطات التصديق والارتباطات المباشرة	١٢–١٣
ارتباطات التأكيد المعقول وارتباطات التأكيد المحدود	١٤–١٦
نطاق الإطار	١٧–١٩
التقارير عن الارتباطات غير التأكيدية	٢٠-٢١
الشروط المسبقة لارتباط التأكيد	٢٢–٢٥
عناصر ارتباط التأكيد	٢٦
العلاقة ثلاثية الأطراف	٢٧–٣٨
الموضوع محل الارتباط	٣٩–٤١
الضوابط	٤٢–٤٩
الأدلة	٥٠–٨٢
تقرير التأكيد	٨٣–٩٢
الأمور الأخرى	٩٣–٩٥
إساءة استخدام اسم المحاسب القانوني	٩٦

الملحق الأول: إصدارات مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد وعلاقتها ببعضها
وبالميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين

الملحق الثاني: ارتباطات التصديق والارتباطات المباشرة

الملحق الثالث: الأطراف في ارتباط التأكيد

الملحق الرابع: تصنيف الموضوعات محل الارتباط

مقدمة

١. صدر هذا الإطار فقط لتيسير فهم عناصر وأهداف ارتباط التأكيد والارتباطات التي تنطبق عليها المعايير الدولية للمراجعة (معايير المراجعة) والمعايير الدولية لارتباطات الفحص (معايير ارتباطات الفحص) والمعايير الدولية لارتباطات التأكيد (معايير ارتباطات التأكيد) (المشار إليها فيما يلي بلفظ "معايير التأكيد").

٢. لا يُعد هذا الإطار معياراً من جملة المعايير، وبالتالي فإنه لا يفرض أي متطلبات (أو مبادئ أساسية أو إجراءات لازمة) لأداء المراجعات أو الفحوصات أو ارتباطات التأكيد الأخرى.[١] ولذا، فلا يجوز أن ينص تقرير التأكيد على أن الارتباط قد تم تنفيذه طبقاً لهذا الإطار، وإنما ينبغي أن يشير إلى معايير التأكيد ذات الصلة. وتحتوي معايير التأكيد على أهداف ومتطلبات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية ومقدمة وتعريفات متسقة مع هذا الإطار، ويكون من الواجب تطبيقها في ارتباطات المراجعة والفحص وارتباطات التأكيد الأخرى. ويوضح الملحق الأول نطاق الإصدارات الخاصة بمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد (المجلس) وعلاقتها ببعضها وبالميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي).

٣. يوفر هذا الإطار إطاراً مرجعياً لكل من:

(أ) المحاسبين القانونيين الممارسين لأعمال التأكيد؛

(ب) المشاركين الآخرين في ارتباطات التأكيد، بمن فيهم المستخدمين المستهدَفين لتقرير التأكيد ومن يقومون بتكليف المحاسب القانوني ("الطرف القائم بالتكليف")؛

(ج) المجلس في قيامه بوضع معايير التأكيد ومذكرات الممارسات وغيرها من الأوراق.

٤. فيما يلي نظرة عامة على هذا الإطار:

- *المقدمة*: يتناول هذا الإطار ارتباطات التأكيد التي ينفذها المحاسبون القانونيون.
- *وصف ارتباطات التأكيد*: يوضح هذا القسم ارتباطات التأكيد ويميّز الارتباطات المباشرة عن ارتباطات التصديق، وارتباطات التأكيد المعقول عن ارتباطات التأكيد المحدود.
- *نطاق الإطار*: يميّز هذا القسم ارتباطات التأكيد عن سائر الارتباطات، مثل ارتباطات الاستشارات.
- *الشروط المسبقة لارتباط التأكيد*: يوضح هذا القسم الشروط المسبقة لقبول المحاسب القانوني القيام بارتباط تأكيد.
- *عناصر ارتباط التأكيد*: يحدد هذا القسم ويناقش خمسة عناصر تنطوي عليها ارتباطات التأكيد: العلاقة ثلاثية الأطراف؛ والموضوع محل الارتباط؛ والضوابط؛ والأدلة؛ وتقرير التأكيد. ويشرح أيضاً الفروقات المهمة بين ارتباطات التأكيد المعقول وارتباطات التأكيد المحدود. ويناقش هذا القسم أيضاً، على سبيل المثال، التباين المهم في الموضوعات محل ارتباطات التأكيد، والخصائص المطلوبة للضوابط المناسبة، ودور الخطر والأهمية النسبية في ارتباطات التأكيد، وكيفية التعبير عن الاستنتاجات في ارتباطات التأكيد المعقول وفي ارتباطات التأكيد المحدود.
- *أمور أخرى*: يناقش هذا القسم المسؤوليات المتعلقة بالاتصال خلاف تقرير التأكيد الذي يصدره المحاسب القانوني والتوثيق والآثار المترتبة على علاقة المحاسب القانوني بالموضوع محل الارتباط أو معلومات الموضوع.

المبادئ المسلكية ومعايير إدارة الجودة

٥. مما هو متعارف عليه أن إدارة الجودة داخل المكاتب التي تنفذ ارتباطات التأكيد، والالتزام بالمبادئ المسلكية، بما فيها متطلبات الاستقلال، يحققان المصلحة العامة ويُعدان جزءاً أساسياً من ارتباطات التأكيد عالية الجودة. وتُنفذ هذه الارتباطات وفقاً لمعايير التأكيد، التي تقوم على افتراض أساس بأن:

(أ) أعضاء فريق الارتباط وفاحص جودة الارتباط (للارتباطات التي عُيّن فيها أحد الفاحصين) يخضعون للنصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين فيما يتعلق

[١] انظر التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

بارتباطات التأكيد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق؛[*]

(ب) المحاسب القانوني الذي ينفذ الارتباط هو عضو في مكتب يخضع للمعيار الدولي لإدارة الجودة (١)،[٢] أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، بشأن مسؤولية المكتب عن نظامه الخاص بإدارة الجودة، التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لإدارة الجودة (١).

الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة

٦. يحدد الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المبادئ الأساسية لآداب المهنة، والتي تتمثل فيما يلي:

(أ) النزاهة؛

(ب) الموضوعية؛

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛

(د) السرية؛

(هـ) السلوك المهني.

وتحدد المبادئ الأساسية لآداب المهنة مستوى السلوك المأمول من المحاسب المهني.

٧. يوفر الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة إطار مفاهيم يتعين على المحاسبين المهنيين تطبيقه للتعرف على التهديدات التي تمس الالتزام بالمبادئ الأساسية، وتقويمها ومواجهتها.

٨. ينص الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة على متطلبات ومواد تطبيقية بشأن موضوعات مختلفة. ويعرِّف الميثاق الدولي الاستقلال بأنه يشمل كلاً من الاستقلال الذهني والاستقلال الظاهري. ويضمن الاستقلال القدرة على تكوين استنتاج تأكيدي دون التأثر بمؤثرات قد تخل بذلك الاستنتاج. ويعزز الاستقلال القدرة على العمل بنزاهة والتحلي بالموضوعية والالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني.

المعيار الدولي لإدارة الجودة (١)

٩. يتناول معيار إدارة الجودة (١) مسؤوليات المكتب عن تصميم نظام لإدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، فيما يخص ارتباطات التأكيد.[٣] ويتناول نظام إدارة الجودة الثمانية مكونات الآتية:[٤]

(أ) آلية المكتب لتقييم المخاطر؛

(ب) الحوكمة والقيادة؛

(ج) المتطلبات المسلكية ذات الصلة؛

(د) قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات؛

(هـ) تنفيذ الارتباطات؛

(و) الموارد؛

(ز) المعلومات والاتصالات؛

(ح) آلية المتابعة والتصحيح.

---

* يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المعتمد في المملكة العربية السعودية

٢ المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

٣ معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ١

٤ معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة ٦

وصف ارتباطات التأكيد

١٠. ارتباط التأكيد هو ارتباط يهدف فيه المحاسب القانوني إلى الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة للتعبير عن استنتاج يهدف إلى رفع درجة الثقة لدى المستخدمين المستهدفين، بخلاف الطرف المسؤول، حيال مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط.

١١. مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط هي المعلومات التي تنتج من تطبيق الضوابط على الموضوع محل الارتباط. فعلى سبيل المثال:

- تنتج القوائم المالية (المخرجات) من قياس المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية (الموضوع محل الارتباط) عن طريق تطبيق إطار التقرير المالي (الضوابط).
- ينتج بيان عن فاعلية الرقابة الداخلية (المخرجات) من تقويم فاعلية آلية الرقابة الداخلية للمنشأة (الموضوع محل الارتباط) عن طريق تطبيق الضوابط الملائمة.
- تنتج مقاييس الأداء الخاصة بمنشأة معينة (المخرجات) من قياس جوانب متعددة للأداء (الموضوع محل الارتباط) عن طريق تطبيق منهجيات القياس ذات الصلة (الضوابط).
- تنتج قائمة غازات الاحتباس الحراري (المخرجات) من قياس انبعاثات غازات الاحتباس الحراري للمنشأة (الموضوع محل الارتباط) عن طريق تطبيق بروتوكولات الإثبات والقياس والعرض (الضوابط).
- ينتج بيان عن الالتزام (المخرجات) من تقويم التزام المنشأة (الموضوع محل الارتباط) على سبيل المثال بقانون أو لائحة (الضوابط).

ويُستخدم مصطلح "معلومات الموضوع" بمعنى مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. ومعلومات الموضوع هي التي يجمع بشأنها المحاسب القانوني ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تشكل أساساً لاستنتاجه.

ارتباطات التصديق والارتباطات المباشرة

١٢. في ارتباط التصديق، يقوم طرف آخر خلاف المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. ويعرض غالباً أيضاً طرف آخر خلاف المحاسب القانوني معلومات الموضوع الناتجة في صورة تقرير أو بيان. ولكن في بعض الحالات قد يقوم المحاسب القانوني بعرض معلومات الموضوع في تقرير التأكيد. ويتناول استنتاج المحاسب القانوني ما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الجوهري (انظر أيضاً الفقرة ٨٥).

١٣. في الارتباط المباشر، يقوم المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. وإضافة إلى ذلك، يطبّق المحاسب القانوني مهارات وأساليب التأكيد للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة حول مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. وقد يحصل المحاسب القانوني على تلك الأدلة بالتوازي مع قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط، وقد يحصل عليها أيضاً قبل ذلك القياس أو التقويم أو بعده. وفي الارتباط المباشر، يتناول استنتاج المحاسب القانوني المخرجات المقرر عنها لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط ويُصاغ هذا الاستنتاج للتعبير عن الموضوع محل الارتباط والضوابط. وفي بعض الارتباطات المباشرة، يكون استنتاج المحاسب القانوني هو معلومات الموضوع أو جزء منها (انظر أيضاً الملحق الثاني).

ارتباطات التأكيد المعقول وارتباطات التأكيد المحدود

١٤. في ارتباط التأكيد المعقول، يقوم المحاسب القانوني بتخفيض خطر الارتباط إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها في ظل ظروف الارتباط، كأساس لاستنتاج المحاسب القانوني. ويُعبَّر عن الاستنتاج الذي خلص إليه المحاسب القانوني بصيغة تنبئ برأي المحاسب القانوني في مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط.

١٥. في ارتباط التأكيد المحدود، يقوم المحاسب القانوني بتخفيض خطر الارتباط إلى مستوى يمكن قبوله في ظل ظروف الارتباط، ولكن ذلك الخطر يظل أكبر مما يكون عليه في ارتباط التأكيد المعقول، كأساس لإبداء استنتاج بصيغة تنبئ بما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني، بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات موضوع الارتباط مُحرّفة بشكل جوهري. وتكون الإجراءات المنفذة في إطار ارتباط التأكيد المحدود محدودة في طبيعتها وتوقيتها ومداها مقارنة بما هو مطلوب في ارتباط التأكيد المعقول ولكن يتم التخطيط لهذه الأمور للحصول على مستوى من التأكيد يكون بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني مجدياً. وحتى يكون مستوى التأكيد الذي يصل إليه المحاسب القانوني مجدياً، فإنه من المرجح أن يعزز مدى ثقة المستخدمين المستهدفين في معلومات الموضوع بدرجة من الواضح أنها ليست بلا طائل.

١٦. عبر المدى الخاص بجميع ارتباطات التأكيد المحدود، يمكن أن يتراوح ما يُعد تأكيداً مجدياً من درجة تزيد بالكاد عن التأكيد الذي من المرجح أنه يعزز ثقة المستخدمين المستهدفين في معلومات الموضوع بدرجة من الواضح أنها ليست بلا طائل وصولاً إلى ما يقل بالكاد عن التأكيد المعقول. وما يُعد مجدياً في ارتباط معين من ارتباطات التأكيد هو الاجتهاد ضمن ذلك المدى بناءً على ظروف الارتباط، بما في ذلك احتياجات المستخدمين المستهدفين إلى المعلومات باعتبارهم مجموعة واحدة، والضوابط، والموضوع محل الارتباط. وفي بعض الحالات، قد تكون تبعات حصول المستخدمين المستهدفين على استنتاج غير مناسب كبيرة لدرجة أنه يلزم على المحاسب القانوني القيام بارتباط تأكيد معقول للحصول على تأكيد يكون مجدياً في ظل الظروف المحيطة.

نطاق الإطار

١٧. ليست جميع الارتباطات التي يقوم بها المحاسبون القانونيون ارتباطات تأكيد. فمن بين الارتباطات الأخرى التي يكثر القيام بها ولكنها غير متسقة مع الوصف الوارد في الفقرة ١٠ أعلاه (وبالتالي لا يغطيها هذا الإطار) ما يلي:

- الارتباطات التي تغطيها المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة، مثل ارتباطات الإجراءات المتفق عليها وارتباطات التجميع.[٥]
- إعداد الإقرارات الضريبية عندما لا يتم إبداء أي استنتاج تأكيدي.
- ارتباطات الاستشارات (أو الارتباطات الاستشارية)،[٦] مثل الاستشارات الإدارية والضريبية.

١٨. قد يكون ارتباط التأكيد جزءاً من ارتباط آخر أكبر، ومثال ذلك عندما يكون ارتباط الاستشارات المتعلق بالاستحواذ على أعمال مشتملاً على متطلب يقضي بالحصول على تأكيد بشأن المعلومات المالية التاريخية أو المستقبلية. ففي مثل هذه الظروف، يكون هذا الإطار ذا صلة فقط بالجزء المرتبط بالتأكيد في الارتباط.

١٩. لا تُعد الارتباطات الآتية، التي قد تكون متسقة مع الوصف الوارد في الفقرة ١٠، ارتباطات تأكيد بالمعنى المقصود في هذا الإطار:

(أ) الارتباطات للشهادة في إجراءات قضائية تتعلق بالمحاسبة أو المراجعة أو الضريبة أو غيرها من الأمور؛

(ب) الارتباطات التي تشتمل على آراء مهنية أو وجهات نظر أو أقوال قد يستنبط منها المستخدم نوعاً من التأكيد، في حالة انطباق جميع ما يلي:

(١) أن تكون تلك الآراء أو جهات النظر أو الأقوال مجرد أمر عارض في سياق الارتباط عموماً؛

(٢) أن يكون أي تقرير مكتوب يتم إصداره مُقيَّداً صراحةً باستخدام المستخدمين المستهدفين المحددين في التقرير؛

(٣) أن يكون هناك تفاهم مكتوب مع المستخدمين المستهدفين المحددين على أن الارتباط لا يُقصد منه أن يكون ارتباط تأكيد؛

(٤) ألا يُصوّر الارتباط على أنه ارتباط تأكيد في تقرير المحاسب القانوني.

التقارير عن الارتباطات غير التأكيدية

٢٠. يقوم المحاسب القانوني الذي يعد تقريراً عن ارتباط لا يُعد ارتباط تأكيد واقع ضمن نطاق هذا الإطار بتمييز ذلك التقرير بوضوح عن تقرير التأكيد. ومنعاً لإرباك المستخدمين، فإن التقرير الذي لا يُعد تقرير تأكيد يتجنب على سبيل المثال:

- الإشارة إلى التزامه بهذا الإطار، أو بمعايير التأكيد.
- الاستخدام غير المناسب للكلمات "تأكيد" أو "مراجعة" أو "فحص".
- الاشتمال على إفادة يمكن بشكل معقول أن تُفهم خطأً على أنها استنتاج قائم على ما يكفي من الأدلة المناسبة ويهدف إلى تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط.

---

[٥] معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) "الارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية"، ومعيار الخدمات ذات العلاقة ٤٤١٠، "ارتباطات التجميع"

[٦] في ارتباط الاستشارات، يطبق المحاسب القانوني المهارات الفنية والتعليم والملاحظات والخبرات والمعرفة المتعلقة بآلية الاستشارات. وتنطوي ارتباطات الاستشارات على إجراء آلية تحليلية تنطوي عادةً على مجموعة من الأنشطة التي تتعلق بما يلي: تحديد الأهداف والتقصي عن الحقائق وتحديد المشكلات أو الفرص وتقويم البدائل ووضع توصيات تحتوي على إجراءات عملية والإعلان عن النتائج وفي بعض الأحيان التنفيذ والمتابعة. وعادةً ما تكون التقارير (في حال صدورها) مكتوبة بأسلوبٍ سرديّ (أو "مطوّل"). وبشكل عام، لا يكون العمل المنفذ إلا لاستخدام العميل وفائدته. وتُحدّد طبيعة العمل ونطاقه بالاتفاق بين المحاسب القانوني والعميل. وأية خدمة تستوفي تعريف ارتباط التأكيد لا تكون ارتباط استشارات وإنما ارتباط تأكيد.

٢١. قد يتفق المحاسب القانوني والطرف المسؤول على تطبيق مبادئ هذا الإطار على أحد الارتباطات عندما لا يكون هناك مستخدمون مستهدفون سوى الطرف المسؤول لكن شريطة الوفاء بجميع المتطلبات الأخرى لمعايير التأكيد ذات الصلة. وفي مثل هذه الحالات، يشتمل تقرير المحاسب القانوني على إفادة بقصر استخدام التقرير على الطرف المسؤول.

الشروط المسبقة لارتباط التأكيد

٢٢. تُعد الشروط المسبقة الآتية لارتباط التأكيد ذات صلة عند النظر فيما إذا كان ارتباط التأكيد سيتم قبوله أو الاستمرار فيه:

(أ) أن تكون مهام ومسؤوليات الأطراف المعنية (أي الطرف المسؤول والقائم بالقياس أو القائم بالتقويم والطرف القائم بالتكليف، حسب مقتضى الحال) مناسبة في ظل الظروف المحيطة؛

(ب) أن يستوفي الارتباط جميع الخصائص الآتية:

(١) أن يكون الموضوع محل الارتباط مناسباً؛

(٢) أن تكون الضوابط التي يتوقع المحاسب القانوني تطبيقها في إعداد معلومات الموضوع مناسبة لظروف الارتباط، بما في ذلك استيفاء هذه الضوابط للخصائص الموضحة في الفقرة ٤٤؛

(٣) أن تكون الضوابط التي يتوقع المحاسب القانوني تطبيقها في إعداد معلومات الموضوع متاحة للمستخدمين المستهدفين للاطلاع عليها؛

(٤) أن يتوقع المحاسب القانوني أنه سيكون قادراً على الحصول على الأدلة اللازمة لدعم الاستنتاج الذي يتوصل إليه؛

(٥) أن يكون استنتاج المحاسب القانوني، بالشكل الذي يناسب ارتباط التأكيد المعقول أو ارتباط التأكيد المحدود، من المقرر تضمينه في تقرير مكتوب؛

(٦) أن يوجد غرض منطقي بما في ذلك، في حالة القيام بارتباط تأكيد محدود، أن يتوقع المحاسب القانوني أنه سيكون قادراً على الوصول إلى مستوى مجدٍ من التأكيد.

٢٣. يمكن أن تتباين الموضوعات محل الارتباط في ارتباطات التأكيد المختلفة تبايناً كبيراً. وقد تتطلب بعض الموضوعات محل الارتباط مهارات ومعرفة متخصصة تفوق ما يحظى به عادةً كل محاسب قانوني بمفرده. ولكن من المهم أن يتأكد المحاسب القانوني أن الأشخاص الذين سيتولون تنفيذ الارتباط يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة (انظر أيضاً الفقرة ٣١).

٢٤. عند عدم إمكانية قبول ارتباط محتمل على أنه ارتباط تأكيد، قد يكون الطرف القائم بالتكليف قادراً على تحديد ارتباط مختلف يلبي احتياجات المستخدمين المستهدفين. فعلى سبيل المثال:

(أ) إذا كانت الضوابط التي يتوقع المحاسب القانوني انطباقها غير مناسبة، فقد يستمر تنفيذ ارتباط التأكيد المستوفي للشروط المسبقة الأخرى المنصوص عليها في الفقرة ٢٢ في الحالتين الآتيتين:

(١) إذا كان باستطاعة المحاسب القانوني تحديد جانب واحد أو أكثر من جوانب الموضوع محل الارتباط التي تناسبها تلك الضوابط. ففي مثل هذه الحالات، يمكن للمحاسب القانوني أن ينفذ ارتباط تأكيد بشأن ذلك الجانب من الموضوع محل الارتباط، بحد ذاته. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من اللازم أن يوضح تقرير التأكيد أنه لا يتعلق بالموضوع الأصلي محل الارتباط بكامله؛ أو

(٢) إذا كان من الممكن تحديد أو وضع ضوابط بديلة تناسب الموضوع محل الارتباط.

(ب) قد يطلب الطرف القائم بالتكليف تنفيذ ارتباط ليس بارتباط تأكيد، مثل القيام بارتباط استشارات أو ارتباط إجراءات متفق عليها.

٢٥. من غير المناسب تغيير ارتباط تأكيد بعد قبوله إلى ارتباط غير تأكيدي أو تغيير ارتباط تأكيد معقول إلى ارتباط تأكيد محدود، بدون مبرر معقول. وقد يكون حدوث تغير في الظروف التي تؤثر على متطلبات المستخدمين المستهدفين، أو حدوث سوء فهم لطبيعة الارتباط، مبرراً لطلب إدخال تغيير على الارتباط. وفي حالة القيام بمثل هذا التغيير، فلا يتم التخلي عن الأدلة التي تم الحصول عليها قبل التغيير. ولا يُعد العجز عن الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتكوين استنتاج بشأن ارتباط تأكيد معقول سبباً مقبولاً لتغيير الارتباط إلى ارتباط تأكيد محدود.

عناصر ارتباط التأكيد

٢٦. يتناول النقاش في هذا القسم عناصر ارتباط التأكيد الآتية:

(أ) العلاقة ثلاثية الأطراف بين المحاسب القانوني والطرف المسؤول والمستخدمين المستهدفين؛

(ب) مناسبة الموضوع محل الارتباط؛

(ج) مناسبة الضوابط؛

(د) كفاية الأدلة المناسبة؛

(هـ) كتابة تقرير التأكيد بصورة تناسب ارتباط التأكيد المعقول أو ارتباط التأكيد المحدود.

العلاقة ثلاثية الأطراف

٢٧. تحتوي جميع ارتباطات التأكيد على ثلاثة أطراف منفصلة على الأقل، هي: المحاسب القانوني والطرف المسؤول والمستخدمين المستهدفين. وبناءً على ظروف الارتباط، قد يوجد أيضاً دور منفصل للقائم بالقياس أو التقويم أو الطرف القائم بالتكليف (انظر أيضاً الملحق الثالث).

٢٨. قد يكون الطرف المسؤول والمستخدمون المستهدفون من منشآت مختلفة أو من نفس المنشأة. ومن أمثلة الحالة الثانية، أن يطلب المجلس الإشرافي في هيكل تنظيمي لمنشأة تحتوي على مجلس من مستويين الحصول على تأكيد بشأن المعلومات المقدمة من المجلس التنفيذي لتلك المنشأة. ويلزم النظر إلى العلاقة بين الطرف المسؤول والمستخدمين المستهدفين في سياق كل ارتباط بعينه وقد تختلف هذه العلاقة عن التسلسل التقليدي المحدد للمسؤوليات. فعلى سبيل المثال، قد تكلّف الإدارة العليا للمنشأة (المستخدم المستهدف) أحد المحاسبين القانونيين بتنفيذ ارتباط تأكيد بشأن جانب معين من أنشطة المنشأة يتولى المسؤولية المباشرة عنه مستوى أدنى من المستويات الإدارية (الطرف المسؤول)، لكن المسؤولية النهائية عنه ترجع إلى الإدارة العليا.

المحاسب القانوني

٢٩. "المحاسب القانوني" هو الفرد أو الأفراد الذين يقومون بتنفيذ الارتباط (عادةً ما يكون الشريك المسؤول عن الارتباط أو الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط أو المكتب، حسب مقتضى الحال) عن طريق استخدام مهارات وأساليب التأكيد للوصول إلى تأكيد معقول أو تأكيد محدود، حسب مقتضى الحال، بشأن ما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الجوهري.[٧] وفي الارتباط المباشر، يقوم المحاسب القانوني بكل من قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط ويستخدم مهارات وأساليب التأكيد للوصول إلى تأكيد معقول أو تأكيد محدود، حسب مقتضى الحال، بشأن ما إذا كانت مخرجات ذلك القياس أو التقويم خالية من التحريف الجوهري.

٣٠. إذا اختار ممارس مؤهل بخلاف المحاسب المهني في الممارسة العامة الإفادة بأنه ملتزم بمعايير التأكيد[*]، فمن المهم إدراك أن تلك المعايير تشتمل على متطلبات تعكس الافتراض الأساس الوارد في الفقرة ٥ بشأن الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة والمعيار الدولي لرقابة الجودة (١)، أو المتطلبات المهنية الأخرى أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق ومتطلبات ذلك المعيار.

٣١. لا يمكن قبول ارتباط تشير المعرفة الأولية بظروفه أنه لن يتم الوفاء بالمتطلبات المسلكية المتعلقة بالكفاءات. وفي بعض الحالات، يمكن للمحاسب القانوني أن يستوفي هذه المتطلبات عن طريق الاستعانة بأحد خبرائه.

٣٢. إضافة إلى ذلك، يلزم أن يكون المحاسب القانوني قادراً على المشاركة بشكل كافٍ في العمل الذي يقوم به الخبير الذي يستعين به وفي أعمال المحاسبين القانونيين الآخرين المشاركين في ارتباط التأكيد بدرجة تكفي لتحمله المسؤولية عن استنتاج التأكيد المتعلق بمعلومات الموضوع، وللحصول على الأدلة اللازمة لاستنتاج ما إذا كان عمل ذلك الخبير أو المحاسبين القانونيين الآخرين كافياً لأغراض المحاسب القانوني.

٣٣. يتحمل المحاسب القانوني وحده دون غيره المسؤولية عن الاستنتاج التأكيدي الذي يتم إبداؤه، ولا يُحدّ من هذه المسؤولية قيام المحاسب القانوني باستخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم أو عمل محاسبين قانونيين آخرين مشاركين في ارتباط التأكيد. ومع ذلك، فإذا استنتج المحاسب القانوني الذي يستخدم عمل خبير تابع له، بعد التزامه بمعايير التأكيد ذات الصلة، أن عمل ذلك الخبير يُعد كافياً لأغراض

---

[٧] تُقرأ مصطلحات "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"المكتب" على أنها تشير إلى ما يعادلها في القطاع العام، عند الاقتضاء.

[*] وفقا لنظام مهنة المحاسبة والمراجعة، فإنه لا يجوز لأي شخص طبيعي أو معنوي مزاولة مهنة مراجعة الحسابات إلا إذا كان اسمه مقيدا في سجل المحاسبين القانونيين لدى وزارة التجارة.

المحاسب القانوني، فيمكن للمحاسب القانوني عندئذ قبول النتائج أو الاستنتاجات التي توصل إليها الخبير في مجال عمله على أنها أدلة مناسبة.

الطرف المسؤول

٣٤. الطرف المسؤول هو الطرف المسؤول عن الموضوع محل الارتباط. وفي ارتباط التصديق، غالباً ما يكون الطرف المسؤول هو أيضاً القائم بالقياس أو القائم بالتقويم. وقد يكون الطرف المسؤول، أو لا يكون، هو الطرف الذي يقوم بتكليف المحاسب القانوني بأداء ارتباط التأكيد (الطرف القائم بالتكليف).

المستخدمون المستهدفون

٣٥. المستخدمون المستهدفون هم الأفراد أو الكيانات أو مجموعات الأفراد أو الكيانات الذين يتوقع المحاسب القانوني أنهم سيستخدمون تقرير التأكيد. ويمكن أن يكون الطرف المسؤول أحد المستخدمين المستهدفين، ولكنه لا يكون المستخدم الوحيد.

٣٦. في بعض الحالات، قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون بخلاف الموجه لهم تقرير التأكيد. وقد لا يكون المحاسب القانوني قادراً على تحديد جميع من سيقرؤون تقرير التأكيد، ولاسيّما إذا كان هناك عدد كبير من الأشخاص الذين سيكون بمقدورهم الوصول إلى التقرير. وفي مثل هذه الحالات، ولاسيّما إذا كان من المرجح أن يكون للمستخدمين المحتملين طائفة واسعة من الاهتمامات المتعلقة بالموضوع محل الارتباط، يجوز قصر المستخدمين المستهدفين على أصحاب المصلحة الرئيسيين الذين لهم اهتمامات كبيرة ومشتركة. ويمكن تحديد المستخدمين المستهدفين بطرق مختلفة، منها على سبيل المثال الاتفاق بين المحاسب القانوني والطرف المسؤول أو الطرف القائم بالتكليف، أو تحديدهم بموجب نظام أو لائحة.

٣٧. يمكن أن يكون المستخدمون المستهدفون أو ممثلوهم مشاركين بشكل مباشر مع المحاسب القانوني والطرف المسؤول (والطرف القائم بالتكليف إن كان مختلفاً عن الطرف المسؤول) في تحديد متطلبات الارتباط. وبغض النظر عن مشاركة الآخرين، وخلافاً لارتباط الإجراءات المتفق عليها (الذي ينطوي على إعداد تقرير عن حقائق مكتشفة بناءً على الإجراءات المتفق عليها مع الطرف القائم بالتكليف وأي أطراف ثالثة معنية، وليس على إبداء استنتاج):

(أ) يتحمل المحاسب القانوني المسؤولية عن تحديد طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها؛

(ب) قد يحتاج المحاسب القانوني إلى تنفيذ المزيد من الإجراءات إذا نمت إلى علمه معلومات تختلف اختلافاً كبيراً عن المعلومات التي استند إليها تحديد الإجراءات التي تم التخطيط لها.

٣٨. في بعض الحالات، يفرض المستخدمون المستهدفون (على سبيل المثال، المصرفيون والسلطات التنظيمية) متطلباً على الأطراف المعنية أو يطالبوهم بالترتيب لتنفيذ ارتباط تأكيد لأجل غرض معين. وعندما تستخدم الارتباطات ضوابط موضوعة لتحقيق غرض معين، فإن تقرير التأكيد يشتمل على عبارة تنبّه القارئين إلى هذه الحقيقة. وإضافة إلى ذلك، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقرير التأكيد موجه فقط لمستخدمين معيّنين. وبناءً على الظروف المحيطة بالارتباط، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير التأكيد أو تقييد استخدامه. وفي حين أن تقرير التأكيد قد يكون مقيداً متى كان موجهاً فقط لمستخدمين مستهدفين معيّنين أو متى كان مُعداً لغرض معين، فإن عدم وجود قيد متعلق بمستخدم أو غرض معين لا يشير في حد ذاته إلى وجود مسؤولية قانونية يتحملها المحاسب القانوني تجاه ذلك المستخدم أو فيما يتعلق بذلك الغرض. ويعتمد تحمل المسؤولية القانونية على ظروف كل حالة وعلى الدولة ذات الصلة.

الموضوع محل الارتباط

٣٩. قد يأخذ الموضوع محل ارتباط التأكيد صوراً عديدة، مثل:

- الأداء أو الوضع المالي التاريخي (على سبيل المثال، المركز المالي والأداء المالي التاريخيين والتدفقات النقدية التاريخية) الذي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة به الإثبات والقياس والعرض والإفصاح في القوائم المالية.
- الأداء أو الوضع المالي المستقبلي (على سبيل المثال، المركز المالي والأداء المالي المتوقعين والتدفقات النقدية المتوقعة) الذي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة به الإثبات والقياس والعرض والإفصاح في تنبؤ أو توقع مالي.
- الأداء أو الوضع غير المالي (على سبيل المثال، أداء المنشأة) الذي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة به المؤشرات الرئيسية للكفاءة والفاعلية.

- الخصائص المادية (على سبيل المثال، سعة أحد المرافق) التي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة بها مستند مواصفات.
- النُظُم والآليات (على سبيل المثال، الرقابة الداخلية أو نظام تقنية المعلومات في المنشأة) التي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة بها بيان بشأن الفاعلية.
- السلوك (على سبيل المثال، حوكمة الشركة أو الالتزام باللوائح أو ممارسات الموارد البشرية) الذي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة به بيان بشأن الالتزام أو بيان بشأن الفاعلية.

ويحتوي الملحق الرابع على تصنيف لمجموعة الموضوعات المحتمل أن تكون محل ارتباط موضحة ببعض الأمثلة.

٤٠. يكون لمختلف الموضوعات محل الارتباط خصائص مختلفة، من بينها درجة الطبيعة النوعية مقابل الطبيعة الكمية للمعلومات المتعلقة بهذه الموضوعات ودرجة موضوعيتها مقابل خضوعها للتقدير الشخصي وطبيعتها التاريخية مقابل طبيعتها المستقبلية وتعلقها بنقطة زمنية معينة أو تغطيتها لفترة زمنية. وتؤثر هذه الخصائص على كل من:

(أ) الدقة التي يمكن أن يُقاس أو يُقوّم بها الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط؛

(ب) درجة الإقناع التي توفرها الأدلة المتاحة.

وقد يشير تقرير التأكيد إلى الخصائص التي تتسم بأهمية خاصة للمستخدمين المستهدفين.

٤١. لا تتأثر مناسبة الموضوع محل الارتباط بمستوى التأكيد، وبعبارة أخرى، إذا لم يكن الموضوع محل الارتباط مناسباً لتنفيذ ارتباطات التأكيد المعقول، فإنه لن يكون مناسباً أيضاً لتنفيذ ارتباطات التأكيد المحدود، والعكس صحيح. ويتصف الموضوع الذي من المناسب أن يكون محل ارتباط بأنه موضوع قابل للتحديد ويمكن قياسه أو تقويمه بشكل متسق مقارنة بالضوابط المحددة بحيث يمكن إخضاع معلومات الموضوع الناتجة لإجراءات الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لدعم استنتاج التأكيد المعقول أو التأكيد المحدود، حسب مقتضى الحال.

الضوابط

٤٢. الضوابط هي الأسس المرجعية المستخدمة لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط. وقد تكون الضوابط ضوابط رسمية، فعلى سبيل المثال عند إعداد القوائم المالية، قد تكون الضوابط هي المعايير الدولية للتقرير المالي أو المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، وعند إعداد تقرير عن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة الداخلية، فقد تستند الضوابط إلى إطار رقابة داخلية مستقر أو أهداف رقابة فردية موضوعة خصيصاً لتحقيق الغرض؛ وعند إعداد تقرير عن الالتزام، قد تكون الضوابط هي النظام أو اللائحة أو العقد المنطبق. ومن أمثلة الضوابط الأقل رسمية قواعد السلوك الموضوعة داخلياً أو مستوى متفق عليه من الأداء (مثل عدد مرات اجتماع لجنة معينة خلال العام).

٤٣. يلزم أن تكون هناك ضوابط مناسبة من أجل التقويم أو القياس المتسق بدرجة معقولة للموضوع محل الارتباط في سياق الحكم المهني. ودون وجود الإطار المرجعي الذي توفره الضوابط المناسبة، يكون أي استنتاج عرضة للتفسيرات الفردية وسوء الفهم. وتكون الضوابط المناسبة مراعية للسياق، وبعبارة أخرى، تكون ذات صلة بظروف الارتباط. ويمكن أن توجد ضوابط مختلفة حتى لنفس الموضوع محل الارتباط، مما يترتب عليه اختلاف القياس أو التقويم. فعلى سبيل المثال، قد يكون عدد شكاوى العملاء التي يتم حلها بما ينال رضا العملاء أحد الضوابط التي يمكن للقائم بالقياس أو التقويم اختيارها كمقياس لموضوع رضا العملاء الذي يكون محل الارتباط، فيما قد يختار شخص آخر قائم بالقياس أو التقويم عدد مرات تكرار الشراء خلال الشهور الثلاثة التي تلي أول عملية شراء. ويمكن أيضاً أن تكون الضوابط مناسبة لمجموعة معينة من ظروف الارتباط، لكنها قد لا تكون مناسبة لمجموعة مختلفة من ظروف الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب إعداد التقارير للحكومات أو السلطات التنظيمية استخدام مجموعة معينة من الضوابط، لكن هذه الضوابط قد لا تناسب مجموعة أوسع نطاقاً من المستخدمين.

٤٤. تتسم الضوابط المناسبة بالخصائص التالية:

(أ) الملاءمة: يؤدي تطبيق الضوابط الملائمة إلى معلومات للموضوع تساعد المستخدمين المستهدفين في اتخاذ القرارات.

(ب) الاكتمال: تكون الضوابط مكتملة عندما لا تُغفل معلومات الموضوع المعدة وفقاً لها عوامل مهمة يُتوقع بشكل معقول أن تؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون المستهدفون بناءً على تلك المعلومات. وتشمل الضوابط المكتملة، عند الاقتضاء، الأسس المرجعية للعرض والإفصاح.

(ج) إمكانية الاعتماد عليها: تسمح الضوابط التي يُمكن الاعتماد عليها بإجراء تقويم أو قياس متسق بدرجة معقولة للموضوع محل الارتباط، بما في ذلك، عند الاقتضاء، العرض والإفصاح، عندما تُستخدم هذه الضوابط في ظروف مماثلة من قبل محاسبين قانونيين مختلفين.

(د) الحيادية: يؤدي تطبيق الضوابط المحايدة إلى معلومات موضوع خالية من التحيز حسبما يكون مناسباً في ظل ظروف الارتباط.

(هـ) القابلية للفهم: يؤدي تطبيق الضوابط القابلة للفهم إلى معلومات موضوع يمكن للمستخدمين المستهدفين فهمها.

٤٥. لا تُعد الأوصاف الغامضة للتوقعات أو الأحكام المتعلقة بتجارب أحد الأفراد ضوابط مناسبة.

٤٦. إن الوزن النسبي لأهمية كل خاصية من الخصائص المذكورة أعلاه عند تقييم مناسبة الضوابط لارتباط معين هي مسألة تخضع للحكم المهني. ولا تتأثر مناسبة الضوابط بمستوى التأكيد، وبعبارة أخرى، إذا لم تكن الضوابط مناسبة لتنفيذ ارتباطات التأكيد المعقول، فإنها لن تكون مناسبة أيضاً لتنفيذ ارتباطات التأكيد المحدود، والعكس صحيح. وقد تكون الضوابط مفروضة بموجب نظام أو لائحة، أو صادرة عن هيئات للخبراء مصرح لها أو معترف بها تتبع آلية عمل شفافة (الضوابط المفروضة). وقد توضع ضوابط أخرى بشكل خاص لغرض إعداد معلومات الموضوع في ظل الظروف الخاصة للارتباط. ويؤثر ما إذا كانت الضوابط مفروضة أو موضوعة بشكل خاص على العمل اللازم لتقييم مناسبتها لارتباط معين، فعلى سبيل المثال، يُفترض أن تكون الضوابط المفروضة مناسبة إذا كانت ملائمة لاحتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات، في حالة عدم وجود ما يشير إلى خلاف ذلك.

٤٧. يلزم أن تكون الضوابط متاحة للمستخدمين المستهدفين لتمكينهم من فهم كيفية قياس الموضوع محل الارتباط أو تقويمه. ويتم إتاحة الضوابط للاطلاع عليها من جانب المستخدمين المستهدفين بطريقة أو أكثر من الطرق الآتية:

(أ) الإعلان عنها.

(ب) من خلال تضمينها بشكل واضح في معلومات الموضوع.

(ج) من خلال تضمينها بشكل واضح في تقرير التأكيد.

(د) عن طريق وجود فهم عام لها، على سبيل المثال ضابط قياس الوقت بالساعات والدقائق.

٤٨. قد تكون الضوابط متاحة فقط لمستخدمين مستهدفين محددين، ومثال ذلك شروط أحد العقود أو الضوابط التي يصدرها اتحاد إحدى الصناعات والتي تكون متاحة فقط لمن هم داخل الصناعة لأنها لا تكون ملائمة إلا لغرض معيّن (انظر أيضاً الفقرة ٣٨).

٤٩. يقوم المحاسب القانوني ضمن الارتباط بتحديد ما إذا كانت الضوابط مناسبة.

الأدلة

٥٠. يتم التخطيط لارتباطات التأكيد وتنفيذها مع الالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة في سياق الارتباط حول مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. ويلزم ممارسة الحكم المهني عند النظر في الأهمية النسبية وخطر الارتباط وكمية الأدلة المتاحة وجودتها أثناء التخطيط للارتباط وتنفيذه، ولاسيّما عند تحديد طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها.

نزعة الشك المهني

٥١. نزعة الشك المهني هي موقف سلوكي ينطوي على الانتباه على سبيل المثال إلى ما يلي:

(أ) الدليل الذي يتعارض مع الأدلة الأخرى المتحصل عليها؛

(ب) المعلومات التي تستدعي التشكيك في إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة؛

(ج) الظروف التي توحي بالحاجة إلى اتخاذ إجراءات أخرى إضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير التأكيد ذات الصلة؛

(د) الأوضاع التي قد تشير إلى وجود تحريف محتمل.

٥٢. يُعد الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال مدة الارتباط أمراً ضرورياً للقيام على سبيل المثال بالحد من خطر:

- التغاضي عن ظروف غير اعتيادية؛
- التعميم الزائد عن الحد عند استنباط الاستنتاجات من الملاحظات؛

- استخدام افتراضات غير مناسبة عند تحديد طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها وتقويم نتائجها.

٥٣. تُعد نزعة الشك المهني ضرورية لإجراء تقييم نقدي للأدلة. وينطوي ذلك على التشكيك في الأدلة المتعارضة وفي إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات. وينطوي ذلك أيضاً على النظر في مدى كفاية ومناسبة الأدلة المتحصل عليها في ضوء الظروف المحيطة.

٥٤. ما لم يستلزم الارتباط إجراء تأكيد بشأن ما إذا كانت المستندات صحيحة، يجوز قبول السجلات والوثائق على أنها صحيحة ما لم يكن لدى المحاسب القانوني سبب يدعوه إلى الاعتقاد بخلاف ذلك. ومع ذلك، ينظر المحاسب القانوني في إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة.

٥٥. لا يمكن التوقع بأن يقوم المحاسب القانوني بتجاهل خبراته السابقة المتعلقة بأمانة مقدمي الأدلة ونزاهتهم. ومع ذلك، فإن الاعتقاد بأن مقدمي الأدلة يتمتعون بالأمانة والنزاهة لا يُعفي المحاسب القانوني من ضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني.

الحكم المهني

٥٦. يُعد الحكم المهني ضرورياً لحسن إجراء ارتباط التأكيد. وذلك لأنه لا يمكن تفسير المتطلبات المسلكية ذات الصلة ومعايير التأكيد ذات الصلة واتخاذ القرارات المدروسة اللازمة طوال مدة الارتباط دون تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة على الحقائق والظروف. ويُعد الحكم المهني ضرورياً بصفة خاصة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بما يلي:

- الأهمية النسبية وخطر الارتباط.
- طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المستخدمة للوفاء بمتطلبات معايير التأكيد ذات الصلة والحصول على الأدلة.
- تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، وما إذا كان يتعين بذل المزيد من الجهد لتحقيق أهداف معايير التأكيد ذات الصلة. وفي حالة ارتباط التأكيد المحدود على وجه الخصوص، يكون الحكم المهني مطلوباً في تقويم ما إذا كان قد تم التوصل إلى مستوى مجدٍ من التأكيد.
- في حالة الارتباط المباشر، تطبيق الضوابط على الموضوع محل الارتباط، وعلى اختيار الضوابط أو وضعها إذا اختار المحاسب القانوني أن يقوم بذلك. وفي حالة ارتباط التصديق، تقويم الاجتهادات التي قام بها آخرون.
- الاستنتاجات التي من المناسب استنباطها بناءً على الأدلة المتحصل عليها.

٥٧. تتمثل السمة المميزة للحكم المهني المأمول من المحاسب القانوني في أن تتم ممارسة هذا الحكم من جانب محاسب قانوني ساهم تدريبه ومعرفته وخبرته في تطوير الكفاءات اللازمة لتحقيق أحكام معقولة.

٥٨. تعتمد ممارسة الحكم المهني في أية حالة بعينها على الحقائق والظروف المعلومة للمحاسب القانوني. ويساعد التشاور بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل خلال سير الارتباط، سواءً داخل فريق الارتباط أو بين فريق الارتباط وأشخاص آخرين على مستوى مناسب من داخل المكتب أو خارجه، المحاسب القانوني في القيام بأحكام مدروسة ومعقولة.

٥٩. يمكن تقويم الحكم المهني بناءً على ما إذا كان الحكم المتوصل إليه يعكس التطبيق الكفؤ لمبادئ التأكيد والقياس أو التقويم وما إذا كان الحكم يُعد مناسباً في ضوء، وبما يتسق مع، الحقائق والظروف المعلومة للمحاسب القانوني حتى تاريخ تقرير التأكيد الذي يصدره.

٦٠. يلزم ممارسة الحكم المهني طوال مدة الارتباط. ولا يمكن استخدام الحكم المهني كمبرر لاتخاذ قرارات لا تدعمها حقائق الارتباط وظروفه أو ما يكفي من الأدلة المناسبة.

كفاية الأدلة ومناسبتها

٦١. كفاية الأدلة ومناسبتها عاملان مترابطان. وكفاية الأدلة هي مقياس لكميتها. وتتأثر كمية الأدلة المطلوبة بمخاطر وجود تحريف جوهري في معلومات الموضوع (فكلما زادت المخاطر، زادت الأدلة التي قد يلزم الحصول عليها) وأيضاً بجودة تلك الأدلة (فكلما زادت الجودة، قلت الأدلة المطلوبة). غير أن الحصول على المزيد من الأدلة قد لا يعوّض عن ضعف جودتها (انظر أيضاً الفقرتين ٨١ و٨٢).

٦٢. مناسبة الأدلة هي مقياس لجودتها؛ أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاج الذي يخلص إليه المحاسب القانوني.

٦٣. تتأثر إمكانية الاعتماد على الأدلة بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على كل ظرف من الظروف المحيطة بالحصول عليها. ويمكن إصدار تعميمات بشأن إمكانية الاعتماد على مختلف أنواع الأدلة؛ غير أن هذه التعميمات تكون خاضعة لاستثناءات مهمة. وحتى في حالة الحصول على أدلة

من مصادر خارجية، فقد توجد ظروف يمكن أن تؤثر على إمكانية الاعتماد عليها. فعلى سبيل المثال، قد لا يمكن الاعتماد على الأدلة المتحصل عليها من مصدر خارجي إذا لم يكن المصدر ذا معرفة كافية أو لم يكن موضوعياً. ومع التسليم بإمكانية وجود استثناءات، فإن التعميمات الآتية حول إمكانية الاعتماد على الأدلة قد تكون مفيدة:

- تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة عندما يتم الحصول عليها من مصادر من خارج الأطراف المعنية.
- تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة المُعدّة داخلياً عندما تكون أدوات الرقابة ذات الصلة فعّالة.
- تُعد الأدلة التي يحصل عليها المحاسب القانوني بشكل مباشر (على سبيل المثال، من خلال ملاحظة تطبيق أداة من أدوات الرقابة) أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من الأدلة التي يحصل عليها بشكل غير مباشر أو بالاستدلال (على سبيل المثال، من خلال الاستفسار عن تطبيق أداة من أدوات الرقابة).
- تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة عندما توجد في شكل موثق، سواءً كانت ورقية أو في وسيط إلكتروني أو غير ذلك (على سبيل المثال، تكون المحاضر التي يتم إعدادها بالتزامن مع عقد اجتماع ما أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من العرض الشفوي اللاحق لما تمت مناقشته).

٦٤. يكون مستوى التأكيد الذي يتم التوصل إليه من الأدلة المتسقة التي يتم الحصول عليها من مصادر مختلفة أو التي تكون ذات طبيعة مختلفة أعلى عادةً من التأكيد الذي يتم التوصل إليه من الأدلة التي يتم النظر في كل منها على حدة. وإضافة إلى ذلك، فإن الحصول على أدلة من مصادر مختلفة أو أدلة ذات طبيعة مختلفة إما أن يدعم الأدلة الأخرى أو يشير إلى عدم إمكانية الاعتماد على أحد الأدلة. وعند عدم اتساق الأدلة المتحصل عليها من أحد المصادر مع الأدلة المتحصل عليها من مصدر آخر، فمن الضروري تحديد الإجراءات الزائدة اللازمة لعلاج حالة عدم الاتساق.

٦٥. فيما يتعلق بالحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، فإن التوصل إلى تأكيد بشأن معلومات الموضوع التي تغطي فترة من الزمن يكون أكثر صعوبة عادةً من التوصل إلى تأكيد بشأن معلومات الموضوع في نقطة زمنية محددة. وإضافة إلى ذلك، فإن الاستنتاجات المقدمة بشأن الآليات تكون مقتصرة عادةً على الفترة التي يغطيها الارتباط؛ وبعبارة أخرى، لا يقدم المحاسب القانوني أي استنتاج بشأن ما إذا كانت الآلية ستستمر في العمل بالطريقة المحددة في المستقبل.

٦٦. يُعد تحديد ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تشكل أساساً لاستنتاج المحاسب القانوني أمراً خاضعاً للحكم المهني، وينطوي ذلك على النظر في العلاقة بين تكلفة الحصول على الأدلة وفائدة المعلومات المتحصل عليها. ويستخدم المحاسب القانوني الحكم المهني ويمارس نزعة الشك المهني في تقييم كمية الأدلة وجودتها، وبالتالي تقييم كفايتها ومناسبتها، لدعم تقرير التأكيد.

الأهمية النسبية

٦٧. ترتبط الأهمية النسبية بالتخطيط لارتباط التأكيد وتنفيذه، بما في ذلك تحديد طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها، وتقييم ما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف. وتُمارس الأحكام المهنية فيما يتعلق بالأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة، لكنها لا تتأثر بمستوى التأكيد، وبعبارة أخرى، فعند استهداف نفس المستخدمين ولتحقيق نفس الغرض، تكون الأهمية النسبية في القيام بارتباط تأكيد معقول هي نفسها في القيام بارتباط تأكيد محدود لأن الأهمية النسبية تعتمد على المعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون.

٦٨. تُعد التحريفات، بما في ذلك الإغفالات، جوهرية إذا كان يُتوقع بشكل معقول أن تؤثر، كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات ذات الصلة التي يتخذها المستخدمون المستهدفون على أساس معلومات الموضوع. ويخضع نظر المحاسب القانوني في الأهمية النسبية لحكمه المهني، ويتأثر ذلك بتصور المحاسب القانوني للمعلومات المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون كمجموعة. وما لم يكن هدف الارتباط هو توفير معلومات معينة يحتاج إليها مستخدمون محددون، فلا يتم النظر عادةً في الأثر المحتمل للتحريفات على مجموعة محددة من المستخدمين الذين قد تتباين المعلومات التي يحتاجون إليها بشكل كبير.

٦٩. يُنظر إلى الأهمية النسبية في سياق العوامل النوعية، وعند الاقتضاء، في سياق العوامل الكمية. ويُعد الوزن النسبي لأهمية العوامل النوعية والكمية عند النظر في الأهمية النسبية في ارتباط معين أمراً خاضعاً للحكم المهني.

٧٠. تتعلق الأهمية النسبية بالمعلومات التي يغطيها تقرير التأكيد الذي يصدره المحاسب القانوني. ولذلك، فعندما يغطي الارتباط بعض جوانب معلومات الموضوع، وليس كلها، يُنظر إلى الأهمية النسبية فيما يتعلق فقط بذلك الجزء من معلومات الموضوع الذي يغطيه الارتباط.

خطر الارتباط

٧١. قد يتعذر التعبير بشكل مناسب عن معلومات الموضوع في سياق الموضوع محل الارتباط والضوابط، ولذلك فقد يتم تحريفها، وربما لدرجة جوهرية. ويحدث هذا عندما لا تعكس معلومات الموضوع بشكل صحيح تطبيق الضوابط على قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط.

٧٢. خطر الارتباط هو خطر إبداء المحاسب القانوني استنتاجاً غير مناسب عندما تكون معلومات الموضوع مُحرّفة بشكل جوهري. ولا يشمل خطر الارتباط، ولا يشير إلى، الأخطار المرتبطة بعمل المحاسب القانوني، مثل الخسارة الناجمة عن الدعاوى القضائية أو سوء السمعة أو الحالات الأخرى الناشئة فيما يتصل بمعلومات موضوع معين.

٧٣. قلّما يمكن إزالة خطر الارتباط بالكليّة أو قلّما يكون ذلك مفيداً من حيث التكلفة، ولذلك يكون "التأكيد المعقول" أقل من التأكيد المطلق، نتيجة لعوامل من بينها ما يلي:

- استخدام اختبارات انتقائية.
- القيود الملازمة للرقابة الداخلية.
- حقيقة أن الكثير من الأدلة المتاحة للمحاسب القانوني تكون مقنعة وليست قطعية.
- استخدام الحكم المهني في جمع الأدلة وتقويمها وتكوين الاستنتاجات بناءً على تلك الأدلة.
- في بعض الحالات، خصائص الموضوع محل الارتباط عند قياسه أو تقويمه مقارنة بالضوابط.

٧٤. وبوجه عام، قد يتمثل خطر الارتباط في المكونات الآتية، رغم أنه ليس بالضرورة أن تكون جميع هذه المكونات حاضرة في جميع ارتباطات التأكيد أو مهمة بالنسبة لها:

(أ) مخاطر لا يؤثر عليها المحاسب القانوني بشكل مباشر، تتألف بدورها مما يلي:

(١) قابلية تعرض معلومات الموضوع للتحريف الجوهري قبل النظر في أية أدوات رقابة ذات علاقة تطبقها الأطراف المعنية (الخطر الملازم)؛

(٢) خطر أن التحريف الجوهري الذي يحدث في معلومات الموضوع لن يتم منعه، أو لن يتم اكتشافه وتصحيحه، في الوقت المناسب بواسطة الرقابة الداخلية التي تطبقها الأطراف المعنية (خطر الرقابة)؛

(ب) مخاطر يؤثر عليها المحاسب القانوني بشكل مباشر، تتألف بدورها مما يلي:

(١) خطر أن الإجراءات التي ينفذها المحاسب القانوني لن تكتشف التحريف الجوهري (خطر الاكتشاف)؛

(٢) في حالة القيام بارتباط مباشر، المخاطر المرتبطة بقياس المحاسب القانوني أو تقويمه للموضوع محل الارتباط طبقاً للضوابط (خطر القياس أو التقويم).

٧٥. تتأثر درجة صلة كل مكون من هذه المكونات بالارتباط بظروف الارتباط، وخصوصاً:

- طبيعة الموضوع محل الارتباط ومعلومات الموضوع. فعلى سبيل المثال، قد يكون مفهوم خطر الرقابة عندما يتعلق الموضوع محل الارتباط بإعداد معلومات عن أداء المنشأة أكثر فائدة منه عندما يتعلق بمعلومات عن فاعلية أداة رقابة أو وجود حالة مادية.
- ما إذا كان الارتباط الذي يتم تنفيذه ارتباط تأكيد معقول أم ارتباط تأكيد محدود. فعلى سبيل المثال، يقرر المحاسب القانوني غالباً في ارتباطات التأكيد المحدود أن يحصل على الأدلة بوسائل أخرى خلاف اختبار أدوات الرقابة، وفي هذه الحالة قد يكون النظر في خطر الرقابة أقل صلة منه في ارتباط التأكيد المعقول المتعلق بنفس معلومات الموضوع.
- ما إذا كان الارتباط الذي يتم تنفيذه ارتباطاً مباشراً أم ارتباط تصديق. ففي حين أن مفهوم خطر الارتباط ذو صلة بارتباطات التصديق، فإن المفهوم الأوسع نطاقاً لخطر القياس أو التقويم أكثر صلة بالارتباطات المباشرة.

ويُعد النظر في المخاطر أمراً خاضعاً للحكم المهني، وليس أمراً يمكن قياسه بدقة.

طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها

٧٦. تُستخدم عادةً مجموعة من الإجراءات للحصول إما على تأكيد معقول أو تأكيد محدود. وقد تشتمل الإجراءات على ما يلي:

- الفحص المادي؛
- الملاحظة؛
- التوكيد؛
- إعادة الاحتساب؛
- إعادة التنفيذ؛
- الإجراءات التحليلية؛
- الاستفسار.

تتباين طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها من ارتباط لآخر. ففيما يتعلق بالعديد من ارتباطات التأكيد، يمكن من الناحية النظرية أن تكون هناك تباينات لا نهائية في الإجراءات. ولكن عملياً، يصعب الإبلاغ بهذه التباينات بشكل واضح لا لبس فيه.

٧٧. يتطلب كل من التأكيد المعقول والتأكيد المحدود استخدام مهارات وأساليب التأكيد وجمع ما يكفي من الأدلة المناسبة في إطار آلية الارتباط المتكررة والمنهجية التي تشتمل على التوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى.

٧٨. يستلزم القيام بارتباط تأكيد معقول:

(أ) التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في الموضوع محل الارتباط، وتقييمها، بناءً على فهم الموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى؛

(ب) تصميم وتنفيذ الإجراءات اللازمة لمواجهة المخاطر المقيّمة وللتوصل إلى تأكيد معقول لدعم استنتاج المحاسب القانوني؛

(ج) تقويم كفاية ومناسبة الأدلة المتحصل عليها في سياق الارتباط والسعي عند اللزوم في ظل الظروف القائمة للحصول على المزيد من الأدلة.

٧٩. تُعد طبيعة الإجراءات الخاصة بجمع ما يكفي من الأدلة المناسبة وتوقيتها ومداها في ارتباط التأكيد المحدود محدودة مقارنة بها في ارتباط التأكيد المعقول. وقد ينص أحد معايير التأكيد الخاص بموضوع ما محل ارتباط، على سبيل المثال، على ضرورة الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لنوع معين من ارتباطات التأكيد المحدود بشكل أساسي من خلال الإجراءات التحليلية والاستفسارات. لكن في حالة عدم وجود معايير تأكيد خاصة بالموضوع محل الارتباط في الأنواع الأخرى لارتباطات التأكيد المحدود، فقد تكون الإجراءات الخاصة بجمع ما يكفي من الأدلة المناسبة، أو لا تكون، إجراءات تحليلية واستفسارات بالأساس وسوف تتباين هذه الإجراءات تبعاً لظروف الارتباط، ولاسيّما الموضوع محل الارتباط والمعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون والطرف القائم بالتكليف، إضافة إلى قيود الوقت والتكلفة ذات الصلة. ويُعد تحديد طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها أمراً خاضعاً للحكم المهني وتتباين هذه الأمور من ارتباط لآخر.

٨٠. يستلزم القيام بارتباط تأكيد محدود:

(أ) تحديد المجالات التي من المحتمل أن ينشأ فيها تحريف جوهري لمعلومات الموضوع، بناءً على فهم الموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى؛

(ب) تصميم وتنفيذ الإجراءات اللازمة لمعالجة تلك المجالات وللتوصل إلى تأكيد محدود لدعم استنتاج المحاسب القانوني؛

(ج) تصميم وتنفيذ المزيد من الإجراءات للحصول على المزيد من الأدلة إذا نما إلى علم المحاسب القانوني أمر يدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع قد تكون محرّفة تحريفاً جوهرياً.

كمية الأدلة المتاحة وجودتها

٨١. تتأثر كمية الأدلة المتاحة وجودتها بما يلي:

(أ) خصائص الموضوع محل الارتباط ومعلومات الموضوع. فعلى سبيل المثال، قد يُتوقع الحصول على أدلة أقل موضوعية عندما تكون معلومات الموضوع ذات توجه مستقبلي وليست معلومات تاريخية (انظر الفقرة ٤٠)؛

(ب) ظروف أخرى كما هو الحال عندما لا يتوفر دليل كان من المتوقع بشكل معقول أن يكون موجوداً، على سبيل المثال بسبب توقيت تعيين المحاسب القانوني أو سياسة الاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالمنشأة أو عدم كفاية نُظُم المعلومات أو وجود قيد مفروض من الطرف المسؤول.

وعادةً ما تكون الأدلة المتاحة ذات طبيعة مقنعة وليست قطعية.

٨٢. لا يُعد الاستنتاج غير المعدل مناسباً سواءً لارتباط التأكيد المعقول أو التأكيد المحدود عندما:

(أ) تمنع الظروف المحاسب القانوني من الحصول على الأدلة اللازمة للحد من خطر الارتباط إلى مستوى مناسب؛ أو

(ب) يفرض طرف في الارتباط قيداً يمنع المحاسب القانوني من الحصول على الأدلة اللازمة للحد من خطر الارتباط إلى مستوى مناسب.

تقرير التأكيد

٨٣. يقوم المحاسب القانوني بتكوين استنتاجه على أساس الأدلة المتحصل عليها، ويقدم تقريراً مكتوباً يحتوي على تعبير واضح عن ذلك الاستنتاج المتعلق بمعلومات الموضوع. وتضع معايير التأكيد العناصر الأساسية لتقارير التأكيد.

٨٤. في ارتباط التأكيد المعقول، يُعبَّر عن الاستنتاج الذي خلص إليه المحاسب القانوني بصيغة الإثبات التي تنقل رأي المحاسب القانوني في مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط.

٨٥. فيما يلي أمثلة لاستنتاجات مُعبّر عنها بشكل مناسب لارتباط التأكيد المعقول:

- "وفي رأينا، فإن المنشأة قد التزمت من جميع الجوانب الجوهرية بالقانون (س)"، عند إبداء استنتاج متعلق بالموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو
- "وفي رأينا، فإن القوائم المالية تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، المركز المالي للمنشأة كما في [التاريخ] وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للإطار (س)"، عند إبداء استنتاج متعلق بمعلومات الموضوع والضوابط المنطبقة؛ أو
- "وفي رأينا، فإن بيان [الطرف المعني] بأن المنشأة قد التزمت بالقانون (س)، يعبّر من جميع الجوانب الجوهرية عن هذا الالتزام بشكل عادل" أو "وفي رأينا، فإن بيان [الطرف المعني] بأن مؤشرات الأداء الرئيسية معروضة وفقاً للضوابط (س) يعبّر من جميع الجوانب الجوهرية عن هذا العرض بشكل عادل"، عند إبداء استنتاج متعلق ببيان مقدم من الطرف المعني.

وفي الارتباط المباشر، يُصاغ استنتاج المحاسب القانوني للتعبير عن الموضوع محل الارتباط والضوابط.

٨٦. في ارتباط التأكيد المحدود، يُعبَّر عن استنتاج المحاسب القانوني بصيغة تنبئ بما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني، بناءً على الارتباط المُنفّذ، ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع مُحرّفة بشكل جوهري، ومثال ذلك النص على أنه "بناءً على الإجراءات المُنفّذة والأدلة المتحصل عليها، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن المنشأة لم تلتزم، من جميع الجوانب الجوهرية، بالقانون (س)".

٨٧. قد يختار المحاسب القانوني أسلوباً "موجزاً" أو "مطوّلاً" في إعداد التقارير لتيسير إبلاغ المستخدمين المستهدفين باستنتاجه بفاعلية. وتحتوي التقارير "الموجزة" عادةً على العناصر الأساسية فقط. فيما تحتوي التقارير "المطوّلة" على معلومات وتوضيحات أخرى لا يكون الهدف منها التأثير على استنتاج المحاسب القانوني. وإضافة إلى العناصر الأساسية، فقد تحتوي التقارير المطوّلة أيضاً على وصف تفصيلي لشروط الارتباط والضوابط المستخدمة والنتائج المتعلقة بجوانب معينة للارتباط والتفاصيل المتعلقة بمؤهلات وخبرات المحاسب القانوني والأشخاص الآخرين المشاركين في الارتباط والإفصاح عن مستويات الأهمية النسبية إضافةً إلى التوصيات في بعض الحالات. ويعتمد ذكر أي من هذه المعلومات على أهميتها بالنسبة للمعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون.

٨٨. يتم فصل استنتاج المحاسب القانوني بشكل واضح عن المعلومات أو التوضيحات التي لا يكون الهدف منها التأثير على استنتاج المحاسب القانوني، بما في ذلك أية فقرة للفت الانتباه أو فقرة أمر آخر أو النتائج المتعلقة بجوانب معينة للارتباط أو التوصيات أو المعلومات الإضافية المُضمّنة في تقرير التأكيد. وتوضح الصيغة المستخدمة أن فقرة لفت الانتباه أو الأمر الآخر أو النتائج أو التوصيات أو المعلومات الإضافية لا تهدف إلى الانتقاص من استنتاج المحاسب القانوني.

٨٩. يعبر المحاسب القانوني عن استنتاج معدل في الظروف الآتية:

(أ) عندما يوجد، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، قيد على النطاق وتأثير الأمر قد يكون جوهرياً. وفي مثل هذه الحالات، يعبر المحاسب القانوني عن استنتاج متحفظ أو يمتنع عن إبداء استنتاجه. وفي بعض الحالات، ينظر المحاسب القانوني في الانسحاب من الارتباط.

(ب) عندما تكون معلومات الموضوع، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، محرفة تحريفاً جوهرياً. وفي مثل هذه الحالات، يعبر المحاسب القانوني عن استنتاج متحفظ أو استنتاج سلبي. وفي تلك الارتباطات المباشرة التي تكون فيها معلومات الموضوع هي استنتاج المحاسب القانوني، ويخلص المحاسب القانوني إلى أن جزءاً من الموضوع محل الارتباط أو كله لا يتوافق من جميع الجوانب الجوهرية مع الضوابط، فإن مثل هذا الاستنتاج يُعد أيضاً استنتاجاً متحفّظاً (أو معارضاً، حسب مقتضى الحال).

٩٠. يُعبَّر عن استنتاج مُتحفّظ عندما لا تكون التأثيرات الفعلية أو المحتملة لأمر ما جوهرية ومنتشرة لدرجة تتطلب التعبير عن استنتاج معارض أو الامتناع عن إبداء استنتاج.

٩١. في حالة اكتشاف عدم استيفاء واحد أو أكثر من الشروط المسبقة لارتباط التأكيد بعد قبول الارتباط، يناقش المحاسب القانوني هذا الأمر مع الأطراف المعنية، ويقرر:

(أ) ما إذا كان من الممكن حل الأمر على نحو يحوز رضاه؛

(ب) ما إذا كان من المناسب الاستمرار في الارتباط؛

(ج) ما إذا كان سيبلغ عن الأمر في تقرير التأكيد وكيفية هذا الإبلاغ في حالة القيام به.

٩٢. إذا اكتشف المحاسب القانوني بعد قبول الارتباط أن بعض الضوابط أو جميعها غير مناسبة أو أن جزءاً من الموضوع محل الارتباط أو كله غير مناسب للقيام بارتباط تأكيد، ينظر المحاسب القانوني في الانسحاب من الارتباط، إن كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة. وفي حالة استمرار المحاسب القانوني في الارتباط، فإنه يبدي:

(أ) استنتاجاً مُتحفّظاً أو استنتاجاً معارضاً بناءً على مدى جوهرية الأمر وانتشاره، عندما يكون من المرجح بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني أن تؤدي الضوابط غير المناسبة أو الموضوع غير المناسب محل الارتباط إلى تضليل المستخدمين المستهدفين؛ أو

(ب) استنتاجاً مُتحفّظاً أو يمتنع عن إبداء استنتاج، في الحالات الأخرى، بناءً على مدى جوهرية الأمر وانتشاره، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني.

أمور أخرى

مسؤوليات الاتصال الأخرى

٩٣. ينظر المحاسب القانوني، حسب شروط الارتباط وظروف الارتباط الأخرى، فيما إذا كان أي أمر قد نما إلى علمه ويلزم أن يُبلغ به الطرف المسؤول أو القائم بالقياس أو القائم بالتقويم أو الطرف القائم بالتكليف أو المكلفين بالحوكمة أو أي أشخاص آخرين.

التوثيق

٩٤. يوفر توثيق أعمال الارتباط سجلاً بأساس إعداد تقرير التأكيد عند إعداد هذا التوثيق في الوقت المناسب وعندما يكون كافياً ومناسباً لتمكين أي محاسب قانوني ذي خبرة لم تكن له صلة سابقة بالارتباط من فهم ما يلي:

(أ) طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة للالتزام بمعايير التأكيد ذات الصلة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) نتائج الإجراءات المنفذة، والأدلة المتحصل عليها؛

(ج) الأمور المهمة التي ظهرت أثناء الارتباط، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها في سبيل التوصل إلى تلك الاستنتاجات.

٩٥. يشمل توثيق أعمال الارتباط كيفية قيام المحاسب القانوني بمعالجة أي عدم اتساق قام بتحديده بين المعلومات والاستنتاج النهائي للمحاسب القانوني بشأن كل أمر من الأمور المهمة.

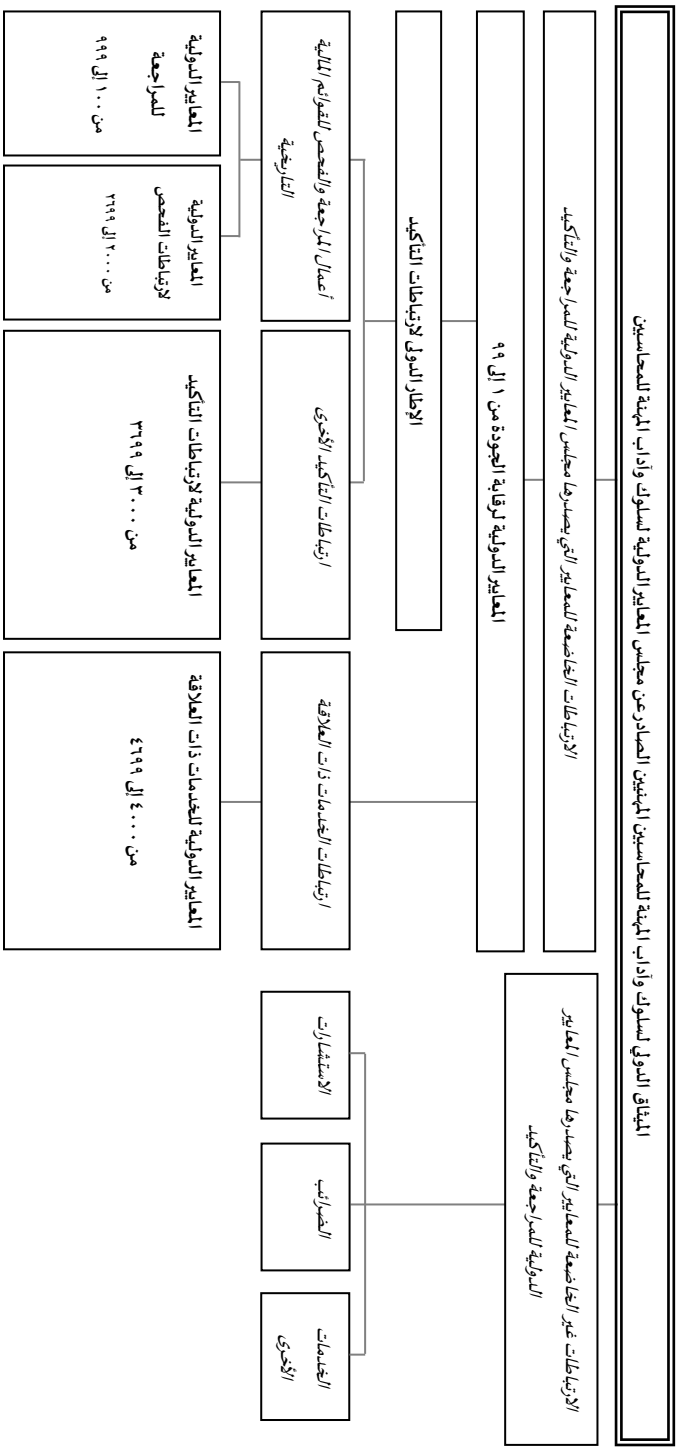
إساءة استخدام اسم المحاسب القانوني

٩٦. تكون للمحاسب القانوني علاقة بالموضوع محل الارتباط، أو بمعلومات الموضوع ذات الصلة، عندما يعد المحاسب القانوني تقريراً عن المعلومات المتعلقة بالموضوع محل الارتباط أو يوافق على استخدام اسمه في سياق مهني مع ذلك الموضوع محل الارتباط أو مع معلومات الموضوع ذات الصلة. وإذا لم تكن للمحاسب القانوني علاقة على هذا النحو، لا تستطيع الأطراف الثالثة تحميل المحاسب القانوني أية مسؤولية. وإذا علم المحاسب القانوني أن طرفاً ما يسيء استخدام اسمه فيما يتصل بموضوع ما محل ارتباط، أو فيما يتصل بمعلومات الموضوع ذات الصلة، فيجب على المحاسب القانوني أن يطلب من ذلك الطرف الامتناع عن القيام بذلك. وينظر المحاسب القانوني أيضاً في الخطوات الأخرى التي يلزم اتخاذها، مثل إبلاغ أي مستخدمين يعرفهم بهذا الاستخدام غير السليم لاسمه أو طلب المشورة القانونية.

الملحق الأول

إصدارات مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد وعلاقتها ببعضها وبالميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين

يوضح هذا الملحق نطاق الإصدارات الخاصة بمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، وعلاقتها ببعضها وبالميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين.



الملحق الثاني

ارتباطات التصديق والارتباطات المباشرة

يوضح هذا الملحق الاختلافات بين ارتباط التصديق والارتباط المباشر.

١. في ارتباط التصديق، يقوم القائم بالقياس أو القائم بالتقويم، الذي يكون شخصاً آخر خلاف المحاسب القانوني، بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط، وتكون مخرجات ذلك معلومات الموضوع. وقد يتعذر التعبير بشكل مناسب عن معلومات الموضوع في سياق الموضوع محل الارتباط والضوابط، ولذلك فقد يتم تحريفها، وربما لدرجة جوهرية. ويتمثل دور المحاسب القانوني في ارتباط التصديق في الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة للتعبير عن استنتاج بشأن ما إذا كانت معلومات الموضوع، التي أعدها القائم بالقياس أو القائم بالتقويم، خالية من التحريف الجوهري.

٢. في الارتباط المباشر، يقوم المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط ويعرض معلومات الموضوع الناتجة كجزء من تقرير التأكيد أو في ملحق مرفق به. ويتناول استنتاج المحاسب القانوني في الارتباط المباشر المخرجات المقرر عنها لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. وفي بعض الارتباطات المباشرة، يكون استنتاج المحاسب القانوني هو معلومات الموضوع أو جزء منها. وبناءً على الموضوع محل الارتباط:

(أ) يمكن أن تكون مخرجات القياس أو التقويم في الارتباط المباشر مشابهة لتقرير أو بيان أعده القائم بالقياس أو القائم بالتقويم في ارتباط تصديق. ولكن في ظروف أخرى، يمكن أن يتم النص على المخرجات، التي هي معلومات الموضوع، في وصف النتائج وأساس استنتاج المحاسب القانوني في تقرير تأكيد مطوّل؛

(ب) قد يستخدم المحاسب القانوني البيانات التي قام آخرون بجمعها. فعلى سبيل المثال، قد تكون البيانات مأخوذة من نظام معلومات يقوم بصونه الطرف المسؤول.

٣. إضافة إلى قياس الموضوع محل الارتباط أو تقويمه، يستخدم المحاسب القانوني أيضاً في الارتباط المباشر مهارات وأساليب التأكيد للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة للتعبير عن استنتاج بشأن ما إذا كانت معلومات الموضوع محرّفة تحريفاً جوهرياً. وقد يحصل المحاسب القانوني على تلك الأدلة بالتوازي مع قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط، وقد يحصل عليها أيضاً قبل ذلك القياس أو التقويم أو بعده.

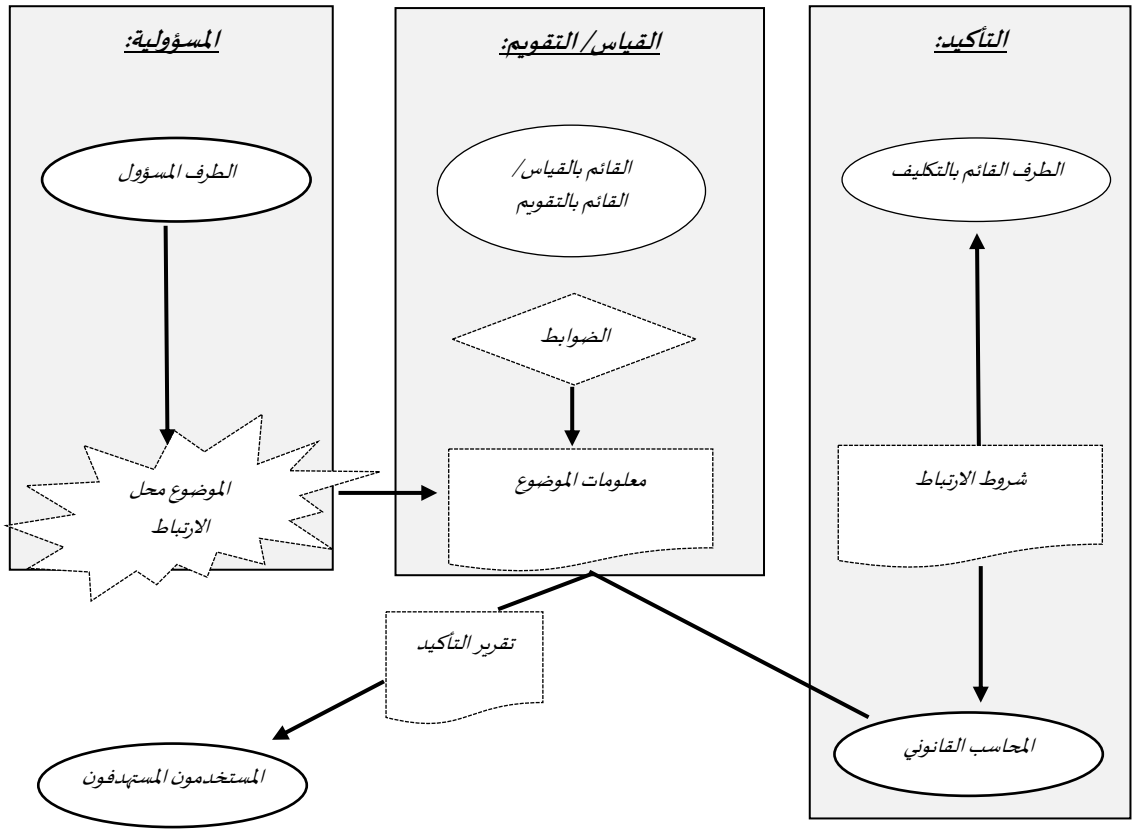
٤. تكمن قيمة الارتباط المباشر في الجمع بين:

(أ) استقلال المحاسب القانوني عن الموضوع محل الارتباط والطرف القائم بالتكليف والمستخدمين المستهدفين والطرف المسؤول، بغض النظر عن عدم استقلال المحاسب القانوني عن معلومات الموضوع بسبب قيامه بإعدادها؛

(ب) مهارات وأساليب التأكيد المستخدمة عند قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط، مما يؤدي إلى تراكم أدلة تتشابه مع أدلة ارتباطات التصديق في كميتها وجودتها. وهذا الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة هو ما يميز القيام بارتباط مباشر عن مجرد القيام بأعمال تجميع. وتوضيحاً لهذه النقطة، فإنه إذا كان هناك محاسب قانوني يقوم بتجميع بيانات لقائمة غازات الاحتباس الحراري لإحدى المنشآت، فإن المحاسب القانوني لن يقوم على سبيل المثال باختبار معايرة أجهزة الرصد. أمّا في الارتباط المباشر، فإن المحاسب القانوني سيقوم، عند الاقتضاء، إما بمعايرة أجهزة الرصد كجزء من آلية القياس، أو اختبار أعمال معايرة أجهزة الرصد التي نفذها آخرون بنفس القدر كما لو كان الارتباط ارتباط تصديق.

الملحق الثالث

الأطراف في ارتباط التأكيد



١. تحتوي جميع ارتباطات التأكيد على ثلاثة أطراف على الأقل، هي: الطرف المسؤول والمحاسب القانوني والمستخدمين المستهدفين. وبناءً على ظروف الارتباط، قد يوجد أيضاً دور مستقل للقائم بالقياس أو القائم بالتقويم أو الطرف القائم بالتكليف.

٢. يوضح الشكل أعلاه كيفية تعلق الأدوار الآتية بارتباط التأكيد:

(أ) الطرف المسؤول هو المسؤول عن الموضوع محل الارتباط.

(ب) يستخدم القائم بالقياس أو القائم بالتقويم الضوابط لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط بما يؤدي للتوصل إلى معلومات الموضوع.

(ج) يتفق الطرف القائم بالتكليف مع المحاسب القانوني على شروط الارتباط.

(د) يحصل المحاسب القانوني على ما يكفي من الأدلة المناسبة لإبداء استنتاج يهدف إلى رفع درجة الثقة لدى المستخدمين المستهدفين، بخلاف الطرف المسؤول، حيال معلومات الموضوع.

(هـ) يتخذ المستخدمون المستهدفون قراراتهم على أساس معلومات الموضوع. المستخدمون المستهدفون هم الأفراد أو الكيانات أو مجموعات الأفراد أو الكيانات الذين يتوقع المحاسب القانوني أنهم سيستخدمون تقرير التأكيد. وفي بعض الحالات، قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون بخلاف الموجه لهم تقرير التأكيد.

٣. يمكن رصد الملاحظات الآتية فيما يتعلق بهذه الأدوار:

- يحتوي كل ارتباط تأكيد على الأقل على طرف مسؤول ومستخدمين مستهدفين إضافة إلى المحاسب القانوني.
- لا يمكن أن يكون المحاسب القانوني هو الطرف المسؤول أو الطرف القائم بالتكليف أو أحد المستخدمين المستهدفين.

- في الارتباط المباشر، يكون المحاسب القانوني هو أيضاً القائم بالقياس أو القائم بالتقويم.
- في ارتباط التصديق، يمكن أن يكون الطرف المسؤول، أو شخص آخر، غير المحاسب القانوني، هو القائم بالقياس أو القائم بالتقويم.
- متى قام المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط، كان الارتباط ارتباطاً مباشراً. ولا يمكن تغيير صفة ذلك الارتباط إلى ارتباط تصديق عن طريق تحمل طرف آخر المسؤولية عن القياس أو التقويم، على سبيل المثال عن طريق قيام الطرف المسؤول بإرفاق بيان بمعلومات الموضوع يقر فيه بتحمله المسؤولية عن المعلومات.
- يمكن أن يكون الطرف المسؤول هو الطرف القائم بالتكليف.
- في العديد من ارتباطات التصديق، يمكن أن يكون الطرف المسؤول هو أيضاً القائم بالقياس أو القائم بالتقويم، والطرف القائم بالتكليف. ومن أمثلة ذلك أن تقوم المنشأة بتكليف محاسب قانوني لتنفيذ ارتباط تأكيد بشأن تقرير أعدته عن ممارسات الاستدامة الخاصة بها. ومن الأمثلة التي يختلف فيها الطرف المسؤول عن القائم بالقياس أو القائم بالتقويم ما يكون عندما يتم تكليف المحاسب القانوني بتنفيذ ارتباط تأكيد بشأن تقرير أعدته جهة حكومية عن ممارسات الاستدامة في شركة خاصة.
- في ارتباط التصديق، يقدم عادةً القائم بالقياس أو القائم بالتقويم للمحاسب القانوني إفادة مكتوبة عن معلومات الموضوع. وفي بعض الحالات، قد لا يكون المحاسب القانوني قادراً على الحصول على مثل تلك الإفادة، على سبيل المثال عندما لا يكون الطرف القائم بالتكليف هو القائم بالقياس أو القائم بالتقويم.
- يمكن أن يكون الطرف المسؤول أحد المستخدمين المستهدفين، ولكنه لا يكون المستخدم الوحيد.
- قد يكون الطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو القائم بالتقويم، والمستخدمون المستهدفون من منشآت مختلفة أو من نفس المنشأة. ومن أمثلة الحالة الثانية، أن يطلب المجلس الإشرافي في هيكل تنظيمي لمنشأة تحتوي على مجلس من مستويين الحصول على تأكيد بشأن المعلومات المقدمة من المجلس التنفيذي لتلك المنشأة. ويلزم النظر إلى العلاقة بين الطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو القائم بالتقويم، والمستخدمين المستهدفين في سياق كل ارتباط بعينه وقد تختلف هذه العلاقة عن التسلسل التقليدي المحدد للمسؤوليات. فعلى سبيل المثال، قد تكلّف الإدارة العليا للمنشأة (المستخدم المستهدف) أحد المحاسبين القانونيين بتنفيذ ارتباط تأكيد بشأن جانب معين من أنشطة المنشأة يتولى المسؤولية المباشرة عنه مستوى أدنى من المستويات الإدارية (الطرف المسؤول)، لكن المسؤولية النهائية عنه ترجع إلى الإدارة العليا.
- يمكن أن يكون الطرف القائم بالتكليف، الذي لا يكون في ذات الوقت الطرف المسؤول، هو المستخدم المستهدف.

٤. قد يكون استنتاج المحاسب القانوني مُصاغاً للتعبير عن:

- الموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو
- معلومات الموضوع والضوابط المنطبقة؛ أو
- بيان مقدم من الطرف المعني.

٥. يجوز أن يتفق المحاسب القانوني والطرف المسؤول على تطبيق مبادئ معايير التأكيد على أحد الارتباطات عندما لا يكون هناك مستخدمون مستهدفون سوى الطرف المسؤول لكن شريطة الوفاء بجميع المتطلبات الأخرى لمعايير التأكيد. وفي مثل هذه الحالات، يشتمل تقرير المحاسب القانوني على عبارة تفيد بقصر استخدام التقرير على الطرف المسؤول.

الملحق الرابع

تصنيف الموضوعات محل الارتباط

يحتوي الجدول الوارد أدناه على تصنيف لمجموعة الموضوعات المحتمل أن تكون محل ارتباط موضحة ببعض الأمثلة. وتوجد بعض الأصناف التي لم تُذكر لها أي أمثلة نظراً لأنه من غير المرجح أن تُنفذ ارتباطات تأكيد فيما يتعلق بالمعلومات في هذه الأصناف. وليس بالضرورة أن يكون هذا التصنيف كاملاً، وليس بالضرورة أيضاً أن تستبعد هذه الأصناف بعضها بعضاً، وقد تحتوي بعض الموضوعات محل الارتباطات أو بعض معلومات الموضوعات على مكونات تقع في أكثر من صنف واحد، فعلى سبيل المثال يُرجّح أن يحتوي إعداد التقارير المتكاملة وإعداد التقارير عن المسؤولية الاجتماعية للشركات على معلومات تاريخية وأخرى ذات توجه مستقبلي ومعلومات مالية وأخرى غير مالية، على السواء. وفي بعض الحالات، تكون الأمثلة هي معلومات الموضوع، وفي حالات أخرى تكون الموضوع محل الارتباط أو مجرد إشارة إلى نوع السؤال الذي يمكن أن تساعد المعلومات في الإجابة عليه، وذلك حسب الخيار الذي يكون أكثر دلالة على المعنى في ظل الظروف.

معلومات عن:		معلومات تاريخية	معلومات ذات توجه مستقبلي
أمور مالية	**الأداء المالي**	القوائم المالية المُعدّة وفقاً لإطار تقرير مالي منطبق	• التدفقات النقدية المتنبأ بها/المتوقعة
	المركز المالي		• المركز المالي المتنبأ به/المتوقع
أمور غير مالية	**الأداء غير المالي كاستخدام الموارد/ القيمة المحققة مقابل المال المدفوع**	• قائمة غازات الاحتباس الحراري • تقرير الاستدامة • مؤشرات الأداء الرئيسية • بيان عن الاستخدام الفعال للموارد • بيان عن القيمة المحققة مقابل المال المدفوع • التقرير عن المسؤولية الاجتماعية للشركات	• الانخفاضات المتوقعة في الانبعاثات نتيجة استخدام تقنية جديدة، أو احتجاز غازات الاحتباس الحراري عن طريق زراعة الأشجار. • التصريح بأن إجراءً مقترحاً سيحقق قيمة مقابل المال المدفوع
	الوضع غير المالي	• وصف نظام/آلية على النحو الذي يتم تطبيقه/تطبيقها به في نقطة زمنية • الخصائص المادية، كحجم عقار مستأجر مثلاً	
نظام/ آلية	**الوصف**	• وصف نظام الرقابة الداخلية	
	التصميم	• تصميم أدوات الرقابة في منشأة خدمية	• تصميم أدوات الرقابة المقترحة لآلية إنتاج وشيكة
	التشغيل/ الأداء	• الفاعلية التشغيلية لإجراءات تعيين الموظفين وتدريبهم	
الجوانب السلوكية	**الالتزام**	• التزام المنشأة على سبيل المثال بالشروط الخاصة بالحصول على قرض أو بمتطلبات نظامية أو تنظيمية محددة	
	السلوك البشري	• تقويم فاعلية لجان المراجعة	
	غير ذلك	• ملاءمة حزمة برمجيات للغرض منها	

مسرد المصطلحات[1]

(طبعة ٢٠٢٢)

Access controls—Procedures designed to restrict access to on-line terminal devices, programs and data. Access controls consist of "user authentication" and "user authorization." "User authentication" typically attempts to identify a user through unique logon identifications, passwords, access cards or biometric data. "User authorization" consists of access rules to determine the computer resources each user may access. Specifically, such procedures are designed to prevent or detect:	*أدوات الرقابة على الوصول*: إجراءات مصممة لتقييد الوصول إلى الأجهزة الطرفية المتصلة والبرامج والبيانات. وتتألف أدوات الرقابة على الوصول من "مصادقة المستخدم" و "تخويل المستخدم". ويُقصد بمصطلح "مصادقة المستخدم" -عادةً- محاولة تحديد هوية المستخدم، من خلال تعريفات دخول أو كلمات مرور أو بطاقات وصول أو بيانات حيوية فريدة. ويتألف "تخويل المستخدم" من قواعد وصول لتحديد موارد الحاسب التي يُمكن أن يصل إليها كل مستخدم على حده. ويتم تصميم تلك الإجراءات على وجه الخصوص لمنع أو اكتشاف ما يلي:
• Unauthorized access to on-line terminal devices, programs and data;	• وصول غير مصرح به إلى الأجهزة الطرفية المتصلة والبرامج والبيانات؛
• Entry of unauthorized transactions;	• إدخال معاملات غير مصرح بها؛
• Unauthorized changes to data files;	• عمل تغييرات غير مصرح بها في ملفات البيانات؛
• The use of computer programs by unauthorized personnel; and	• استخدام برامج حاسب من قبل عاملين غير مصرح لهم بذلك؛
• The use of computer programs that have not been authorized.	• استخدام برامج حاسب غير مصرح بها.
**Accounting estimate*—A monetary amount for which the measurement, in accordance with the requirements of the applicable financial reporting framework, is subject to estimation uncertainty.	**التقدير المحاسبي*: مبلغ نقدي يخضع قياسه، وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، لحالة من عدم تأكد التقدير.
**Accounting records*—The records of initial accounting entries and supporting records, such as checks and records of electronic fund transfers; invoices; contracts; the general and subsidiary ledgers, journal entries and other adjustments to the financial statements that are not reflected in formal journal entries; and records such as work sheets and spreadsheets supporting cost allocations, computations, reconciliations and disclosures.	**السجلات المحاسبية*: سجلات القيود المحاسبية الأولية والسجلات الداعمة مثل الشيكات وسجلات تحويل الأموال إلكترونياً والفواتير والعقود ودفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة والقيود في دفاتر اليومية والتعديلات الأخرى على القوائم المالية التي لم تعكسها قيود اليومية الرسمية والسجلات مثل أوراق العمل وجداول البيانات الداعمة لتخصيص التكلفة والعمليات الحسابية والمطابقات والإفصاحات.

[1] * للإشارة إلى مصطلح مُعرّف في المعايير الدولية للمراجعة

† للإشارة إلى مصطلح مُعرّف في المعايير الدولية لإدارة الجودة

في حالة الارتباطات الخاصة بالقطاع العام، يجب قراءة المصطلحات الواردة في هذا المسرد على أنها تشير إلى ما يقابلها في القطاع العام.

ومتى لم يرد تعريف لمصطلحات المحاسبة في إصدارات مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، فينبغي الرجوع إلى مسرد المصطلحات المنشور من قبل مجلس المعايير الدولية للمحاسبة.

Agreed-upon procedures – Procedures that have been agreed to by the practitioner and the engaging party (and if relevant, other parties).	*الإجراءات المتفق عليها*: الإجراءات التي تم الاتفاق عليها بين المحاسب القانوني والطرف القائم بالتكليف (وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى).
Agreed-upon procedures engagement – An engagement in which a practitioner is engaged to carry out procedures to which the practitioner and the engaging party (and if relevant, other parties) have agreed and to communicate the procedures performed and the related findings in an agreed-upon procedures report.	*ارتباط الإجراءات المتفق عليها*: ارتباط يتم فيه تكليف المحاسب القانوني ليقوم بتنفيذ إجراءات وافق عليها المحاسب القانوني والطرف القائم بالتكليف (وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى) وليقوم بإبلاغ الإجراءات التي تم تنفيذها والمكتشفات ذات الصلة في تقرير الإجراءات المتفق عليها.
Agreed-upon procedures engagement—An engagement in which an auditor is engaged to carry out those procedures of an audit nature to which the auditor and the entity and any appropriate third parties have agreed and to report on factual findings. The recipients of the report form their own conclusions from the report by the auditor. The report is restricted to those parties that have agreed to the procedures to be performed since others, unaware of the reasons for the procedures may misinterpret the results.	*ارتباط الإجراءات المتفق عليها*: ارتباط يتم بموجبه تكليف المراجع بأداء تلك الإجراءات التي لها طبيعة المراجعة، والتي تم الاتفاق عليها بين المراجع والمنشأة وأي أطراف ثالثة معنية، وبإعداد تقرير عن الحقائق المكتشفة. ويُكوّن مستلمو التقرير الاستنتاجات الخاصة بهم من تقرير المراجع. ولا يُقدم التقرير إلا للأطراف التي اتفقت على الإجراءات التي سيتم تنفيذها، نظراً لأن الآخرين غير المدركين لأسباب الإجراءات قد يُسيئون تفسير النتائج.
**Analytical procedures*—Evaluations of financial information through analysis of plausible relationships among both financial and non-financial data. Analytical procedures also encompass such investigation as is necessary of identified fluctuations or relationships that are inconsistent with other relevant information or that differ from expected values by a significant amount.	**الإجراءات التحليلية*: عمليات تقويم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات المالية وغير المالية. وتشمل الإجراءات التحليلية أيضاً التحري الضروري عن التقلبات أو العلاقات التي يتم التعرف عليها والتي لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير.
**Annual report*—A document, or combination of documents, prepared typically on an annual basis by management or those charged with governance in accordance with law, regulation or custom, the purpose of which is to provide owners (or similar stakeholders) with information on the entity's operations and the entity's financial results and financial position as set out in the financial statements. An annual report contains or accompanies the financial statements and the auditor's report thereon and usually includes information about the entity's developments, its future outlook and risks and uncertainties, a statement by the entity's governing body, and reports covering governance matters.	**التقرير السنوي*: مستند، أو مجموعة من المستندات، تعدها عادةً بشكل سنوي الإدارة أو المكلفون بالحوكمة طبقاً للأنظمة أو اللوائح أو الأعراف، ويتمثل الغرض منها في تزويد الملاك (أو أصحاب مصلحة مماثلين) بمعلومات عن عمليات المنشأة ونتائجها المالية ومركزها المالي كما هو موضح في القوائم المالية. ويتضمن التقرير السنوي، أو تُرفق به، القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها، ويشتمل عادةً على معلومات عن التطورات التي شهدتها المنشأة، وآفاقها المستقبلية ومخاطرها وحالات عدم التأكد المحيطة بها، وبيان من الهيئة الحاكمة للمنشأة، وتقارير تتناول المسائل المتعلقة بالحوكمة.

**Anomaly*—A misstatement or deviation that is demonstrably not representative of misstatements or deviations in a population.	**حالة شاذة*: تحريف أو انحراف لا يمثل بشكل جليّ التحريفات أو الانحرافات الموجودة في مجتمع العينة.
Applicable criteria (in the context of ISAE 3410)—The criteria used by the entity to quantify and report its emissions in the GHG statement.	*الضوابط المنطبقة (في سياق معيار ارتباطات التأكيد ٣٤١٠)*[٢]: هي الضوابط التي تستخدمها المنشأة لقياس كميات انبعاثاتها والتقرير عنها في قائمة غازات الاحتباس الحراري.
Applicable criteria (in the context of ISAE 3420)—The criteria used by the responsible party when compiling the pro forma financial information. Criteria may be established by an authorized or recognized standard-setting organization or by law or regulation. Where established criteria do not exist, they will be developed by the responsible party.	*الضوابط المنطبقة (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٢٠)*[٣]: الضوابط التي يستخدمها الطرف المسؤول عند تجميع المعلومات المالية التصورية. وقد تكون الضوابط مفروضة من قبل جهة مصرح لها أو معترف بها لوضع المعايير أو مفروضة بموجب نظام أو لائحة. وعندما لا توجد ضوابط مفروضة، فإن الطرف المسؤول هو من يقوم بوضعها.
**Applicable financial reporting framework*—The financial reporting framework adopted by management and, where appropriate, those charged with governance in the preparation of the financial statements that is acceptable in view of the nature of the entity and the objective of the financial statements, or that is required by law or regulation. In the context of ISRS 4410 (Revised), reference is to the financial information, rather than to the financial statements.	**إطار التقرير المالي المنطبق*: إطار التقرير المالي الذي تقره الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لإعداد القوائم المالية والذي يكون مقبولاً في ضوء طبيعة المنشأة والهدف من القوائم المالية، أو هو ذلك الإطار الذي تفرضه الأنظمة أو اللوائح. وفي سياق معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠)،[٤] تكون الإشارة إلى المعلومات المالية، وليس القوائم المالية.
The term "fair presentation framework" is used to refer to a financial reporting framework that requires compliance with the requirements of the framework and:	ويُستخدم مصطلح "إطار العرض العادل" للإشارة إلى إطار تقرير مالي يتطلب الالتزام بمتطلبات هذا الإطار إضافة إلى ما يلي:
(a) Acknowledges explicitly or implicitly that, to achieve fair presentation of the financial statements, it may be necessary for management to provide disclosures beyond those specifically required by the framework; or	(أ) يقرّ، صراحةً أو ضمناً، أنه لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية، قد يكون من الضروري للإدارة أن تقدم إفصاحات تتعدى تلك المطلوبة على وجه التحديد بموجب الإطار؛ أو
(b) Acknowledges explicitly that it may be necessary for management to depart from a requirement of the framework to achieve fair presentation of the financial statements. Such departures are expected to be necessary only in extremely rare circumstances.	(ب) يقرّ صراحةً أنه قد يكون من الضروري للإدارة الخروج عن متطلب من متطلبات الإطار لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية. ومن المتوقع ألا يكون مثل هذا الخروج ضرورياً إلا في ظروف نادرة للغاية.

[٢] معيار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠) *"ارتباطات التأكيد المتعلقة بقوائم غازات الاحتباس الحراري"*

[٣] معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٢٠) *"ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمّنة في نشرات الاكتتاب"*

[٤] معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) *"ارتباطات التجميع"*

The term "compliance framework" is used to refer to a financial reporting framework that requires compliance with the requirements of the framework, but does not contain the acknowledgements in (a) or (b) above.	ويستخدم مصطلح "إطار الالتزام" للإشارة إلى إطار تقرير مالي يتطلب الالتزام بمتطلبات الإطار، لكنه لا يحتوي على الإقرارات الواردة في البندين (أ) أو (ب) أعلاه.
Application controls in information technology— Manual or automated procedures that typically operate at a business process level. Application controls can be preventative or detective in nature and are designed to ensure the integrity of the accounting records. Accordingly, application controls relate to procedures used to initiate, record, process and report transactions or other financial data.	*أدوات الرقابة على التطبيقات في مجال تقنية المعلومات*: إجراءات يدوية أو آلية تعمل عادةً على مستوى آليات العمل. ويمكن لأدوات الرقابة على التطبيقات أن تكون ذات طبيعة وقائية أو اكتشافية، وهي تهدف إلى ضمان سلامة السجلات المحاسبية. وهكذا، فإن أدوات الرقابة على التطبيقات تتعلق بالإجراءات المستخدمة لإنشاء المعاملات أو البيانات المالية الأخرى وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها.
**Applied criteria (in the context of ISA 810 (Revised))*—The criteria applied by management in the preparation of the summary financial statements.	**الضوابط المطبقة (في سياق معيار المراجعة (٨١٠)م)*: الضوابط التي تطبقها الإدارة في إعداد القوائم المالية الملخصة.
**Appropriateness (of audit evidence)*—The measure of the quality of audit evidence; that is, its relevance and its reliability in providing support for the conclusions on which the auditor's opinion is based.	**مناسَبة (أدلة المراجعة)*: مقياس لجودة أدلة المراجعة؛ أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المراجع.
**Arm's length transaction*—A transaction conducted on such terms and conditions as between a willing buyer and a willing seller who are unrelated and are acting independently of each other and pursuing their own best interests.	**معاملة على أساس تجاري*: معاملة تبرم طبقاً لشروط وأحكام بين مشترٍ وبائع تتوفر لديهما الرغبة في التعامل ولا تربطهما أية علاقة، ويتصرفان بشكل مستقل عن بعضهما ويسعيان لتحقيق مصالحهما على أفضل وجه.
**Assertions*— Representations, explicit or otherwise, with respect to the recognition, measurement, presentation and disclosure of information in the financial statements which are inherent in management representing that the financial statements are prepared in accordance with the applicable financial reporting framework. Assertions are used by the auditor to consider the different types of potential misstatements that may occur when identifying, assessing and responding to the risks of material misstatement.	**الإقرارات*: الإفادات، الصريحة أو غيرها، المتعلقة بإثبات المعلومات وقياسها وعرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية والملازمة لإفادة الإدارة بأن القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويستخدم المراجع الإقرارات للنظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث، وذلك عند تعرفه على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها والاستجابة لها.
Assess—Analyze identified risks of material misstatement to conclude on their significance. "Assess," by convention, is used only in relation to risk. (also see *Evaluate*)	*يقيّم*: يحلل مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها لاستنتاج مدى أهميتها. ولا يُستخدم لفظ "يقيم"، حسبما هو متعارف عليه، إلا فيما يتعلق بالخطر. (انظر كذلك *يُقوّم*)

[٥] معيار المراجعة (٨١٠) *"ارتباطات لإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة"*

Association—(see *Auditor association with financial information*)	*الاقتران*: (انظر *اقتران اسم المراجع بالمعلومات المالية*).
Assurance—(see *Reasonable assurance*)	*التأكيد*: (انظر *التأكيد المعقول*)
Assurance engagement—An engagement in which a practitioner aims to obtain sufficient appropriate evidence in order to express a conclusion designed to enhance the degree of confidence of the intended users other than the responsible party about the subject matter information (that is, the outcome of the measurement or evaluation of an underlying subject matter against criteria). Each assurance engagement is classified on two dimensions:	*ارتباط التأكيد*: ارتباط يهدف فيه المحاسب القانوني إلى الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لإبداء استنتاج يهدف إلى رفع درجة الثقة لدى المستخدمين المستهدفين، بخلاف الطرف المسؤول، حيال معلومات الموضوع (أي مخرجات تقويم أو قياس موضوع ما محل ارتباط مقارنة بالضوابط). ويُصنّف كل ارتباط تأكيد تبعاً لبُعدين اثنين:
(1) Either a reasonable assurance engagement or a limited assurance engagement:	(١) إما أنه ارتباط تأكيد معقول أو ارتباط تأكيد محدود:
a. Reasonable assurance engagement—An assurance engagement in which the practitioner reduces engagement risk to an acceptably low level in the circumstances of the engagement as the basis for the practitioner's conclusion. The practitioner's conclusion is expressed in a form that conveys the practitioner's opinion on the outcome of the measurement or evaluation of the underlying subject matter against criteria.	أ. ارتباط التأكيد المعقول: هو ارتباط تأكيد يقوم فيه المحاسب القانوني بتخفيض خطر الارتباط إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها في ظل ظروف الارتباط، كأساس لاستنتاج المحاسب القانوني. ويُعبَّر عن الاستنتاج الذي خلص إليه المحاسب القانوني بصيغة تنبئ برأي المحاسب القانوني في مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط.
b. Limited assurance engagement—An assurance engagement in which the practitioner reduces engagement risk to a level that is acceptable in the circumstances of the engagement but where that risk is greater than for a reasonable assurance engagement as the basis for expressing a conclusion in a form that conveys whether, based on the procedures performed and evidence obtained, a matter(s) has come to the practitioner's attention to cause the practitioner to believe the subject matter information is materially misstated. The nature, timing and extent of procedures performed in a limited assurance engagement is limited	ب. ارتباط التأكيد المحدود: هو ارتباط تأكيد يقوم فيه المحاسب القانوني بتخفيض خطر الارتباط إلى مستوى يمكن قبوله في ظل ظروف الارتباط، ولكن ذلك الخطر يظل أكبر مما يكون عليه في ارتباط التأكيد المعقول، كأساس لإبداء استنتاج بصيغة تنبئ بما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني، بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات موضوع الارتباط مُحرّفة بشكل جوهري. وتكون الإجراءات المنفذة في إطار ارتباط التأكيد المحدود محدودة في طبيعتها وتوقيتها ومداها مقارنة بما هو مطلوب في ارتباط التأكيد المعقول ولكن يتم التخطيط لهذه الأمور للحصول على مستوى من التأكيد يكون بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني مجدياً. وحتى يكون مستوى التأكيد الذي يصل إليه المحاسب القانوني مجدياً، فإنه من المرجح أن يعزز

compared with that necessary in a reasonable assurance engagement but is planned to obtain a level of assurance that is, in the practitioner's professional judgment, meaningful. To be meaningful, the level of assurance obtained by the practitioner is likely to enhance the intended users' confidence about the subject matter information to a degree that is clearly more than inconsequential.	مدى ثقة المستخدمين المستهدفين في معلومات الموضوع بدرجة من الواضح أنها ليست بلا طائل.
(2) Either an attestation engagement or a direct engagement:	(٢) إما أنه ارتباط تصديق أو ارتباط مباشر:
a. Attestation engagement—An assurance engagement in which a party other than the practitioner measures or evaluates the underlying subject matter against the criteria. A party other than the practitioner also often presents the resulting subject matter information in a report or statement. In some cases, however, the subject matter information may be presented by the practitioner in the assurance report. In an attestation engagement, the practitioner's conclusion addresses whether the subject matter information is free from material misstatement. The practitioner's conclusion may be phrased in terms of:	أ. ارتباط التصديق: هو ارتباط تأكيد يقوم فيه طرف آخر خلاف المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. ويعرض غالباً أيضاً طرف آخر خلاف المحاسب القانوني معلومات الموضوع الناتجة في صورة تقرير أو بيان. لكن في بعض الحالات قد يقوم المحاسب القانوني بعرض معلومات الموضوع في تقرير التأكيد. وفي ارتباط التصديق، يتناول استنتاج المحاسب القانوني ما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الجوهري. وقد يكون استنتاج المحاسب القانوني مُصاغاً للتعبير عن:
i. The underlying subject matter and the applicable criteria;	١. الموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو
ii. The subject matter information and the applicable criteria; or	٢. معلومات الموضوع والضوابط المنطبقة؛ أو
iii. A statement made by the appropriate party(ies).	٣. بيان مقدم من الأطراف المعنية.
b. Direct engagement—An assurance engagement in which the practitioner measures or evaluates the underlying subject matter against the applicable criteria and the practitioner presents the resulting subject matter information as part of, or accompanying, the assurance report. In a direct engagement, the	ب. الارتباط المباشر: هو ارتباط تأكيد يقوم فيه المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط المنطبقة ويعرض المحاسب القانوني معلومات الموضوع الناتجة كجزء من تقرير التأكيد أو في ملحق مرفق به. وفي الارتباط المباشر، يتناول استنتاج المحاسب القانوني المخرجات المُعلن عنها

practitioner's conclusion addresses the reported outcome of the measurement or evaluation of the underlying subject matter against the criteria.	لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط.
Assurance engagement risk—The risk that the practitioner expresses an inappropriate conclusion when the subject matter information is materially misstated.	*خطر ارتباط التأكيد*: خطر إبداء المحاسب القانوني استنتاجاً غير مناسب عندما تكون معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري.
Assurance skills and techniques—Those planning, evidence gathering, evidence evaluation, communication and reporting skills and techniques demonstrated by an assurance practitioner that are distinct from expertise in the underlying subject matter of any particular assurance engagement or its measurement or evaluation.	*مهارات وأساليب التأكيد*: مهارات وأساليب التخطيط وجمع الأدلة وتقويمها والاتصال وإعداد التقارير التي يتمتع بها المحاسب القانوني المنفذ لارتباط التأكيد والتي تكون مختلفة عن الخبرة في الموضوع الأساس لأي ارتباط تأكيد بعينه أو قياسه أو تقويمه.
**Audit documentation*—The record of audit procedures performed, relevant audit evidence obtained, and conclusions the auditor reached (terms such as "working papers" or "workpapers" are also sometimes used).	**توثيق أعمال المراجعة*: سجل إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها وأدلة المراجعة الملائمة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي توصل إليها المراجع (يُستخدم أيضاً في بعض الأحيان مصطلح مثل "أوراق العمل").
**Audit evidence*—Information used by the auditor in arriving at the conclusions on which the auditor's opinion is based. Audit evidence includes both information contained in the accounting records underlying the financial statements and other information. (See *Sufficiency of audit evidence* and *Appropriateness of audit evidence*.)	**أدلة المراجعة*: معلومات يستخدمها المراجع في التوصل إلى الاستنتاجات التي يبنى رأيه على أساسها. وتشمل أدلة المراجعة كلاً من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تستند إليها القوائم المالية والمعلومات الأخرى. (انظر كفاية أدلة المراجعة ومناسبة أدلة المراجعة).
**Audit file*— One or more folders or other storage media, in physical or electronic form, containing the records that comprise the audit documentation for a specific engagement.	**ملف المراجعة*: مجلد واحد أو أكثر، أو أي وسائط تخزين أخرى -في شكل مادي أو إلكتروني- تحتوي على السجلات التي تشكل توثيق أعمال المراجعة لارتباط محدد.
Audit firm—(see *Firm*)	*مكتب المراجعة*: (انظر *المكتب*)
**Audit opinion*—(see *Modified opinion and Unmodified opinion*)	**رأي المراجعة*: *(انظر الرأي المعدل والرأي غير المعدل).*
**Audit risk*—The risk that the auditor expresses an inappropriate audit opinion when the financial statements are materially misstated. Audit risk is a function of the risks of material misstatement and detection risk.	**خطر المراجعة*: خطر إبداء المراجع لرأي غير مناسب، عندما تكون القوائم المالية محرّفة بشكل جوهري. ويعد خطر المراجعة دالة في مخاطر التحريف الجوهري وخطر الاكتشاف.
**Audit sampling (sampling)*—The application of audit procedures to less than 100% of items within a population of audit relevance such that all sampling units have a chance of selection in	**العينات في المراجعة (اختيار العينة)*: تطبيق إجراءات المراجعة على أقل من ١٠٠% من البنود داخل مجتمع عينة ذي أهمية للمراجعة، بحيث

order to provide the auditor with a reasonable basis on which to draw conclusions about the entire population.	تحظى جميع وحدات العينة بفرصة لاختيارها، بهدف توفير أساس معقول للمراجع لاستنباط استنتاجاته بشأن مجتمع العينة بالكامل.
**Audited financial statements (in the context of ISA 810 (Revised))*—Financial statements audited by the auditor in accordance with ISAs, and from which the summary financial statements are derived.	**القوائم المالية المُراجعة (في سياق معيار المراجعة (٨١٠))*: قوائم مالية[٦] قام المراجع بمراجعتها طبقاً لمعايير المراجعة، وتُشتق منها القوائم المالية الملخصة.
**Auditor*—"Auditor" is used to refer to the person or persons conducting the audit, usually the engagement partner or other members of the engagement team, or, as applicable, the firm. Where an ISA expressly intends that a requirement or responsibility be fulfilled by the engagement partner, the term "engagement partner" rather than "auditor" is used. "Engagement partner" and "firm" are to be read as referring to their public sector equivalents where relevant.	**المراجع*: يُستخدم مصطلح "المراجع" للإشارة إلى الشخص أو الأشخاص الذين يؤدون المراجعة، وهو -عادةً- الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرين أو المكتب، حسب مقتضى الحال. وفي المواطن التي يهدف فيها معيار المراجعة صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، يُستخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المراجع". ويُقرأ مصطلحا "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"المكتب" على أنهما يشيران إلى ما يعادلهما في القطاع العام، عند الاقتضاء.
Auditor association with financial information—An auditor is associated with financial information when the auditor attaches a report to that information or consents to the use of the auditor's name in a professional connection.	*اقتران اسم المراجع بالمعلومات المالية*: يقترن اسم المراجع بالمعلومات المالية عند قيامه بإرفاق تقرير بتلك المعلومات أو عند موافقته على استخدام اسمه في علاقة مهنية.
**Auditor's expert*—An individual or organization possessing expertise in a field other than accounting or auditing, whose work in that field is used by the auditor to assist the auditor in obtaining sufficient appropriate audit evidence. An auditor's expert may be either an auditor's internal expert (who is a partner or staff, including temporary staff, of the auditor's firm or a network firm), or an auditor's external expert.	**الخبير الذي يستعين به المراجع*: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، ويستخدم المراجع عمله في ذلك المجال لمساعدته في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وذلك الخبير الذي يستعين به المراجع قد يكون خبيراً داخلياً (أي شريكاً[٧] أو موظفاً، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في مكتب المراجع أو في مكتب ضمن الشبكة) أو خبيراً خارجياً.
**Auditor's point estimate or auditor's range*— An amount, or range of amounts, respectively, developed by the auditor in evaluating management's point estimate.	**تقدير المراجع لمبلغ واحد أو مدى من المبالغ*: مبلغ أو مدى من المبالغ، على الترتيب، يضعه المراجع عند تقويمه لتقدير الإدارة لمبلغ واحد.
**Auditor's range*—(see *Auditor's point estimate*)	**تقدير المراجع لمدى من المبالغ*: (انظر *تقدير المراجع لمبلغ واحد*).
Base year—A specific year or an average over multiple years against which an entity's emissions are compared over time.	*سنة الأساس*: سنة محددة أو متوسط على مدى عدة سنوات تُقارن به انبعاثات المنشأة على مدى الوقت.

[٦] يعرّف معيار المراجعة (٢٠٠) *"الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"* في الفقرة ١٣ (و)، مصطلح "القوائم المالية".

[٧] يُقرأ مصطلحا "الشريك" و"المكتب" على أنهما يشيران إلى ما يعادلهما في القطاع العام، عند الاقتضاء.

**Business risk*—A risk resulting from significant conditions, events, circumstances, actions or inactions that could adversely affect an entity's ability to achieve its objectives and execute its strategies, or from the setting of inappropriate objectives and strategies.	**خطر الأعمال*: خطر ناتج عن حالات أو أحداث أو ظروف أو تصرفات أو حالات تقاعس مهمة يمكن أن تؤثر سلباً على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها وتنفيذ استراتيجياتها، أو خطر ناتج عن وضع أهداف واستراتيجيات غير مناسبة.
Cap and trade—A system that sets overall emissions limits, allocates emissions allowances to participants, and allows them to trade allowances and emission credits with each other.	*الحد الأعلى والتبادل*: هو نظام يفرض حدوداً كلية للانبعاثات، ويوزع المخصصات من الانبعاثات على المشاركين، ويسمح لهم بتبادل المخصصات وأرصدة إطلاق الانبعاثات فيما بينهم.
Carve-out method—Method of dealing with the services provided by a subservice organization, whereby the service organization's description of its system includes the nature of the services provided by a subservice organization, but that subservice organization's relevant control objectives and related controls are excluded from the service organization's description of its system and from the scope of the service auditor's engagement. The service organization's description of its system and the scope of the service auditor's engagement include controls at the service organization to monitor the effectiveness of controls at the subservice organization, which may include the service organization's review of an assurance report on controls at the subservice organization.	*طريقة الاستثناء*: طريقة للتعامل مع الخدمات المقدمة من منشأة خدمية من الباطن، يشتمل بموجبها وصف المنشأة الخدمية لنظامها على طبيعة الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية من الباطن، لكن تُستثنى أهداف الرقابة ذات الصلة الخاصة بتلك المنشأة الخدمية من الباطن من وصف المنشأة الخدمية لنظامها ومن نطاق الارتباط الخاص بمراجع المنشأة الخدمية. ويشتمل وصف المنشأة الخدمية لنظامها ونطاق ارتباط مراجع المنشأة الخدمية على أدوات الرقابة المطبقة لدى المنشأة الخدمية لرصد فاعلية أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن، وقد يشتمل ذلك على قيام المنشأة الخدمية بالاطلاع على تقرير تأكيد بشأن أدوات الرقابة المطبقة لدى المنشأة الخدمية من الباطن.
**Comparative financial statements*—Comparative information where amounts and other disclosures for the prior period are included for comparison with the financial statements of the current period but, if audited, are referred to in the auditor's opinion. The level of information included in those comparative financial statements is comparable with that of the financial statements of the current period.	**القوائم المالية المقارنة*: هي معلومات مقارنة يتم فيها تضمين المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة لغرض مقارنتها مع القوائم المالية للفترة الحالية، ولكن إذا تمت مراجعتها، فيتم الإشارة إليها في رأي المراجع. ويكون مستوى المعلومات المُضمنة في تلك القوائم المالية المقارنة مشابهاً لمستوى المعلومات الواردة في القوائم المالية للفترة الحالية.
**Comparative information*—The amounts and disclosures included in the financial statements in respect of one or more prior periods in accordance with the applicable financial reporting framework. In the context of ISAE 3410, comparative information is defined as the amounts and disclosures included in the GHG statement in respect of one or more prior periods.	**المعلومات المقارنة*: المبالغ والإفصاحات المُضمّنة في القوائم المالية فيما يتعلق بفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وفي سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠)، تُعرّف المعلومات المقارنة بأنها الكميات والإفصاحات المُضمَّنة في قائمة غازات الاحتباس الحراري فيما يتعلق بفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة.
Compilation engagement— An engagement in which a practitioner applies accounting and	*ارتباط التجميع*: ارتباط يطبق فيه المحاسب القانوني الخبرات المحاسبية وخبرات التقرير المالي لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية

financial reporting expertise to assist management in the preparation and presentation of financial information of an entity in accordance with an applicable financial reporting framework, and reports as required by this ISRS. Throughout ISRS 4410 (Revised), the words "compile", "compiling" and "compiled" are used in this context.	للمنشأة وفقاً لإطار تقرير مالي منطبق، ويقوم فيه بإعداد التقارير وفقاً لمتطلبات معيار الخدمات ذات العلاقة. وفي جميع فقرات معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠)، تُستخدم الكلمات "يجمّع" و"تجميع" و"مُجمَّعة" في هذا السياق.
**Complementary user entity controls*—Controls that the service organization assumes, in the design of its service, will be implemented by user entities, and which, if necessary to achieve control objectives, are identified in the description of its system.	**أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة*: أدوات رقابة تفترض المنشأة الخدمية، في تصميمها للخدمة، أن المنشآت المستفيدة ستقوم بتطبيقها، وتكون هذه الأدوات محددة في وصف نظام المنشأة الخدمية، إذا كانت ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة.
**Compliance framework*—(see *Applicable financial reporting framework* and *General purpose framework*)	**إطار الالتزام*: (انظر إطار التقرير المالي المنطبق والإطار ذو الغرض العام)
**Component*—An entity or business activity for which group or component management prepares financial information that should be included in the group financial statements.	**المكون*: منشأة أو نشاط تجاري تقوم إدارة المجموعة أو المكون بإعداد معلومات مالية له ينبغي تضمينها في القوائم المالية للمجموعة.
**Component auditor*—An auditor who, at the request of the group engagement team, performs work on financial information related to a component for the group audit.	**مراجع المكون*: المراجع الذي يقوم، بناءً على طلب من فريق ارتباط المجموعة، بتنفيذ عمل بشأن المعلومات المالية المتعلقة بمكون من أجل مراجعة المجموعة.
**Component management*—Management responsible for the preparation of the financial information of a component.	**إدارة المكون*: الإدارة المسؤولة عن إعداد المعلومات المالية للمكون.
**Component materiality*—The materiality for a component determined by the group engagement team.	**الأهمية النسبية للمكون*: الأهمية النسبية للمكون التي يحددها فريق ارتباط المجموعة.
Computer-assisted audit techniques—Applications of auditing procedures using the computer as an audit tool (also known as CAATs).	*أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب*: تطبيق إجراءات المراجعة باستخدام الحاسب كأداة للمراجعة.
**Controls*—Policies or procedures that an entity establishes to achieve the control objectives of management or those charged with governance. In this context: (i) Policies are statements of what should, or should not, be done within the entity to effect control. Such statements may be documented, explicitly stated in communications, or implied through actions and decisions.	**أدوات الرقابة*: السياسات أو الإجراءات التي تضعها المنشأة لتحقيق أهداف الرقابة التي ترمي إليها الإدارة أو المكلفون بالحوكمة. وفي هذا السياق: (١) السياسات هي تعليمات بما ينبغي القيام به، أو ما لا ينبغي القيام به، داخل المنشأة لإنفاذ الرقابة. وهذه التعليمات قد تكون موثَّقة أو منصوصاً عليها صراحة في وسائل التواصل أو مفهومة ضمناً من خلال التصرفات والقرارات. (٢) الإجراءات هي التصرفات المتخذة لتطبيق السياسات.

(ii) Procedures are actions to implement policies.	
Control environment—Includes the governance and management functions and the attitudes, awareness and actions of those charged with governance and management concerning the entity's internal control and its importance in the entity. The control environment is a component of internal control.	*بيئة الرقابة*: تشمل مهام الحوكمة والإدارة والمواقف السلوكية للمكلفين بالحوكمة والإدارة ووعيهم وتصرفاتهم فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة وأهميته داخل المنشأة. وتعد بيئة الرقابة أحد مكونات الرقابة الداخلية.
Control objective—The aim or purpose of a particular aspect of controls. Control objectives relate to risks that controls seek to mitigate.	*هدف الرقابة:* المقصد أو الغاية من جانب معين من أدوات الرقابة. وترتبط أهداف الرقابة بالمخاطر التي تسعى أدوات الرقابة للتخفيف من أثرها.
**Control risk*—(see *Risk of material misstatement*)	**خطر الرقابة*: (انظر *خطر التحريف الجوهري*).
Controls at the service organization—Controls over the achievement of a control objective that is covered by the service auditor's assurance report.	*أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية:* أدوات الرقابة المطبقة على تحقيق أحد أهداف الرقابة المشمولة في تقرير التأكيد الخاص بمراجع المنشأة الخدمية.
Controls at a subservice organization—Controls at a subservice organization to provide reasonable assurance about the achievement of a control objective.	*أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن*: أدوات الرقابة المطبقة لدى منشأة خدمية من الباطن من أجل تقديم تأكيد معقول بشأن تحقيق أحد أهداف الرقابة.
Corporate governance—(see *Governance*)	*حوكمة الشركات*: (انظر *الحوكمة*).
**Corresponding figures*—Comparative information where amounts and other disclosures for the prior period are included as an integral part of the current period financial statements, and are intended to be read only in relation to the amounts and other disclosures relating to the current period (referred to as "current period figures"). The level of detail presented in the corresponding amounts and disclosures is dictated primarily by its relevance to the current period figures.	**الأرقام المقابلة:* هي معلومات مقارنة يتم فيها تضمين المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة كجزء لا يتجزأ من القوائم المالية للفترة الحالية، والقصد منها هو أن تُقرأ فقط في مقابل المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة الحالية (يُشار إليها بلفظ "أرقام الفترة الحالية"). ويُحدَّد مستوى التفصيل الذي تظهر به المبالغ والإفصاحات المقابلة بشكل أساسي بناءً على مدى الملاءمة لأرقام الفترة الحالية.
Criteria— The benchmarks used to measure or evaluate the underlying subject matter. The "applicable criteria" are the criteria used for the particular engagement.	*الضوابط*: الأسس المرجعية المستخدمة لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط. و"الضوابط المنطبقة" هي الضوابط المستخدمة فيما يتعلق بارتباط معين.
**Date of approval of the financial statements*—The date on which all the statements that comprise the financial statements, including the related notes, have been prepared and those with the recognized authority have asserted that they have taken responsibility for those financial statements.	**تاريخ اعتماد القوائم المالية*: التاريخ الذي يتم فيه إعداد جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، والذي يقر فيه أصحاب الصلاحية بتحمل المسؤولية عن تلك القوائم المالية.

**Date of the auditor's report*—The date the auditor dates the report on the financial statements in accordance with ISA 700 (Revised).	**تاريخ تقرير المراجع*: التاريخ الذي يؤرخ فيه المراجع تقريره عن القوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠).[٨]
**Date of the financial statements*—The date of the end of the latest period covered by the financial statements.	**تاريخ القوائم المالية*: تاريخ نهاية آخر فترة تغطيها القوائم المالية.
**Date the financial statements are issued*—The date that the auditor's report and audited financial statements are made available to third parties.	**تاريخ إصدار القوائم المالية*: التاريخ الذي يمكن فيه للأطراف الثالثة الاطلاع على تقرير المراجع والقوائم المالية المُراجعة.
**Deficiency in internal control*—This exists when:	**القصور في الرقابة الداخلية*: يوجد عندما:
(a) A control is designed, implemented or operated in such a way that it is unable to prevent, or detect and correct, misstatements in the financial statements on a timely basis; or	(أ) تكون أداة الرقابة مصممة أو مطبقة أو مُدارة بطريقة تعجز فيها عن منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات في القوائم المالية في الوقت المناسب؛ أو
(b) A control necessary to prevent, or detect and correct, misstatements in the financial statements on a timely basis is missing.	(ب) تكون أداة الرقابة اللازمة لمنع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات في القوائم المالية في الوقت المناسب غائبة.
†Deficiency in the firm's system of quality management (in the context of ISQM 1)—This exists when:	*†القصور في نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب (في سياق معيار إدارة الجودة (١)[٩])*: يوجد هذا القصور عندما:
(i) A quality objective required to achieve the objective of the system of quality management is not established;	(١) لا يتم تحديد أحد أهداف الجودة اللازمة لتحقيق هدف نظام إدارة الجودة؛ أو
(ii) A quality risk, or combination of quality risks, is not identified or properly assessed;	(٢) لا يتم التعرف على أحد مخاطر الجودة، أو مجموعة منها، أو لا يتم تقييمها بشكل سليم؛ أو
(iii) A response, or combination of responses, does not reduce to an acceptably low level the likelihood of a related quality risk occurring because the response(s) is not properly designed, implemented or operating effectively; or	(٣) لا تقوم إحدى الاستجابات، أو مجموعة منها، بالحد من احتمالية حدوث خطر الجودة ذي الصلة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها بسبب عدم تصميم الاستجابة أو الاستجابات أو عدم تطبيقها أو عدم عملها بفاعلية، بشكل سليم؛ أو
(iv) An other aspect of the system of quality management is absent, or not properly designed, implemented or operating effectively, such that a requirement of this ISQM has not been addressed.	(٤) يغيب جانب آخر من جوانب نظام إدارة الجودة، أو عند عدم تصميم ذلك الجانب أو عدم تطبيقه أو عدم عمله بفاعلية، بشكل سليم، بحيث لا يتم الوفاء بأحد متطلبات هذا المعيار.

[٨] معيار المراجعة (٧٠٠) *"تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"*

[٩] معيار إدارة الجودة (١) *"إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة"*

**Detection risk*—The risk that the procedures performed by the auditor to reduce audit risk to an acceptably low level will not detect a misstatement that exists and that could be material, either individually or when aggregated with other misstatements.	**خطر الاكتشاف*: خطر أن الإجراءات التي ينفذها المراجع لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها لن تكتشف تحريفاً موجوداً قد يكون جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى.
**Direct assistance*—The use of internal auditors to perform audit procedures under the direction, supervision and review of the external auditor.	**المساعدة المباشرة*: الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتنفيذ إجراءات المراجعة تحت توجيه وإشراف وفحص المراجع الخارجي.
**Element*—(see *Element of a financial statement*)	**العنصر*: (انظر *عنصر في قائمة مالية*)
**Element of a financial statement (in the context of ISA 805 (Revised))*—An element, account or item of a financial statement.	**عنصر في قائمة مالية* (في سياق المعيار (٨٠٥)[١٠]): عنصر أو حساب أو بند في قائمة مالية.
Emissions—The GHGs that, during the relevant period, have been emitted to the atmosphere or would have been emitted to the atmosphere had they not been captured and channeled to a sink. Emissions can be categorized as:	*الانبعاثات*: هي غازات الاحتباس الحراري المنبعثة خلال الفترة ذات العلاقة إلى الجو أو التي كانت ستنبعث إلى الجو لو لم يتم احتجازها وتوجيهها نحو حوض معين. ويمكن تصنيف الانبعاثات إلى:
• Direct emissions (also known as Scope 1 emissions), which are emissions from sources that are owned or controlled by the entity.	• انبعاثات مباشرة (تعرف أيضاً بانبعاثات النطاق (١))، وهي انبعاثات من المصادر التي تمتلكها المنشأة أو تسيطر عليها.
• Indirect emissions, which are emissions that are a consequence of the activities of the entity, but which occur at sources that are owned or controlled by another entity. Indirect emissions can be further categorized as:	• انبعاثات غير مباشرة، وهي الانبعاثات الناتجة عن أنشطة المنشأة، ولكنها تحدث في مصادر تمتلكها أو تسيطر عليها منشأة أخرى. ويمكن تصنيف الانبعاثات غير المباشرة أيضاً إلى:
○ Scope 2 emissions, which are emissions associated with energy that is transferred to and consumed by the entity.	○ انبعاثات النطاق (٢) وهي الانبعاثات المقترنة بالطاقة التي تُنقل إلى المنشأة ويتم استهلاكها من قبلها.
○ Scope 3 emissions, which are all other indirect emissions.	○ انبعاثات النطاق (٣) وهي جميع الانبعاثات الأخرى غير المباشرة.
Emissions deduction—Any item included in the entity's GHG statement that is deducted from the total reported emissions, but which is not a removal; it commonly includes purchased offsets, but can also include a variety of other instruments or mechanisms such as performance credits and allowances that are recognized by a	*اقتطاع الانبعاثات*: أي بند مُضمَّن في قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة يتم اقتطاعه من مجموع الانبعاثات المذكورة في التقرير، ولكنه لا يعد إزالة؛ وغالباً ما يتضمن ذلك تعويضات الكربون المشتراة، ويمكن أن يتضمن أيضاً مجموعة متنوعة من الأدوات أو الآليات الأخرى مثل أرصدة ومخصصات الأداء المعترف بها من قبل الخطط التنظيمية أو الخطط الأخرى التي تكون المنشأة جزءاً منها.

[١٠] معيار المراجعة (٨٠٥) *"اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود في قائمة مالية"*

regulatory or other scheme of which the entity is a part.	
Emissions factor—A mathematical factor or ratio for converting the measure of an activity (for example, liters of fuel consumed, kilometers travelled, the number of animals in husbandry, or tonnes of product produced) into an estimate of the quantity of GHGs associated with that activity.	*عامل الانبعاثات*: هو عامل حسابي أو نسبة رياضية لتحويل مقياس نشاط معين (على سبيل المثال، لترات من الوقود المستهلك أو كيلو مترات من مسافة مقطوعة أو عدد الحيوانات في مزرعة لتربية الحيوانات أو أطنان من المنتجات المصنوعة) إلى تقدير لكمية غازات الاحتباس الحراري المرتبطة بذلك النشاط.
Emissions trading scheme—A market-based approach used to control greenhouse gases by providing economic incentives for achieving reductions in the emissions of such gases.	*خطة تبادل إطلاق الانبعاثات*: هو منهج قائم على أساس السوق يُستخدم للسيطرة على غازات الاحتباس الحراري عن طريق توفير حوافز اقتصادية لتحقيق تخفيضات في انبعاثات تلك الغازات.
**Emphasis of Matter paragraph*—A paragraph included in the auditor's report that refers to a matter appropriately presented or disclosed in the financial statements that, in the auditor's judgment, is of such importance that it is fundamental to users' understanding of the financial statements.	**فقرة لفت الانتباه*: فقرة يتضمنها تقرير المراجع تشير إلى أمر تم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل مناسب في القوائم المالية ويُعد، حسب حكم المراجع، على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية.
Engagement circumstances—The broad context defining the particular engagement, which includes: the terms of the engagement; whether it is a reasonable assurance engagement or a limited assurance engagement, the characteristics of the underlying subject matter; the measurement or evaluation criteria; the information needs of the intended users; relevant characteristics of the responsible party, the measurer or evaluator, and the engaging party and their environment; and other matters, for example events, transactions, conditions and practices, that may have a significant effect on the engagement.	*ظروف الارتباط*: السياق العام المحدد لارتباط معين، والذي يتضمن: شروط الارتباط، وما إذا كان ارتباط تأكيد معقول أو ارتباط تأكيد محدود، وخصائص الموضوع محل الارتباط، وضوابط القياس أو التقويم، واحتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات، والخصائص ذات الصلة للطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو التقويم، والطرف القائم بالتكليف وبيئته، وأمور أخرى مثل الأحداث والمعاملات والأحكام والممارسات التي قد يكون لها تأثير كبير على الارتباط.
†*Engagement documentation*—The record of work performed, results obtained, and conclusions the practitioner reached (terms such as "working papers" or "workpapers" are sometimes used).	†*توثيق أعمال الارتباط*: سجل الأعمال المنفذة والنتائج التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي توصل إليها المحاسب القانوني (يُستخدم أيضاً في بعض الأحيان مصطلح مثل "أوراق العمل").
Engagement letter—Written terms of an engagement in the form of a letter.	*خطاب الارتباط*: شروط مكتوبة لارتباط ما في شكل خطاب.
†*Engagement partner (in the context of ISQM 1)*— The partner or other individual, appointed by the firm, who is responsible for the engagement and its performance, and for the report that is issued on behalf of the firm, and who, where required, has the appropriate	†*الشريك المسؤول عن الارتباط (في سياق معيار إدارة الجودة (١))*: الشريك أو فرد آخر يعينه المكتب ليكون مسؤولاً عن الارتباط وتنفيذه، وعن التقرير الذي يصدر من خلال المكتب، وتكون له -إذا تطلب الأمر- الصلاحية المناسبة من جهة مهنية أو نظامية أو تنظيمية.

authority from a professional, legal or regulatory body.	
**Engagement partner (in the context of the ISAs, defined in ISA 220 (Revised))*— The partner or other individual, appointed by the firm, who is responsible for the engagement and its performance, and for the auditor's report that is issued on behalf of the firm, and who, where required, has the appropriate authority from a professional, legal or regulatory body.	**الشريك المسؤول عن الارتباط (في سياق المعايير الدولية للمراجعة، حسب التعريف الوارد في معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)*[١١]: الشريك أو فرد آخر يعينه المكتب ليكون مسؤولاً عن الارتباط وتنفيذه، وعن تقرير المراجع الذي يصدر من خلال المكتب، وتكون له -إذا تطلب الأمر- الصلاحية المناسبة من جهة مهنية أو نظامية أو تنظيمية.
Engagement partner (in the context of ISAE 3000 (Revised))— The partner or other individual, appointed by the firm, who is responsible for the engagement and its performance, and for the assurance report that is issued on behalf of the firm, and who, where required, has the appropriate authority from a professional, legal or regulatory body.	*الشريك المسؤول عن الارتباط (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)*[١٢]: الشريك أو فرد آخر يعينه المكتب ليكون مسؤولاً عن الارتباط وتنفيذه، وعن تقرير التأكيد الذي يصدر من خلال المكتب، وتكون له -إذا تطلب الأمر- الصلاحية المناسبة من جهة مهنية أو نظامية أو تنظيمية.
Engagement partner (in the context of ISRS 4400 (Revised))— The partner or other individual, appointed by the firm, who is responsible for the engagement and its performance, and for the agreed-upon-procedures report that is issued on behalf of the firm, and who, where required, has the appropriate authority from a professional, legal or regulatory body.	*الشريك المسؤول عن الارتباط (في سياق معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المحدث)*[١٣]: الشريك أو فرد آخر يعينه المكتب ليكون مسؤولاً عن الارتباط وتنفيذه، وعن تقرير الإجراءات المتفق عليها الذي يصدر من خلال المكتب، وتكون له -إذا تطلب الأمر- الصلاحية المناسبة من جهة مهنية أو نظامية أو تنظيمية.
Engagement partner (in the context of ISRS 4410 (Revised))— The partner or other individual, appointed by the firm, who is responsible for the engagement and its performance, and for the compilation report that is issued on behalf of the firm, and who, where required, has the appropriate authority from a professional, legal or regulatory body.	*الشريك المسؤول عن الارتباط (في سياق معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠))*: الشريك أو فرد آخر يعينه المكتب ليكون مسؤولاً عن الارتباط وتنفيذه، وعن تقرير التجميع الذي يصدر من خلال المكتب، وتكون له -إذا تطلب الأمر- الصلاحية المناسبة من جهة مهنية أو نظامية أو تنظيمية.
**†Engagement quality review*— An objective evaluation of the significant judgments made by the engagement team and the conclusions reached thereon, performed by the engagement quality reviewer and completed on or before the date of the engagement report.	**†فحص جودة الارتباط*: تقويم موضوعي، يقوم بتنفيذه فاحص جودة الارتباط ويتم الانتهاء منه في تاريخ تقرير الارتباط أو قبله، يتناول الأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءً على هذه الأحكام.
**†Engagement quality reviewer*— A partner, other individual in the firm, or an external	**†فاحص جودة الارتباط:* شريك، أو فرد آخر في المكتب، أو فرد خارجي، يعينه المكتب لتنفيذ فحص جودة الارتباط.

[١١] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) *"إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"*

[١٢] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) *"ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية"*

[١٣] معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المحدث) *"ارتباطات الإجراءات المتفق عليها"*

individual, appointed by the firm to perform the engagement quality review.	
Engagement risk —The risk that the practitioner expresses an inappropriate conclusion when the subject matter information is materially misstated.	*خطر الارتباط*: خطر إبداء المحاسب القانوني استنتاجاً غير مناسب عندما تكون معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري.
†Engagement team (in the context of ISQM 1)— All partners and staff performing the engagement, and any other individuals who perform procedures on the engagement, excluding an external expert and internal auditors who provide direct assistance on an engagement.	*†فريق الارتباط (في سياق معيار إدارة الجودة (١))*: جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون الارتباط، وأي أفراد آخرين ينفذون إجراءات على الارتباط، باستثناء الخبراء الخارجيين[١٤] والمراجعين الداخليين الذين يقدمون مساعدة مباشرة بشأن الارتباط.
**Engagement team (in the context of the ISAs, defined in ISA 220 (Revised))*— All partners and staff performing the audit engagement, and any other individuals who perform audit procedures on the engagement, excluding an external expert and internal auditors who provide direct assistance on an engagement.	**فريق الارتباط (في سياق المعايير الدولية للمراجعة، حسب التعريف الوارد في معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث))*: جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون ارتباط المراجعة، وأي أفراد آخرين ينفذون إجراءات المراجعة على الارتباط، باستثناء الخبراء الخارجيين[١٥] والمراجعين الداخليين الذين يقدمون مساعدة مباشرة بشأن الارتباط[١٦].
Engagement team (in the context of ISAE 3000 (Revised)— All partners and staff performing the engagement, and any other individuals who perform procedures on the engagement excluding a practitioner's external expert.	*فريق الارتباط (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠))*: جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون الارتباط، وأي أفراد آخرين ينفذون الإجراءات على الارتباط باستثناء الخبراء الخارجيين الذين يستعين بهم المحاسب القانوني.
Engagement team (in the context of ISRS 4400 (Revised)— All partners and staff performing the agreed-upon procedures engagement, and any other individuals who perform procedures on the engagement excluding a practitioner's external expert.	*فريق الارتباط (في سياق معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المحدث)*: جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون ارتباط الإجراءات المتفق عليها، وأي أفراد آخرين ينفذون الإجراءات على الارتباط باستثناء الخبراء الخارجيين الذين يستعين بهم المحاسب القانوني.
Engagement team (in the context of ISRS 4410 (Revised)— All partners and staff performing the engagement, and any other individuals who perform procedures on the engagement excluding a practitioner's external expert engaged by the firm or a network firm.	*فريق الارتباط (في سياق معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠))*: جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون الارتباط، وأي أفراد آخرين ينفذون الإجراءات على الارتباط باستثناء الخبراء الخارجيين الذين يستعين بهم المحاسب القانوني الذين يتم تكليفهم من قبل المكتب أو مكتب ضمن الشبكة.
Engaging party—The party(ies) that engages the practitioner to perform the assurance engagement.	*الطرف القائم بالتكليف*: الطرف الذي يكلف المحاسب القانوني بأداء ارتباط التأكيد.

[١٤] يعرِّف معيار المراجعة (٦٢٠) *"استخدام عمل خبير استعان به المراجع"*، في الفقرة ٦(أ)، مصطلح "الخبير الذي يستعين به المراجع".

[١٥] يعرِّف معيار المراجعة (٦٢٠) *"استخدام عمل خبير استعان به المراجع"*، في الفقرة ٦(أ)، مصطلح "الخبير الذي يستعين به المراجع".

[١٦] يفرض معيار المراجعة (٦١٠) *"استخدام عمل المراجعين الداخليين"* حدوداً على استخدام المساعدة المباشرة. وينص أيضاً على أنه قد يُحظر على المراجع الخارجي بموجب نظام أو لائحة الحصول على مساعدة مباشرة من المراجعين الداخليين. وبناءً عليه، يقتصر استخدام المساعدة المباشرة على الحالات التي يسمح فيها بذلك.

Entity (in the context of ISAE 3410)—The legal entity, economic entity, or the identifiable portion of a legal or economic entity (for example, a single factory or other form of facility, such as a land fill site), or combination of legal or other entities or portions of those entities (for example, a joint venture) to which the emissions in the GHG statement relate.	*المنشأة (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠))*: هي منشأة قانونية أو منشأة اقتصادية أو الجزء القابل للتحديد من منشأة قانونية أو اقتصادية (على سبيل المثال، مصنع منفرد أو أي شكل آخر من أشكال المرافق مثل مكب نفايات) أو مجموعة من المنشآت القانونية أو غيرها من المنشآت أو أجزاء من تلك المنشآت (على سبيل المثال، مشروع مشترك) ترتبط بها الانبعاثات التي في قائمة غازات الاحتباس الحراري.
Error—An unintentional misstatement in financial statements, including the omission of an amount or a disclosure.	*خطأ*: هو تحريف غير متعمد في القوائم المالية، بما في ذلك إغفال ذكر مبلغ أو إفصاح.
**Estimation uncertainty*— Susceptibility to an inherent lack of precision in measurement.	**عدم تأكد التقدير: قابلية التعرض لنقص ملازم في دقة القياس.*
Evaluate—Identify and analyze the relevant issues, including performing further procedures as necessary, to come to a specific conclusion on a matter. "Evaluation," by convention, is used only in relation to a range of matters, including evidence, the results of procedures and the effectiveness of management's response to a risk. (also see *Assess*)	**يُقوّم*: يحدد القضايا ذات العلاقة ويحللها، بما في ذلك تنفيذ إجراءات إضافية متى كان ذلك ضرورياً، للتوصل إلى استنتاج محدد حول موضوع ما. ويُستخدم عادةً مصطلح "التقويم" فقط فيما يتعلق بمجموعة من الأمور، مثل الأدلة ونتائج الإجراءات وفاعلية مواجهة الإدارة للمخاطر. (انظر أيضاً *"يُقيّم"*)
Evidence—Information used by the practitioner in arriving at the practitioner's conclusion. Evidence includes both information contained in relevant information systems, if any, and other information. For purposes of the ISAEs:	*الأدلة:* معلومات يستخدمها المحاسب القانوني في التوصل إلى استنتاجه. وتتضمن الأدلة كلاً من المعلومات الواردة في نظم المعلومات ذات الصلة، إن وجدت، وغيرها من المعلومات. ولأغراض معايير ارتباطات التأكيد فإن:
(1) Sufficiency of evidence is the measure of the quantity of evidence.	(١) كفاية الأدلة هي مقياس لكميتها.
(2) Appropriateness of evidence is the measure of the quality of evidence.	(٢) مناسبة الأدلة هي مقياس لجودتها.
**Exception*—A response that indicates a difference between information requested to be confirmed, or contained in the entity's records, and information provided by the confirming party.	**الاستثناء:* رد يشير إلى وجود اختلاف بين المعلومات المطلوب المصادقة عليها أو الواردة في سجلات المنشأة، والمعلومات المقدمة من الطرف القائم بالمصادقة.
**Experienced auditor*—An individual (whether internal or external to the firm) who has practical audit experience, and a reasonable understanding of:	**مراجع خبير*: فرد (سواءً من داخل مكتب المراجعة أو من خارجه) يمتلك خبرة عملية في المراجعة وفهماً معقولاً لما يلي:
(a) Audit processes;	(أ) آليات المراجعة؛
(b) ISAs and applicable legal and regulatory requirements;	(ب) معايير المراجعة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
(c) The business environment in which the entity operates; and	(ج) بيئة العمل التي تعمل فيها المنشأة؛

(d) Auditing and financial reporting issues relevant to the entity's industry.	(د) قضايا المراجعة والتقرير المالي ذات الصلة بالقطاع الذي تنتمي إليه المنشأة.
**Expert*—(see *Auditor's expert* and *Management's expert*)	**الخبير*: (*انظر الخبير الذي يستعين به المراجع والخبير الذي تستعين به الإدارة*)
**Expertise*—Skills, knowledge and experience in a particular field.	**الخبرة*: المهارات والمعرفة والتجربة في مجال معين.
**External confirmation*—Audit evidence obtained as a direct written response to the auditor from a third party (the confirming party), in paper form, or by electronic or other medium.	**المصادقة الخارجية*: أدلة المراجعة المتحصل عليها في صورة رد كتابي مباشر على المراجع من طرف ثالث (الطرف القائم بالمصادقة) في شكل ورقي أو إلكتروني أو أية وسيلة أخرى.
**External information source*—An external individual or organization that provides information that has been used by the entity in preparing the financial statements, or that has been obtained by the auditor as audit evidence, when such information is suitable for use by a broad range of users. When information has been provided by an individual or organization acting in the capacity of a management's expert, service organization, or auditor's expert the individual or organization is not considered an external information source with respect to that particular information.	**المصدر الخارجي للمعلومات*: فرد أو كيان يقدم معلومات استخدمتها المنشأة في إعداد القوائم المالية، أو معلومات حصل عليها المراجع كأدلة مراجعة، عندما تكون تلك المعلومات مناسبة للاستخدام من قبل قطاع عريض من المستخدمين. وعندما يكون من قدم تلك المعلومات فرد أو وكيان يعمل بصفته خبيراً للإدارة أو منشأة خدمية[١٧] أو خبيراً للمراجع[١٨]، فلا يُعد الفرد أو الكيان مصدراً خارجياً للمعلومات فيما يتعلق بتلك المعلومات بعينها.
†External inspections—Inspections or investigations, undertaken by an external oversight authority, related to the firm's system of quality management or engagements performed by the firm.	*†التقصيات الخارجية*: التقصيات أو التحريات، التي تنفذها سلطة إشراف خارجية، فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب أو الارتباطات التي ينفذها المكتب.
**Fair presentation framework* —(see *Applicable financial reporting framework* and *General purpose framework*)	**إطار العرض العادل*: (انظر إطار التقرير المالي المنطبق والإطار ذو الغرض العام).
**Financial statements*—A structured representation of historical financial information, including disclosures, intended to communicate an entity's economic resources or obligations at a point in time, or the changes therein for a period of time, in accordance with a financial reporting framework. The term "financial statements" ordinarily refers to a complete set of financial statements as determined by the requirements of the applicable financial reporting framework, but can also refer to a single financial statement. Disclosures comprise explanatory or descriptive	**القوائم المالية*: عرض هيكلي لمعلومات مالية تاريخية، بما فيها الإفصاحات، يهدف إلى الإبلاغ بالموارد الاقتصادية للمنشأة أو واجباتها في لحظة زمنية معينة، أو الإبلاغ بالتغيرات التي طرأت على هذه الموارد أو الواجبات خلال فترة زمنية معينة، وفقاً لأحد أُطُر التقرير المالي. ويشير مصطلح "القوائم المالية" عادةً إلى مجموعة كاملة من القوائم المالية، كما تحددها متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، ولكنه يمكن أن يشير أيضاً إلى قائمة مالية واحدة. وتشتمل الإفصاحات على معلومات توضيحية أو وصفية، موضحة حسبما هو مطلوب أو مسموح به صراحةً أو مصرح به بأي شكل آخر بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات، أو مُضمّنة فيها بإحالات مرجعية.

[١٧] معيار المراجعة (٤٠٢) "اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية"، الفقرة ٨

[١٨] معيار المراجعة (٦٢٠) "استخدام عمل خبير استعان به المراجع"، الفقرة ٦

information, set out as required, expressly permitted or otherwise allowed by the applicable financial reporting framework, on the face of a financial statement, or in the notes, or incorporated therein by cross-reference.	
†*Findings (in relation to a system of quality management)*—Information about the design, implementation and operation of the system of quality management that has been accumulated from the performance of monitoring activities, external inspections and other relevant sources, which indicates that one or more deficiencies may exist.	†*المكتشفات (فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة)*: المعلومات المتعلقة بتصميم نظام إدارة الجودة، وتطبيقه وتشغيله، التي تم تجميعها من تنفيذ أنشطة المتابعة والتقصيات الخارجية والمصادر الأخرى ذات الصلة والتي تشير إلى احتمال وجود وجه واحد أو أكثر من أوجه القصور.
Findings (in relation to ISRS 4400 (Revised)—Findings are the factual results of agreed-upon procedures performed. Findings are capable of being objectively verified. References to findings in ISRS 4400 (Revised) exclude opinions or conclusions in any form as well as any recommendations that the practitioner may make.	*المكتشفات (فيما يتعلق بمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المحدث)*: هي النتائج الواقعية للإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها. وتمتاز هذه المكتشفات بإمكانية التحقق من صحتها بشكل موضوعي. ولا تشمل الإشارات إلى المكتشفات في معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المحدث) الآراء أو الاستنتاجات بأي شكل من الأشكال ولا تشمل كذلك أي توصيات قد يقوم المحاسب القانوني بتقديمها.
*†*Firm*—A sole practitioner, partnership or corporation or other entity of professional accountants, or public sector equivalent.	*†*المكتب*: محاسب قانوني فرد أو شركة لمحاسبين مهنيين، أو ما يعادلهما في القطاع العام.
Forecast—Prospective financial information prepared on the basis of assumptions as to future events which management expects to take place and the actions management expects to take as of the date the information is prepared (best-estimate assumptions).	*التنبؤ*: معلومات مالية مستقبلية، معدة على أساس افتراضات لأحداث مستقبلية تتوقع الإدارة حدوثها، والتصرفات التي من المتوقع أن تتخذها الإدارة حيال هذه الأحداث في تاريخ إعداد هذه المعلومات (افتراضات أفضل تقدير).
**Fraud*—An intentional act by one or more individuals among management, those charged with governance, employees, or third parties, involving the use of deception to obtain an unjust or illegal advantage.	**الغش*: تصرف متعمد يرتكبه فرد واحد أو أكثر من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو الأطراف الثالثة، ينطوي على تضليل للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية.
**Fraud risk factors*—Events or conditions that indicate an incentive or pressure to commit fraud or provide an opportunity to commit fraud.	**عوامل خطر الغش*: أحداث أو ظروف تشير إلى وجود دوافع أو ضغوط لارتكاب الغش أو تهيئ الفرصة لارتكابه.
Fraudulent financial reporting—Involves intentional misstatements, including omissions of amounts or disclosures in financial statements, to deceive financial statement users.	*تقرير مالي مغشوش*: ينطوي على تحريفات متعمدة، بما في ذلك إغفال ذكر مبالغ أو إفصاحات في القوائم المالية، لتضليل مستخدمي القوائم المالية.
Further procedures—Procedures performed in response to assessed risks of *material* misstatement, including tests of controls (if any), tests of details and analytical procedures.	*الإجراءات الإضافية*: هي إجراءات يتم تنفيذها استجابة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، بما في ذلك اختبارات أدوات الرقابة (إن وجدت) واختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية.

**General information technology (IT) controls*—Controls over the entity's IT processes that support the continued proper operation of the IT environment, including the continued effective functioning of information processing controls and the integrity of information (i.e., the completeness, accuracy and validity of information) in the entity's information system. Also see the definition of IT environment.	**أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات*: أدوات الرقابة على آليات تقنية المعلومات داخل المنشأة التي تدعم استمرار العمل السليم لبيئة تقنية المعلومات، بما في ذلك استمرار العمل الفعّال لأدوات الرقابة على معالجة المعلومات وسلامة المعلومات (أي اكتمال المعلومات ودقتها وصحتها) في نظام معلومات المنشأة. انظر أيضاً تعريف بيئة تقنية المعلومات.
**General purpose financial statements*—Financial statements prepared in accordance with a general purpose framework.	**القوائم المالية ذات الغرض العام*: قوائم مالية معدة وفقاً لإطار ذي غرض عام.
**General purpose framework* – A financial reporting framework designed to meet the common financial information needs of a wide range of users. The financial reporting framework may be a fair presentation framework or a compliance framework.	**الإطار ذو الغرض العام*: إطار تقرير مالي مصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع واسع من المستخدمين. ويمكن أن يكون إطار التقرير المالي إطار عرض عادل أو إطار التزام.
The term "fair presentation framework" is used to refer to a financial reporting framework that requires compliance with the requirements of the framework and:	ويُستخدم مصطلح "إطار العرض العادل" للإشارة إلى إطار تقرير مالي يتطلب الالتزام بمتطلبات هذا الإطار إضافة إلى ما يلي:
(i) Acknowledges explicitly or implicitly that, to achieve fair presentation of the financial statements, it may be necessary for management to provide disclosures beyond those specifically required by the framework; or	(١) يقرّ، صراحةً أو ضمناً، أنه لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية، قد يكون من الضروري للإدارة أن تقدم إفصاحات تتعدى تلك المطلوبة على وجه التحديد بموجب الإطار؛ أو
(ii) Acknowledges explicitly that it may be necessary for management to depart from a requirement of the framework to achieve fair presentation of the financial statements. Such departures are expected to be necessary only in extremely rare circumstances.	(٢) يقر صراحةً أنه قد يكون من الضروري للإدارة الخروج عن متطلب من متطلبات الإطار لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية. ومن المتوقع ألا يكون مثل هذا الخروج ضرورياً إلا في ظروف نادرة للغاية.
The term "compliance framework" is used to refer to a financial reporting framework that requires compliance with the requirements of the framework, but does not contain the acknowledgements in (i) or (ii) above.	ويستخدم مصطلح "إطار الالتزام" للإشارة إلى إطار تقرير مالي يتطلب الالتزام بمتطلبات الإطار، لكنه لا يحتوي على الإقرارات الواردة في البندين (١) أو (٢) أعلاه.[١٩]
GHG statement—A statement setting out constituent elements and quantifying an entity's GHG emissions for a period (sometimes known as an emissions inventory) and, where	*قائمة غازات الاحتباس الحراري*: هي قائمة تعرض العناصر الأساسية وتقيس كمية الانبعاثات من غازات الاحتباس الحراري للمنشأة خلال فترة معينة (تعرف أحياناً بلفظ مخزون الانبعاثات) وتعرض، عند

[١٩] معيار المراجعة (٢٠٠) *"الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"*، الفقرة ١٣ (أ).

applicable, comparative information and explanatory notes including a summary of significant quantification and reporting policies. An entity's GHG statement may also include a categorized listing of removals or emissions deductions. Where the engagement does not cover the entire GHG statement, the term "GHG statement" is to be read as that portion that is covered by the engagement. The GHG statement is the "subject matter information" of the engagement.	الاقتضاء، معلومات مقارنة وإيضاحات تفسيرية تشمل ملخصاً للسياسات المهمة الخاصة بقياس الكميات وإعداد التقارير. وقد تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري أيضاً على قائمة مصنفة بالإزالات أو اقتطاعات الانبعاثات. وعندما لا يغطي الارتباط قائمة غازات الاحتباس الحراري بالكامل، فإن "قائمة غازات الاحتباس الحراري" تُقرأ على أنها ذلك الجزء الذي يغطيه الارتباط. وتُعد قائمة غازات الاحتباس الحراري هي "معلومات الموضوع" الخاصة بالارتباط.[٢٠]
Greenhouse gases (GHGs)—Carbon dioxide (CO_2) and any other gases required by the applicable criteria to be included in the GHG statement, such as: methane; nitrous oxide; sulfur hexafluoride; hydrofluorocarbons; perfluorocarbons; and chlorofluorocarbons. Gases other than carbon dioxide are often expressed in terms of carbon dioxide equivalents (CO_2-e).	*غازات الاحتباس الحراري*: ثاني أكسيد الكربون (CO_2) وأي غازات أخرى تتطلب الضوابط المنطبقة تضمينها في قائمة غازات الاحتباس الحراري، مثل: الميثان وأكسيد النيتروز وسداسي فلوريد الكبريت والهيدروفلورو كربون ومركبات الكربون المشبع بالفلور ومركبات الكربون الكلورية فلورية. وغالباً ما يُعبَّر عن الغازات باستثناء ثاني أكسيد الكربون بمعادِلات ثاني أكسيد الكربون (CO_2-e).
Governance—Describes the role of person(s) or organization(s) with responsibility for overseeing the strategic direction of the entity and obligations related to the accountability of the entity.	*الحوكمة*: تصف دور أشخاص أو مؤسسات يتحملون مسؤولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة والواجبات المرتبطة بمساءلة المنشأة.
**Group*—All the components whose financial information is included in the group financial statements. A group always has more than one component.	**المجموعة*: جميع المكونات التي تُدرج معلوماتها المالية في القوائم المالية للمجموعة. ودائماً ما تحتوي المجموعة على أكثر من مكون واحد.
**Group audit*—The audit of group financial statements.	**مراجعة المجموعة*: مراجعة القوائم المالية للمجموعة.
**Group audit opinion*—The audit opinion on the group financial statements.	**رأي مراجعة المجموعة*: رأي المراجعة في القوائم المالية للمجموعة.
**Group engagement partner*—The partner or other person in the firm who is responsible for the group audit engagement and its performance, and for the auditor's report on the group financial statements that is issued on behalf of the firm. Where joint auditors conduct the group audit, the joint engagement partners and their engagement teams collectively constitute the group engagement partner and the group engagement team.	**الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة*: شريك، أو شخص آخر في المكتب، يكون مسؤولاً عن ارتباط مراجعة المجموعة وتنفيذ الارتباط، وعن تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة الذي يصدر من خلال المكتب. وعندما يشترك أكثر من مراجع في مراجعة المجموعة، فإن الشركاء المتشاركين المسؤولين عن الارتباط وفرق الارتباط التابعة لهم يشكلون مجتمعين الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة وفريق ارتباط المجموعة.
**Group engagement team*—Partners, including the group engagement partner, and staff who establish the overall group audit strategy,	**فريق ارتباط المجموعة*: الشركاء، بما فيهم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، والموظفون الذين يضعون الاستراتيجية العامة لمراجعة

[٢٠] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ١٢(خ)

communicate with component auditors, perform work on the consolidation process, and evaluate the conclusions drawn from the audit evidence as the basis for forming an opinion on the group financial statements.	المجموعة، ويتواصلون مع مراجعي المكونات، ويؤدون العمل المتعلق بآلية التوحيد، ويُقوّمون الاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة باعتبارها الأساس لتكوين الرأي في القوائم المالية للمجموعة.
**Group financial statements*—Financial statements that include the financial information of more than one component. The term "group financial statements" also refers to combined financial statements aggregating the financial information prepared by components that have no parent but are under common control.	**القوائم المالية للمجموعة*: القوائم المالية التي تتضمن المعلومات المالية لأكثر من مكون واحد. ويشير مصطلح "القوائم المالية للمجموعة" أيضاً إلى القوائم المالية المجمعة التي تجمع معلومات مالية مُعدة من قبل مكونات ليست لها شركة أم ولكنها تقع تحت نفس السيطرة.
**Group management*—Management responsible for the preparation of the group financial statements.	**إدارة المجموعة*: الإدارة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية للمجموعة.
**Group-wide controls*—Controls designed, implemented and maintained by group management over group financial reporting.	**أدوات الرقابة على مستوى المجموعة*: أدوات رقابة على التقرير المالي للمجموعة تصممها وتطبقها إدارة المجموعة، وتقوم بصونها.
**Historical financial information*—Information expressed in financial terms in relation to a particular entity, derived primarily from that entity's accounting system, about economic events occurring in past time periods or about economic conditions or circumstances at points in time in the past.	**المعلومات المالية التاريخية*: معلوماتٌ تخص منشأة معينة، معبرٌ عنها بمصطلحات مالية، ومستمدة أساساً من النظام المحاسبي لتلك المنشأة، بشأن الأحداث الاقتصادية التي حدثت في فترات زمنية سابقة، أو بشأن الأوضاع أو الظروف الاقتصادية في نقاط زمنية في الماضي.
Inclusive method—Method of dealing with the services provided by a subservice organization, whereby the service organization's description of its system includes the nature of the services provided by a subservice organization, and that subservice organization's relevant control objectives and related controls are included in the service organization's description of its system and in the scope of the service auditor's engagement.	*الطريقة الشاملة*: طريقة للتعامل مع الخدمات المقدمة من منشأة خدمية من الباطن، يشتمل بموجبها وصف المنشأة الخدمية لنظامها على طبيعة الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية من الباطن، ويتم تضمين أهداف الرقابة ذات الصلة الخاصة بتلك المنشأة الخدمية من الباطن في وصف المنشأة الخدمية لنظامها وفي نطاق الارتباط الخاص بمراجع المنشأة الخدمية.
Independence[16]—Comprises:	*الاستقلال*[٢١]: يشمل:
(a) Independence of mind—the state of mind that permits the expression of an opinion without being affected by influences that compromise professional judgment, thereby allowing an individual to act with integrity, and exercise objectivity and professional skepticism.	(أ) الاستقلال الذهني: الحالة الذهنية التي تسمح بإبداء رأي دون التأثر بمؤثرات تقوّض الحكم المهني، مما يتيح للفرد التصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية ونزعة الشك المهني.

[٢١] حسب التعريف الوارد في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة)

(b) Independence in appearance—the avoidance of facts and circumstances that are so significant that a reasonable and informed third party would be likely to conclude that a firm's or an audit or assurance team member's integrity, objectivity or professional skepticism has been compromised.	(ب) الاستقلال الظاهري: تجنب الحقائق والظروف التي لها من الأهمية ما قد يجعل طرفاً ثالثاً عقلانياً ومطلعاً من المرجح أن يستنتج أنه قد تم تقويض نزاهة أو موضوعية أو نزعة الشك المهني للمكتب أو عضو في فريق المراجعة أو التأكيد.
**Information processing controls*—Controls relating to the processing of information in IT applications or manual information processes in the entity's information system that directly address risks to the integrity of information (i.e., the completeness, accuracy and validity of transactions and other information).	**أدوات الرقابة على معالجة المعلومات:* أدوات الرقابة المتعلقة بمعالجة المعلومات في تطبيقات تقنية المعلومات أو الآليات اليدوية للتعامل مع المعلومات في نظام معلومات المنشأة والتي تواجه بشكل مباشر مخاطر سلامة المعلومات (أي اكتمال المعاملات والمعلومات الأخرى، ودقتها وصحتها).
**Inherent risk*—(see *Risk of material misstatement*)	**الخطر الملازم:* *(انظر خطر التحريف الجوهري)*
**Inherent risk factors*—Characteristics of events or conditions that affect susceptibility to misstatement, whether due to fraud or error, of an assertion about a class of transactions, account balance or disclosure, before consideration of controls. Such factors may be qualitative or quantitative, and include complexity, subjectivity, change, uncertainty or susceptibility to misstatement due to management bias or other fraud risk factors insofar as they affect inherent risk.	**عوامل الخطر الملازم:* خصائص الحالات أو الأحداث التي تؤثر على قابلية تعرض أحد الإقرارات عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح للتحريف، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، وذلك قبل النظر في أدوات الرقابة. ويمكن أن تكون هذه العوامل عوامل نوعية أو كمّية، وهي تشمل التعقيد أو عدم الموضوعية أو التغير أو عدم التأكد أو قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش[٢٢] الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر الملازم.
**Initial audit engagement*—An engagement in which either:	**ارتباط مراجعة لأول مرة:* هو ارتباط إما أنه:
(a) The financial statements for the prior period were not audited; or	(أ) لم تتم فيه مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة، أو
(b) The financial statements for the prior period were audited by a predecessor auditor.	(ب) تمت فيه مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة بواسطة مراجع سابق.
Inquiry—Inquiry consists of seeking information of knowledgeable persons, both financial and non-financial, within the entity or outside the entity.	*الاستفسار:* يتألف الاستفسار من طلب معلومات مالية وغير مالية من أشخاص على دراية ومعرفة، من داخل المنشأة أو من خارجها.
Inquiry (in the context of ISRE 2400 (Revised))—Inquiry consists of seeking information of knowledgeable persons from within or outside the entity.	*الاستفسار (في سياق معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠)[٢٣]):* يتكون الاستفسار من طلب الحصول على معلومات من أشخاص مطلعين من داخل المنشأة أو خارجها.

[٢٢] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرات أ٢٤-أ٢٧

[٢٣] معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) *"الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية"*

Inspection (as an audit procedure)—Examining records or documents, whether internal or external, in paper form, electronic form, or other media, or a physical examination of an asset.	*الفحص المادي (كإجراء مراجعة)*: التحقق من السجلات أو الوثائق، سواءً أكانت داخلية أو خارجية، أو في شكل ورقي أو إلكتروني أو غير ذلك، أو إجراء معاينة فعلية لأصل من الأصول.
Intended users— The individual(s) or organization(s), or group(s) thereof that the practitioner expects will use the assurance report. In some cases, there may be intended users other than those to whom the assurance report is addressed.	*المستخدمون المستهدفون*: الأفراد أو الكيانات أو مجموعات الأفراد أو الكيانات الذين يتوقع المحاسب القانوني أنهم سيستخدمون تقرير التأكيد. وفي بعض الحالات، قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون بخلاف الموجه لهم تقرير التأكيد.
Interim financial information or statements—Financial information (which may be less than a complete set of financial statements as defined above) issued at interim dates (usually half-yearly or quarterly) in respect of a financial period.	*المعلومات أو القوائم المالية الأولية*: معلومات مالية (قد تكون أقل من مجموعة كاملة من القوائم المالية حسب التعريف الوارد أعلاه) صادرة في تواريخ أولية (عادةً نصف أو ربع سنوية) فيما يتعلق بفترة مالية.
**Internal audit function*—A function of an entity that performs assurance and consulting activities designed to evaluate and improve the effectiveness of the entity's governance, risk management and internal control processes.	**وظيفة المراجعة الداخلية*: وظيفة في المنشأة تقوم بتنفيذ أنشطة تأكيدية واستشارية مصممة لتقويم وتحسين فاعلية حوكمة المنشأة وإدارتها للمخاطر وآلياتها الخاصة بالرقابة الداخلية.
Internal auditors—Those individuals who carry out the activities of the internal audit function. Internal auditors may belong to an internal audit department or similar function.	*المراجعون الداخليون*: الأفراد الذين يتولون تنفيذ أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية. ويمكن أن ينتمي المراجعون الداخليون إلى قسم المراجعة الداخلية أو وظيفة مشابهة.
Internal control—The process designed, implemented and maintained by those charged with governance, management and other personnel to provide reasonable assurance about the achievement of an entity's objectives with regard to reliability of financial reporting, effectiveness and efficiency of operations, and compliance with applicable laws and regulations. The term "controls" refers to any aspects of one or more of the components of internal control.	*الرقابة الداخلية*: آلية يصممها ويطبقها ويحافظ عليها المكلفون بالحوكمة والإدارة وغيرهم من العاملين، لتوفير تأكيد معقول عن تحقيق أهداف المنشأة، فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على التقرير المالي، وكفاءة وفاعلية العمليات، والالتزام بالأنظمة واللوائح المنطبقة. ويشير مصطلح "أدوات الرقابة" إلى أي من الجوانب الخاصة بمكون واحد أو أكثر من مكونات الرقابة الداخلية.
**International Financial Reporting Standards*—The International Financial Reporting Standards issued by the International Accounting Standards Board.	**المعايير الدولية للتقرير المالي*: المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة.
Investigate—Inquire into matters arising from other procedures to resolve them.	*يتحرى*: يستفسر عن أمور ناشئة عن إجراءات أخرى لحلها.
IT environment—The IT applications and supporting IT infrastructure, as well as the IT processes and personnel involved in those	*بيئة تقنية المعلومات*: تطبيقات تقنية المعلومات والبنية التحتية الداعمة لتقنية المعلومات، وأيضاً آليات تقنية المعلومات والموظفون

processes, that an entity uses to support business operations and achieve business strategies.	المشاركون في تلك الآليات، التي تستخدمها المنشأة لدعم العمليات التجارية وتحقيق الاستراتيجيات التجارية.
**Key audit matters*—Those matters that, in the auditor's professional judgment, were of most significance in the audit of the financial statements of the current period. Key audit matters are selected from matters communicated with those charged with governance.	**الأمور الرئيسة للمراجعة*: تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية. ويتم اختيار الأمور الرئيسة للمراجعة من بين الأمور التي يتم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة.
Limited assurance (in the context of ISRE 2400 (Revised))—The level of assurance obtained where engagement risk is reduced to a level that is acceptable in the circumstances of the engagement, but where that risk is greater than for a reasonable assurance engagement, as the basis for expressing a conclusion in accordance with this ISRE. The combination of the nature, timing and extent of evidence gathering procedures is at least sufficient for the practitioner to obtain a meaningful level of assurance. To be meaningful, the level of assurance obtained by the practitioner is likely to enhance the intended users' confidence about the financial statements.	*التأكيد المحدود (في سياق معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠))*: مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه عند تخفيض خطر الارتباط إلى مستوى يمكن قبوله في ظل ظروف الارتباط، ولكن ذلك الخطر يظل أكبر مما يكون عليه في ارتباط التأكيد المعقول، كأساس لإبداء استنتاج وفقاً لهذا المعيار. وتكون إجراءات جمع الأدلة كافية على الأقل، من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها، لوصول المحاسب القانوني إلى مستوى تأكيد مجدٍ. وحتى يكون مستوى التأكيد الذي يصل إليه المحاسب القانوني مجدياً، فإنه من المرجح أن يعزز مدى ثقة المستخدمين المستهدفين في القوائم المالية.
Limited assurance engagement—(see *Assurance engagement*)	*ارتباط تأكيد محدود*: (انظر ارتباط التأكيد)
**†Listed entity*—An entity whose shares, stock or debt are quoted or listed on a recognized stock exchange, or are marketed under the regulations of a recognized stock exchange or other equivalent body.	**†المنشأة المدرجة*: هي منشأة تكون أسهمها أو حصص ملكيتها أو ديونها مسجلة أو مدرجة في سوق معترف بها للأوراق المالية، أو يتم تسويق أسهمها أو حصص ملكيتها أو ديونها طبقاً للوائح سوق معترف بها للأوراق المالية أو جهة أخرى مماثلة.
**Management*—The person(s) with executive responsibility for the conduct of the entity's operations. For some entities in some jurisdictions, management includes some or all of those charged with governance, for example, executive members of a governance board, or an owner-manager.	**الإدارة*: شخص (أشخاص) يتحمل المسؤولية التنفيذية عن إجراء عمليات المنشأة. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، تشمل الإدارة بعض أو جميع المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال، الأعضاء التنفيذيين في مجلس الحوكمة، أو المدير المالك.
**Management bias*—A lack of neutrality by management in the preparation of information.	**تحيز الإدارة*: فقدان الإدارة لحيادها عند إعداد المعلومات.
**Management's expert*—An individual or organization possessing expertise in a field other than accounting or auditing, whose work in that field is used by the entity to assist the entity in preparing the financial statements.	**الخبير الذي تستعين به الإدارة*: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، وتستخدم المنشأة عمله في ذلك المجال لمساعدتها في إعداد القوائم المالية.
**Management's point estimate*—The amount selected by management for recognition or	**تقدير الإدارة لمبلغ واحد*: المبلغ الذي تختار الإدارة إثباته أو الإفصاح عنه في القوائم المالية كتقدير محاسبي.

disclosure in the financial statements as an accounting estimate.	
Measurer or evaluator—The party(ies) who measures or evaluates the underlying subject matter against the criteria. The measurer or evaluator possesses expertise in the underlying subject matter.	*القائم بالقياس أو التقويم*: الطرف الذي يقيس أو يُقوّم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. ويمتلك القائم بالقياس أو التقويم الخبرة في الموضوع محل الارتباط.
Misappropriation of assets—Involves the theft of an entity's assets and is often perpetrated by employees in relatively small and immaterial amounts. However, it can also involve management who are usually more capable of disguising or concealing misappropriations in ways that are difficult to detect.	*اختلاس الأصول*: يشمل سرقة أصول المنشأة وغالباً ما يرتكبه الموظفون بمبالغ صغيرة نسبياً وغير جوهرية. ومع ذلك، فقد تتورط فيه أيضاً الإدارة التي تكون عادةً أكثر قدرة على تمويه أو إخفاء الاختلاس بطرق يصعب اكتشافها.
**Misstatement*—A difference between the reported amount, classification, presentation, or disclosure of a financial statement item and the amount, classification, presentation, or disclosure that is required for the item to be in accordance with the applicable financial reporting framework. Misstatements can arise from error or fraud.	**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.
Where the auditor expresses an opinion on whether the financial statements are presented fairly, in all material respects, or give a true and fair view, misstatements also include those adjustments of amounts, classifications, presentation, or disclosures that, in the auditor's judgment, are necessary for the financial statements to be presented fairly, in all material respects, or to give a true and fair view.	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.
Misstatement (in the context of ISAE 3000 (Revised))—A difference between the subject matter information and the appropriate measurement or evaluation of the underlying subject matter in accordance with the criteria. Misstatements can be intentional or unintentional, qualitative or quantitative, and include omissions.	*التحريف (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠))*: اختلاف بين معلومات الموضوع والقياس أو التقويم المناسب للموضوع محل الارتباط وفقاً للضوابط. ويمكن أن يكون التحريف متعمداً أو غير متعمد، نوعياً أو كمياً، ويمكن أن يتضمن إغفالات.
Misstatement (in the context of ISRS 4410 (Revised))— A difference between the amount, classification, presentation, or disclosure of a reported item in the financial information, and the amount, classification, presentation, or disclosure that is required for the item to be in accordance with the applicable financial	*التحريف (في سياق معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠))*: اختلاف بين مبلغ بند من البنود المقرر عنها في المعلومات 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.

reporting framework. Misstatements can arise from error or fraud.	
Where the financial information is prepared in accordance with a fair presentation framework, misstatements also include those adjustments of amounts, classifications, presentation, or disclosures that, in the practitioner's judgment, are necessary for the financial information to be presented fairly, in all material respects, or to give a true and fair view.	وعندما تكون المعلومات المالية معدة طبقاً لإطار عرض عادل، فإن التحريفات تشمل أيضاً التعديلات في المبالغ أو التصنيفات أو العرض أو الإفصاحات التي تُعد، حسب حكم المراجع، ضرورية لعرض المعلومات المالية بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، أو حتى تعطي المعلومات المالية صورة حقيقية وعادلة.
Misstatement of fact (with respect to other information)(in the context of ISAE 3000 (Revised))—Other information that is unrelated to matters appearing in the subject matter information or the assurance report that is incorrectly stated or presented. A material misstatement of fact may undermine the credibility of the document containing the subject matter information.	*تحريف الحقائق (فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى) (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠))*: معلومات أخرى غير متعلقة بالأمور الظاهرة في معلومات الموضوع أو تقرير التأكيد، تم وضعها أو عرضها بشكل غير صحيح. وقد يقوض التحريف الجوهري لإحدى الحقائق مصداقية المستند الذي يحتوي على معلومات الموضوع.
**Misstatement of the other information*—A misstatement of the other information exists when the other information is incorrectly stated or otherwise misleading (including because it omits or obscures information necessary for a proper understanding of a matter disclosed in the other information).	**تحريف المعلومات الأخرى*: يوجد تحريف في المعلومات الأخرى عندما يتم ذكر المعلومات الأخرى بشكلٍ غير صحيح أو عندما تكون مضللة بأية صورة أخرى (لأسباب من بينها أنها تغفل أو تحجب معلومات لازمة لسلامة فهم أمر مفصح عنه في المعلومات الأخرى).
**Modified opinion*—A qualified opinion, an adverse opinion or a disclaimer of opinion on the financial statements.	**الرأي المعدل*: رأي متحفظ أو رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية.
**Negative confirmation request*—A request that the confirming party respond directly to the auditor only if the confirming party disagrees with the information provided in the request.	**طلب المصادقة السلبية*: طلب أن يرد الطرف القائم بالمصادقة على المراجع مباشرةً فقط في حالة عدم موافقته على المعلومات المذكورة في الطلب.
*†*Network*—A larger structure:	*†*الشبكة*: هيكل أكبر حجماً:
(a) That is aimed at cooperation, and	(أ) يهدف إلى تحقيق التعاون،
(b) That is clearly aimed at profit or cost-sharing or shares common ownership, control or management, common quality management policies or procedures, common business strategy, the use of a common brand name, or a significant part of professional resources.	(ب) يهدف بوضوح إلى التشارك في الأرباح أو التكاليف، أو يخضع لملكية أو سيطرة أو إدارة مشتركة، أو يطبق سياسات أو إجراءات مشتركة لإدارة الجودة أو استراتيجية عمل مشتركة، أو يستخدم اسماً تجارياً مشتركاً أو جزءاً مهماً من الموارد المهنية.
*†*Network firm*— A firm or entity that belongs to the firm's network.	*†*مكتب ضمن الشبكة*: هو مكتب آخر ينتمي إلى شبكة المكتب [الذي يقوم بتنفيذ الارتباط]، أو منشأة تنتمي إلى تلك الشبكة.

**Non-compliance (in the context of ISA 250)*—Acts of omission or commission, intentional or unintentional, committed by the entity, or by those charged with governance, by management or by other individuals working for or under the direction of the entity, which are contrary to the prevailing laws or regulations. Non-compliance does not include personal misconduct unrelated to the business activities of the entity.	*عدم الالتزام (في سياق معيار المراجعة (٢٥٠))[٢٤]*: تصرفات المنشأة أو المكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو الأفراد الآخرين الذين يعملون لصالح المنشأة أو بتوجيهات منها، بالامتناع عن فعل أو ارتكابه، سواءً عن قصد أو غير قصد، بالمخالفة للأنظمة أو اللوائح السارية. ولا يشمل عدم الالتزام سوء السلوك الشخصي غير المتعلق بأنشطة أعمال المنشأة.
**Non-response*—A failure of the confirming party to respond, or fully respond, to a positive confirmation request, or a confirmation request returned undelivered.	*عدم الرد*: إخفاق الطرف القائم بالمصادقة في الرد، أو الرد بشكل كامل، على طلب مصادقة إيجابية، أو عودة طلب المصادقة بسبب عدم استلامه من الطرف القائم بالمصادقة.
**Non-sampling risk*—The risk that the auditor reaches an erroneous conclusion for any reason not related to sampling risk.	*خطر غير مرتبط بالعينة*: خطر توصل المراجع إلى استنتاج خاطئ لأي سبب غير متعلق بخطر العينة.
Observation—Consists of looking at a process or procedure being performed by others, for example, the auditor's observation of inventory counting by the entity's personnel, or of the performance of control activities.	*الملاحظة*: تتألف من النظر إلى آليات أو إجراءات ينفذها آخرون، ومثال ذلك ملاحظة المراجع للجرد الذي ينفذه العاملون في المنشأة للمخزون، أو ملاحظته لتنفيذ أنشطة الرقابة.
**Opening balances*—Those account balances that exist at the beginning of the period. Opening balances are based upon the closing balances of the prior period and reflect the effects of transactions and events of prior periods and accounting policies applied in the prior period. Opening balances also include matters requiring disclosure that existed at the beginning of the period, such as contingencies and commitments.	**الأرصدة الافتتاحية*: أرصدة الحسابات الموجودة في بداية الفترة. وتعتمد الأرصدة الافتتاحية على الأرصدة الختامية للفترة السابقة، وتعكس تأثيرات المعاملات والأحداث في الفترات السابقة والسياسات المحاسبية المطبقة في الفترة السابقة. وتتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضاً أموراً كانت موجودة في بداية الفترة تتطلب الإفصاح عنها، مثل الالتزامات المحتملة والتعهدات.
Organizational boundary—The boundary that determines which operations to include in the entity's GHG statement.	*الحدود المؤسسية*: الحدود التي تعين العمليات التي يلزم تضمينها في قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة.
**Other information*— Financial or non-financial information (other than financial statements and the auditor's report thereon) included in an entity's annual report.	**المعلومات الأخرى*: معلومات مالية أو غير مالية (بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع بشأنها) يتم تضمينها في التقرير السنوي للمنشأة.
Other information (in the context of ISAE 3000 (Revised)) —Information (other than the subject matter information and the assurance report thereon) which is included, either by law, regulation or custom, in a document containing the subject matter information and the assurance report thereon.	*المعلومات الأخرى (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠))*: المعلومات (بخلاف معلومات الموضوع وتقرير التأكيد بشأنها) التي يتم تضمينها، إما بموجب نظام أو لائحة أو عرف، في مستند يحتوي على معلومات الموضوع وتقرير التأكيد بشأنها.

[٢٤] معيار المراجعة (٢٥٠) *"مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"*

**Other Matter paragraph*—A paragraph included in the auditor's report that refers to a matter other than those presented or disclosed in the financial statements that, in the auditor's judgment, is relevant to users' understanding of the audit, the auditor's responsibilities or the auditor's report.	**فقرة أمر آخر*: فقرة ترد في تقرير المراجع، وتشير إلى أمر ما بخلاف الأمور المعروضة أو المفصح عنها في القوائم المالية، وتُعد -حسب حكم المراجع- ذات صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو مسؤوليات المراجع أو تقريره.
**Outcome of an accounting estimate*—The actual monetary amount that results from the resolution of the transaction(s), event(s) or condition(s) addressed by an accounting estimate.	**ناتج التقدير المحاسبي*: المبلغ النقدي الفعلي الناتج من اتضاح المعاملات أو الأحداث أو الظروف التي تناولها تقدير محاسبي.
Overall audit strategy—Sets the scope, timing and direction of the audit, and guides the development of the more detailed audit plan.	*الاستراتيجية العامة للمراجعة*: تحدد نطاق المراجعة وتوقيتها واتجاهها، وتقدم إرشادات لوضع خطة مراجعة أكثر تفصيلاً.
**†Partner*—Any individual with authority to bind the firm with respect to the performance of a professional services engagement.	**†الشريك*: أي فرد يحظى بصلاحية إلزام المكتب بتنفيذ ارتباطات الخدمات المهنية.
**Performance materiality*—The amount or amounts set by the auditor at less than materiality for the financial statements as a whole to reduce to an appropriately low level the probability that the aggregate of uncorrected and undetected misstatements exceeds materiality for the financial statements as a whole. If applicable, performance materiality also refers to the amount or amounts set by the auditor at less than the materiality level or levels for particular classes of transactions, account balances or disclosures.	**الأهمية النسبية للتنفيذ [تنفيذ إجراءات المراجعة]*: المبلغ أو المبالغ التي يحددها المراجع بما يقل عن الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، ليقلص إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. وتشير الأهمية النسبية للتنفيذ أيضاً، في حالة الانطباق، إلى المبلغ أو المبالغ التي يحددها المراجع بما يقل عن مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة.
Performance materiality (in the context of ISAE 3410)— The amount or amounts set by the practitioner at less than materiality for the GHG statement to reduce to an appropriately low level the probability that the aggregate of uncorrected and undetected misstatements exceeds materiality for the GHG statement. If applicable, performance materiality also refers to the amount or amounts set by the practitioner at less than the materiality level or levels for particular types of emissions or disclosures.	*الأهمية النسبية للتنفيذ (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠))*: الكمية أو الكميات التي يحددها المحاسب القانوني بما يقل عن الأهمية النسبية لقائمة غازات الاحتباس الحراري، ليقلص إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية لقائمة غازات الاحتباس الحراري. وتشير الأهمية النسبية للتنفيذ أيضاً، في حالة الانطباق، إلى الكمية أو الكميات التي يحددها المحاسب القانوني بما يقل عن مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأنواع معينة من الانبعاثات أو الإفصاحات.
Performing a walk-through—Selecting transactions and tracing them through the applicable process in the information system.	*تنفيذ إجراء تتبع*: اختيار معاملات وتتبعها خلال الآلية المنطبقة عليها في نظام المعلومات.
**†Personnel*—Partners and staff in the firm.	**†العاملون*: الشركاء والموظفون في المكتب.

**Pervasive*—A term used, in the context of misstatements, to describe the effects on the financial statements of misstatements or the possible effects on the financial statements of misstatements, if any, that are undetected due to an inability to obtain sufficient appropriate audit evidence. Pervasive effects on the financial statements are those that, in the auditor's judgment:	**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:
(a) Are not confined to specific elements, accounts or items of the financial statements;	(أ) غير مقتصرة على عناصر أو حسابات أو بنود معينة في القوائم المالية؛ أو
(b) If so confined, represent or could represent a substantial proportion of the financial statements; or	(ب) إذا كانت مقتصرة، فإنها تمثل أو يمكن أن تمثل جزءاً أساسياً من القوائم المالية؛ أو
(c) In relation to disclosures, are fundamental to users' understanding of the financial statements.	(ج) فيما يتعلق بالإفصاحات، فإنها تكون أساسية لفهم المستخدمين للقوائم المالية.
**Population*—The entire set of data from which a sample is selected and about which the auditor wishes to draw conclusions.	**مجتمع العينة*: المجموعة الكاملة من البيانات التي يتم اختيار عينة منها، ويأمل المراجع في استخلاص استنتاجات بشأنها.
**Positive confirmation request*—A request that the confirming party respond directly to the auditor indicating whether the confirming party agrees or disagrees with the information in the request, or providing the requested information.	**طلب المصادقة الإيجابية*: طلب أن يرد الطرف القائم بالمصادقة مباشرةً على المراجع، إما بالإشارة إلى ما إذا كان موافقاً أو غير موافق على المعلومات الواردة في الطلب، أو بتوفير المعلومات المطلوبة.
Practitioner—A professional accountant in public practice.	*المحاسب القانوني*: محاسب مهني في الممارسة العامة.
Practitioner (in the context of ISRE 2400 (Revised))—A professional accountant in public practice. The term includes the engagement partner or other members of the engagement team, or, as applicable, the firm. Where ISRE 2400 (Revised) expressly intends that a requirement or responsibility be fulfilled by the engagement partner, the term "engagement partner" rather than "practitioner" is used. "Engagement partner" and "firm" are to be read as referring to their public sector equivalents where relevant.	*المحاسب القانوني (في سياق معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠))*: محاسب مهني في الممارسة العامة. ويشمل المصطلح الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرين أو المكتب، حسب مقتضى الحال. وفي المواطن التي يهدف فيها معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، يُستخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المحاسب القانوني". ويُقرأ مصطلحا "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"المكتب" على أنهما يشيران إلى ما يعادلهما في القطاع العام، عند الاقتضاء.
Practitioner (in the context of ISAE 3000 (Revised))—The individual(s) conducting the engagement (usually the engagement partner or other members of the engagement team, or, as applicable, the firm). Where this ISAE expressly intends that a requirement or responsibility be fulfilled by the engagement partner, the term	*المحاسب القانوني (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠))*: الشخص أو الأشخاص الذين يؤدون الارتباط (وهو عادةً الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرون أو المكتب، حسب مقتضى الحال). وفي المواطن التي يهدف فيها هذا المعيار صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، يُستخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المحاسب القانوني".

"engagement partner" rather than "practitioner" is used.	
Practitioner (in the context of ISRS 4400 (Revised))— The individual(s) conducting the engagement (usually the engagement partner or other members of the engagement team, or, as applicable, the firm). Where ISRS 4400 (Revised) expressly intends that a requirement or responsibility be fulfilled by the engagement partner, the term "engagement partner" rather than "practitioner" is used.	*المحاسب القانوني (في سياق معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المحدث))*: الشخص أو الأشخاص الذين يؤدون الارتباط (وهو عادةً الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرون أو المكتب، حسب مقتضى الحال). وفي المواطن التي يهدف فيها معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المحدث) صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، يُستخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المحاسب القانوني".
Practitioner (in the context of ISRS 4410 (Revised))—A professional accountant in public practice who conducts the compilation engagement. The term includes the engagement partner or other members of the engagement team, or, as applicable, the firm. Where ISRS 4410 (Revised) expressly intends that a requirement or responsibility be fulfilled by the engagement partner, the term "engagement partner" rather than "practitioner" is used. "Engagement partner" and "firm" are to be read as referring to their public sector equivalents where relevant.	*المحاسب القانوني (في سياق معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠))*: محاسب مهني في الممارسة العامة يؤدي ارتباط التجميع. ويشمل المصطلح الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرين أو المكتب، حسب مقتضى الحال. وفي المواطن التي يهدف فيها معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، يُستخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المحاسب القانوني". ويُقرأ مصطلحا "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"المكتب" على أنهما يشيران إلى ما يعادلهما في القطاع العام، عند الاقتضاء.
Practitioner's expert—An individual or organization possessing expertise in a field other than assurance, whose work in that field is used by the practitioner to assist the practitioner in obtaining sufficient appropriate evidence. A practitioner's expert may be either a practitioner's internal expert (who is a partner or staff, including temporary staff, of the practitioner's firm or a network firm), or a practitioner's external expert.	*الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني*: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير التأكيد، يستخدم المحاسب القانوني عمله في ذلك المجال لمساعدته في الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة. وذلك الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني قد يكون خبيراً داخلياً (أي شريكاً أو موظفاً، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في مكتب المحاسب القانوني أو مكتب ضمن شبكة المحاسب القانوني) أو خبيراً خارجياً.
Practitioner's expert (in the context of ISRS 4400 (Revised))— An individual or organization possessing expertise in a field other than assurance and related services, whose work in that field is used to assist the practitioner in fulfilling the practitioner's responsibilities for the agreed-upon procedures engagement. A practitioner's expert may be either a practitioner's internal expert (who is a partner or staff, including temporary staff, of the practitioner's firm or a network firm) or a practitioner's external expert.	*الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (في سياق معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المحدث))*: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير مجال التأكيد والخدمات ذات العلاقة، يُستخدَم عمله في ذلك المجال لمساعدة المحاسب القانوني في الوفاء بمسؤولياته عن ارتباط الإجراءات المتفق عليها. وذلك الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني قد يكون خبيراً داخلياً (أي شريكاً أو موظفاً، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في مكتب المحاسب القانوني أو مكتب ضمن شبكة المحاسب القانوني) أو خبيراً خارجياً.

**Preconditions for an audit*—The use by management of an acceptable financial reporting framework in the preparation of the financial statements and the agreement of management and, where appropriate, those charged with governance to the premise on which an audit is conducted.	**الشروط المسبقة للمراجعة*: استخدام الإدارة لإطار تقرير مالي مقبول في إعداد القوائم المالية، وموافقة الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، على الافتراض الأساس[٢٥] الذي يتم على أساسه إجراء المراجعة.
**Predecessor auditor*—The auditor from a different audit firm, who audited the financial statements of an entity in the prior period and who has been replaced by the current auditor.	**المراجع السابق*: المراجع من مكتب مراجعة مختلف، الذي قام بمراجعة القوائم المالية لمنشأة ما في الفترة السابقة، وتم استبداله بالمراجع الحالي.
**Premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted*—That management and, where appropriate, those charged with governance have acknowledged and understand that they have the following responsibilities that are fundamental to the conduct of an audit in accordance with ISAs. That is, responsibility:	**الافتراض الأساس، فيما يتعلق بمسؤوليات الإدارة والمكلفين* بالحوكمة، *حسب مقتضى الحال*، الذي *يتم على أساسه إجراء المراجعة*—أن الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقروا وفهموا أنهم يتحملون المسؤوليات الآتية التي تُعد ضرورية للقيام بالمراجعة، وفقاً لمعايير المراجعة. وتتمثل هذه المسؤوليات فيما يلي:
(a) For the preparation of the financial statements in accordance with the applicable financial reporting framework, including where relevant their fair presentation;	(أ) إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عرضها العادل، عند الاقتضاء؛
(b) For such internal control as management and, where appropriate, those charged with governance determine is necessary to enable the preparation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error; and	(ب) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ؛
(c) To provide the auditor with:	(ج) تمكين المراجع مما يلي:
(1) Access to all information of which management and, where appropriate, those charged with governance are aware that is relevant to the preparation of the financial statements such as records, documentation and other matters;	(١) الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛
(2) Additional information that the auditor may request from management and, where appropriate, those charged with	(٢) المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المراجع من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لغرض المراجعة؛

[٢٥] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٣

governance for the purpose of the audit; and	
(3) Unrestricted access to persons within the entity from whom the auditor determines it necessary to obtain audit evidence.	(٣) الوصول غير المقيد إلى أي أشخاص داخل المنشأة يرى المراجع أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة للمراجعة.
In the case of a fair presentation framework, (a) above may be restated as "for the preparation and *fair* presentation of the financial statements in accordance with the financial reporting framework," or "for the preparation of financial statements *that give a true and fair view* in accordance with the financial reporting framework."	وفي حالة إطار العرض العادل، قد تُعاد صياغة النقطة (أ) أعلاه على النحو الآتي "الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية طبقاً لإطار التقرير المالي"، أو "إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة طبقاً لإطار التقرير المالي".
The "premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted" may also be referred to as the "premise."	ويمكن الإشارة أيضاً إلى "الافتراض الأساس فيما يتعلق بمسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، الذي يتم على أساسه إجراء المراجعة" بلفظ "الافتراض الأساس".
Pro forma adjustments—In relation to unadjusted financial information, these include:	*التعديلات التصورية*: فيما يتعلق بالمعلومات المالية غير المُعدَّلة، تتضمن:
(a) Adjustments to unadjusted financial information that illustrate the impact of a significant event or transaction ("event" or "transaction") as if the event had occurred or the transaction had been undertaken at an earlier date selected for purposes of the illustration; and	(أ) التعديلات على المعلومات المالية غير المعدلة التي توضح أثر حدث أو معاملة مهمة ("حدث" أو "معاملة") كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم اختياره لأغراض التوضيح؛
(b) Adjustments to unadjusted financial information that are necessary for the pro forma financial information to be compiled on a basis consistent with the applicable financial reporting framework of the reporting entity ("entity") and its accounting policies under that framework.	(ب) التعديلات على المعلومات المالية غير المعدلة التي تعد ضرورية للمعلومات المالية التصورية التي سيتم تجميعها على أساس متسق مع إطار التقرير المالي المنطبق في المنشأة المعدة للتقرير ("المنشأة") وسياساتها المحاسبية بموجب ذلك الإطار.
Pro forma adjustments include the relevant financial information of a business that has been, or is to be, acquired ("acquiree"), or a business that has been, or is to be, divested ("divestee"), to the extent that such information is used in compiling the pro forma financial information ("acquiree or divestee financial information").	وتتضمن التعديلات التصورية المعلومات المالية ذات الصلة لمنشأة أعمال تم الاستحواذ عليها أو من المقرر أن يتم الاستحواذ عليها ("المنشأة المستحوذ عليها")، أو منشأة أعمال تم التخلص منها أو من المقرر أن يتم التخلص منها ("المنشأة المتخلص منها")، طالما كانت هذه المعلومات مستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية ("المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها").
Pro forma financial information—Financial information shown together with adjustments to illustrate the impact of an event or transaction on unadjusted financial information as if the event	*المعلومات المالية التصورية*: المعلومات المالية التي تظهر مع تعديلات لتوضيح أثر حدث أو معاملة على المعلومات المالية غير المعدلة كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم اختياره

had occurred or the transaction had been *undertaken* at an earlier date selected for purposes of the illustration. In this ISAE, it is presumed that pro forma financial information is presented in columnar format consisting of (a) the unadjusted financial information; (b) the pro forma adjustments; and (c) the resulting pro forma column.	لأغراض التوضيح. وفي هذا المعيار، يُفترض أن المعلومات المالية التصورية يتم عرضها في شكل عمودي يتألف من العمود (أ) للمعلومات المالية غير المعدلة؛ والعمود (ب) للتعديلات التصورية؛ والعمود (ج) وهو العمود التصوري الناتج.
Professional accountant—An individual who is a member of an IFAC member body.	*محاسب مهني*[٢٦]: فرد عضو في إحدى الهيئات الأعضاء بالاتحاد الدولي للمحاسبين.
Professional accountant in public practice—A professional accountant, irrespective of functional classification (for example, audit, tax or consulting) in a firm that provides professional services. This term is also used to refer to a firm of professional accountants in public practice.	*محاسب مهني في الممارسة العامة*[٢٧]: محاسب مهني، بصرف النظر عن التصنيف الوظيفي (على سبيل المثال، مراجعة أو زكاة أو ضريبة أو استشارة)، في مكتب يقدم خدمات مهنية. ويُستخدم هذا المصطلح أيضاً للإشارة إلى مكتب يضم محاسبين مهنيين في الممارسة العامة.
**Professional judgment*—The application of relevant training, knowledge and experience, within the context provided by auditing, accounting and ethical standards, in making informed decisions about the courses of action that are appropriate in the circumstances of the audit engagement.	**الحكم المهني*: تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي توفره معايير المحاسبة والمراجعة ومعايير سلوك وآداب المهنة، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بارتباط المراجعة.
†*Professional judgment (in the context of ISQM 1)*—The application of relevant training, knowledge and experience, within the context of professional standards, in making informed decisions about the courses of action that are appropriate in the design, implementation and operation of the firm's system of quality management.	†*الحكم المهني (في سياق معيار إدارة الجودة (١))*: تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي توفره المعايير المهنية، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات المناسبة عند تصميم وتطبيق وتشغيل نظام إدارة الجودة الخاص بالمكتب.
Professional judgment (in the context of ISRE 2400 (Revised))—The application of relevant training, knowledge and experience, within the context provided by assurance, accounting and ethical standards, in making informed decisions about the courses of action that are appropriate in the circumstances of the review engagement.	*الحكم المهني (في سياق معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠))*: تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي توفره معايير التأكيد والمحاسبة ومعايير سلوك وآداب المهنة، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بارتباط الفحص.
Professional judgment (in the context of ISAE 3000 (Revised))—The application of relevant training, knowledge and experience, within the context provided by assurance and ethical standards, in making informed decisions about	*الحكم المهني (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠))*: تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي توفره معايير التأكيد ومعايير سلوك وآداب المهنة، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بالارتباط.

[٢٦] حسب التعريف الوارد في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة

[٢٧] حسب التعريف الوارد في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة

.the courses of action that are appropriate in the circumstances of the engagement.	
Professional judgment (in the context of ISRE 4440 (Revised))— The application of relevant training, knowledge and experience, within the context provided by this ISRS and relevant ethical requirements, in making informed decisions about the courses of action that are appropriate in the circumstances of the agreed-upon procedures engagement.	*الحكم المهني (في سياق معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المحدث))*: تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي يوفره هذا المعيار والمتطلبات المسلكية ذات الصلة، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بارتباط الإجراءات المتفق عليها.
**Professional skepticism*—An attitude that includes a questioning mind, being alert to conditions which may indicate possible misstatement due to error or fraud, and a critical assessment of audit evidence.	**نزعة الشك المهني*: موقف سلوكي يتضمن التحلي بعقلية متسائلة، والتيقّظ للحالات التي قد تشير إلى إمكانية وجود تحريف بسبب خطأ أو غش، وإجراء تقييم نقدي لأدلة المراجعة.
Professional skepticism (in the context of ISAE 3000 (Revised))—An attitude that includes a questioning mind, being alert to conditions which may indicate possible misstatement, and a critical assessment of evidence.	*نزعة الشك المهني (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠))*: موقف سلوكي يتضمن التحلي بعقلية متسائلة، والتيقّظ للحالات التي قد تشير إلى إمكانية وجود تحريف، وإجراء تقييم نقدي للأدلة.
**Professional standards*—International Standards on Auditing (ISAs) and relevant ethical requirements	**المعايير المهنية*: المعايير الدولية للمراجعة والمتطلبات المسلكية ذات الصلة.
†*Professional standards (in the context of ISQM 1)*—IAASB Engagement Standards, as defined in the IAASB's *Preface to the International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, and relevant ethical requirements.	†*المعايير المهنية (في سياق معيار إدارة الجودة (١))*: معايير الارتباطات الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، المحددة في *التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة*، والمتطلبات المسلكية ذات الصلة.
Projection—Prospective financial information prepared on the basis of:	*التوقع*: معلومات مالية مستقبلية معدة على أساس:
(a) Hypothetical assumptions about future events and management actions which are not necessarily expected to take place, such as when some entities are in a start-up phase or are considering a major change in the nature of operations; or	(أ) افتراضات نظرية بشأن الأحداث المستقبلية وتصرفات الإدارة التي لا يُتوقع حدوثها بالضرورة، مثلاً عندما تكون بعض المنشآت في مرحلة التأسيس، أو تكون بصدد إجراء تغيير رئيسي في طبيعة عملياتها؛ أو
(b) A mixture of best-estimate and hypothetical assumptions.	(ب) مزيج من افتراضات أفضل تقدير والافتراضات النظرية.
Prospective financial information—Financial information based on assumptions about events that may occur in the future and possible actions by an entity. Prospective financial information can be in the form of a forecast, a projection or	*المعلومات المالية المستقبلية*: معلومات مالية مستندة إلى افتراضات عن الأحداث التي يمكن أن تحدث في المستقبل والتصرفات المحتملة من جانب المنشأة. وقد تظهر المعلومات المالية المستقبلية في صورة تنبؤ أو توقع أو مزيج من كلهما. (انظر *التنبؤ* و*التوقع*)

a combination of both. (see *Forecast* and *Projection*)	
Prospectus—A document issued pursuant to legal or regulatory requirements relating to the entity's securities on which it is intended that a third party should make an investment decision.	*نشرات الاكتتاب*: مستند صادر وفقاً للمتطلبات النظامية أو التنظيمية فيما يتعلق بالأوراق المالية للمنشأة، والتي من المزمع أن يتخذ طرف ثالث قراراً استثمارياً بشأنها.
Public sector—National governments, regional (for example, state, provincial, territorial) governments, local (for example, city, town) governments and related governmental entities (for example, agencies, boards, commissions and enterprises).	*القطاع العام*: الحكومات الوطنية والحكومات الإقليمية (على سبيل المثال لولاية أو مقاطعة أو إقليم) والحكومات المحلية (على سبيل المثال لمدينة أو بلدة) وما يرتبط بها من جهات حكومية (على سبيل المثال، الوكالات والمجالس والهيئات والمؤسسات).
Published financial information—Financial information of the entity or of an acquiree or a divestee that is made available publicly.	*المعلومات المالية المنشورة*: المعلومات المالية للمنشأة أو لمنشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها والتي تكون متاحة للجمهور.
Purchased offset—An emissions deduction in which the entity pays for the lowering of another entity's emissions (emissions reductions) or the increasing of another entity's removals (removal enhancements), compared to a hypothetical baseline.	*تعويضات الكربون المشتراة*: اقتطاع للانبعاثات تدفع فيه المنشأة مقابل تقليل انبعاثات منشأة أخرى (تخفيضات الانبعاثات) أو زيادة إزالات منشأة أخرى (تعزيز الإزالات)، مقارنةً بخط أساس افتراضي.
†*Quality objectives*—The desired outcomes in relation to the components of the system of quality management to be achieved by the firm.	†*أهداف الجودة*: النواتج المرجوة فيما يتعلق بمكونات نظام إدارة الجودة التي يتعين على المكتب تحقيقها.
†*Quality risk*—A risk that has a reasonable possibility of:	†*خطر الجودة*: خطر من المحتمل بدرجة معقولة أن:
(i) Occurring; and	(١) يحدث؛
(ii) Individually, or in combination with other risks, adversely affecting the achievement of one or more quality objectives.	(٢) يؤثر سلباً، بمفرده أو عند اقترانه بمخاطر أخرى، على تحقيق هدف واحد أو أكثر من أهداف الجودة.
Quantification—The process of determining the quantity of GHGs that relate to the entity, either directly or indirectly, as emitted (or removed) by particular sources (or sinks).	*قياس الكمية*: آلية تحديد كمية غازات الاحتباس الحراري المرتبطة بالمنشأة، سواءً بشكل مباشر أو غير مباشر، حسب انبعاثها من (أو إزالتها بواسطة) مصادر (أو أحواض) معينة.
*†*Reasonable assurance (in the context of audit engagements, and ISQM 1)*—A high, but not absolute, level of assurance.	*†*التأكيد المعقول (في سياق ارتباطات المراجعة، وفي معيار إدارة الجودة (١))*: مستوى تأكيد مرتفع، ولكنه غير مطلق.
Reasonable assurance engagement—(see *Assurance engagement*)	*ارتباط التأكيد المعقول*: (انظر *ارتباط التأكيد*)
Recalculation—Consists of checking the mathematical accuracy of documents or records.	*إعادة الاحتساب*: يتألف من التأكد من الدقة الحسابية للوثائق أو السجلات.
**Related party*—A party that is either:	**طرف ذو علاقة*: طرف إما أن يكون:

(a) A related party as defined in the applicable financial reporting framework; or	(أ) طرفاً ذا علاقة حسب التعريف الوارد في إطار التقرير المالي المنطبق؛ أو
(b) Where the applicable financial reporting framework establishes minimal or no related party requirements:	(ب) عندما يضع إطار التقرير المالي المنطبق أقل قدر من المتطلبات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة أو لا يضع أي متطلبات على الإطلاق، فإن الطرف ذي العلاقة يكون:
(1) A person or other entity that has control or significant influence, directly or indirectly through one or more intermediaries, over the reporting entity;	(١) شخصاً أو منشأة أخرى لها على المنشأة معدة التقرير سيطرة أو نفوذ مهم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر؛ أو
(2) Another entity over which the reporting entity has control or significant influence, directly or indirectly through one or more intermediaries; or	(٢) منشأة أخرى علىها من المنشأة معدة التقرير سيطرة أو نفوذ مهم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر؛ أو
(3) Another entity that is under common control with the reporting entity through having:	(٣) منشأة أخرى تكون تحت نفس السيطرة مع المنشأة معدة التقرير من خلال:
a. Common controlling ownership;	أ. سيطرة واحدة على ملكيتهما؛ أو
b. Owners who are close family members; or	ب. ملاكهما الذين يمثلون أفراد أسرة مقربين؛ أو
c. Common key management.	ج. خضوعهما لنفس الإدارة.
However, entities that are under common control by a state (that is, a national, regional or local government) are not considered related unless they engage in significant transactions or share resources to a significant extent with one another.	ومع ذلك، لا تعد المنشآت الخاضعة لسيطرة واحدة من جانب الدولة (بعبارة أخرى، حكومة وطنية أو إقليمية أو محلية) ذات علاقة، ما لم ترتبط بمعاملات مهمة أو تشترك في الموارد إلى حد كبير مع بعضها.
Related services—Comprise agreed-upon procedures and compilations.	*الخدمات ذات العلاقة*: تشمل الإجراءات المتفق عليها وأعمال التجميع.
**Relevant assertions*—An assertion about a class of transactions, account balance or disclosure is relevant when it has an identified risk of material misstatement. The determination of whether an assertion is a relevant assertion is made before consideration of any related controls (i.e., the inherent risk).	**الإقرارات ذات الصلة*: يكون الإقرار عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح ما ذا صلة عندما ينطوي على أحد مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها. ويتم الفصل فيما إذا كان إقرار ما يُعد إقراراً ذا صلة قبل النظر في أية أدوات رقابة ذات علاقة (أي الخطر الملازم).
†*Relevant ethical requirements (in the context of ISQM 1)*—Principles of professional ethics and ethical requirements that are applicable to professional accountants when undertaking engagements that are audits or reviews of	†*المتطلبات المسلكية ذات الصلة (في سياق معيار إدارة الجودة (١))*: مبادئ سلوك وآداب المهنة والمتطلبات المسلكية التي تنطبق على المحاسبين المهنيين عند قيامهم بتنفيذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات

financial statements or other assurance or related services engagements. Relevant ethical requirements ordinarily comprise the provisions of the International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards*) (IESBA Code) related to audits or reviews of financial statements, or other assurance or related services engagements, together with national requirements that are more restrictive.	العلاقة. وتتألف المتطلبات المسلكية ذات الصلة عادةً من النصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة) فيما يتعلق بارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.
†*Relevant ethical requirements (in the context of ISQM 2)*— Principles of professional ethics and ethical requirements that are applicable to a professional accountant when undertaking the engagement quality review. Relevant ethical requirements ordinarily comprise the provisions of the International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* (IESBA Code) related to audits or reviews of financial statements, or other assurance or related services engagements, together with national requirements that are more restrictive.	†*المتطلبات المسلكية ذات الصلة (في سياق معيار إدارة الجودة (٢))*: مبادئ سلوك وآداب المهنة والمتطلبات المسلكية التي تنطبق على المحاسب المهني عند قيامه بتنفيذ فحص جودة الارتباط. وتتألف المتطلبات المسلكية ذات الصلة عادةً من النصوص الواردة في *الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)* الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة) فيما يتعلق بارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.
**Relevant ethical requirements (in the context of the ISAs)*—Principles of professional ethics and ethical requirements that are applicable to professional accountants when undertaking the audit engagement. Relevant ethical requirements ordinarily comprise the provisions of the International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards*) (IESBA Code) related to audits of financial statements, together with national requirements that are more restrictive.	**المتطلبات المسلكية ذات الصلة (في سياق معايير المراجعة)*: مبادئ سلوك وآداب المهنة والمتطلبات المسلكية التي تنطبق على المحاسبين المهنيين عند قيامهم بتنفيذ ارتباط المراجعة. وتتألف المتطلبات المسلكية ذات الصلة عادةً من النصوص الواردة في *الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية)* الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة) فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.
Relevant ethical requirements (in the context of ISRE 2400 (Revised))— Principles of professional ethics and ethical requirements that are applicable to professional accountants when undertaking reviews of financial statements. Relevant ethical requirements ordinarily comprise the provisions of the International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* (IESBA Code) related	*المتطلبات المسلكية ذات الصلة (في سياق معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠))*: مبادئ سلوك وآداب المهنة والمتطلبات المسلكية التي تنطبق على المحاسبين المهنيين عند قيامهم بارتباطات فحص القوائم المالية. وتتألف المتطلبات المسلكية ذات الصلة عادةً من النصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة) فيما يتعلق بفحص القوائم المالية، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.

to reviews of financial statements, together with national requirements that are more restrictive.	
Relevant ethical requirements (in the context of ISRS 4400 (Revised))— Principles of professional ethics and ethical requirements that are applicable to the engagement team when undertaking agreed-upon engagements. Relevant ethical requirements ordinarily comprise the provisions of the International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* (IESBA Code), together with national requirements that are more restrictive.	*المتطلبات المسلكية ذات الصلة (في سياق معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المحدث))*: مبادئ سلوك وآداب المهنة والمتطلبات المسلكية التي تنطبق على فريق الارتباط عند قيامه بتنفيذ ارتباطات الإجراءات المتفق عليها. وتتألف المتطلبات المسلكية ذات الصلة عادةً من نصوص الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي)، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.
Relevant ethical requirements (in the context of ISRS 4410 (Revised))—Principles of professional ethics and ethical requirements that are applicable to the engagement team when undertaking compilation engagements. Relevant ethical requirements ordinarily comprise the provisions of the International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* (IESBA Code), together with national requirements that are more restrictive.	*المتطلبات المسلكية ذات الصلة (في سياق معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠))*: مبادئ سلوك وآداب المهنة والمتطلبات المسلكية التي تنطبق على فريق الارتباط عند قيامه بتنفيذ ارتباطات التجميع. وتتألف المتطلبات المسلكية ذات الصلة عادةً من نصوص الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة)، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.
Removal—The GHGs that the entity has, during the period, removed from the atmosphere, or that would have been emitted to the atmosphere had they not been captured and channeled to a sink.	*الإزالة*: هي غازات الاحتباس الحراري التي قامت المنشأة خلال الفترة بإزالتها من الجو، أو التي كانت ستنبعث إلى الجو لو لم يتم احتجازها وتوجيهها نحو حوض معين.
Reperformance—The auditor's independent execution of procedures or controls that were originally performed as part of the entity's internal controls.	*إعادة التنفيذ*: التنفيذ المستقل من جانب المراجع للإجراءات أو أدوات الرقابة التي نُفذت في الأصل كجزء من أدوات الرقابة الداخلية للمنشأة.
**Report on the description and design of controls at a service organization (referred to in ISA 402 as a type 1 report)*—A report that comprises:	**تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها في منشأة خدمية (يُشار إليه في معيار المراجعة (٤٠٢)[٢٨] بلفظ "تقرير من النوع (١)")*: هو تقرير يشمل:
(a) A description, prepared by management of the service organization, of the service organization's system, control objectives and related controls that have been	(أ) وصفاً أعدته إدارة المنشأة الخدمية لنظامها وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة التي صُممت وطُبقت في تاريخ محدد؛

[٢٨] معيار المراجعة (٤٠٢) *"اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية"*

designed and implemented as at a specified date; and	
(b) A report by the service auditor with the objective of conveying reasonable assurance that includes the service auditor's opinion on the description of the service organization's system, control objectives and related controls and the suitability of the design of the controls to achieve the specified control objectives.	(ب) تقريراً يعده مراجع المنشأة الخدمية بهدف إعطاء تأكيد معقول يتضمن رأي مراجع المنشأة الخدمية في وصف نظام المنشأة الخدمية وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة ومناسبة تصميم أدوات الرقابة لتحقيق أهداف الرقابة المحددة.
Report on the description and design of controls at a service organization (referred to in ISAE 3402 as a "type 1 report")(in the context of ISAE 3402)—A report that comprises:	*تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها في منشأة خدمية (يُشار إليه في معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢)[٢٩] بلفظ "تقرير من النوع (١)")*: هو تقرير يشمل:
(a) The service organization's description of its system;	(أ) وصف المنشأة الخدمية لنظامها؛
(b) A written statement by the service organization that, in all material respects, and based on suitable criteria:	(ب) بياناً مكتوباً من قبل المنشأة الخدمية بأنه، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، فإن:
(1) The description fairly presents the service organization's system as designed and implemented as at the specified date;	(١) الوصف يعرض بشكل عادل نظام المنشأة الخدمية حسب تصميمه وتطبيقه في التاريخ المحدد؛
(2) The controls related to the control objectives stated in the service organization's description of its system were suitably designed as at the specified date; and	(٢) أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت مصممة بشكل مناسب في التاريخ المحدد؛
(c) A service auditor's assurance report that conveys a reasonable assurance conclusion about the matters in (b)(i)–(ii) above.	(ج) تقرير تأكيد من مراجع المنشأة الخدمية يقدم استنتاج تأكيد معقول بشأن الأمور الواردة في الفقرتين (ب)(١)-(٢) أعلاه.
**Report on the description, design, and operating effectiveness of controls at a service organization (referred to in ISA 402 as a type 2 report)*—A report that comprises:	**تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها وفاعليتها التشغيلية في منشأة خدمية (يُشار إليه في معيار المراجعة (٤٠٢) بلفظ "تقرير من النوع (٢)")*: هو تقرير يشمل:
(a) A description, prepared by management of the service organization, of the service organization's system, control objectives and related controls, their design and implementation as at a specified date or throughout a specified period and, in some cases, their operating effectiveness throughout a specified period; and	(أ) وصفاً أعدته إدارة المنشأة الخدمية لنظامها وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة وتصميمها وتطبيقها في تاريخ محدد أو خلال فترة محددة، وفي بعض الحالات فاعليتها التشغيلية خلال فترة محددة؛

[٢٩] معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢) *"تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية"*

(b) A report by the service auditor with the objective of conveying reasonable assurance that includes:	(ب) تقريراً يعده مراجع المنشأة الخدمية بهدف إعطاء تأكيد معقول يتضمن:
(1) The service auditor's opinion on the description of the service organization's system, control objectives and related controls, the suitability of the design of the controls to achieve the specified control objectives, and the operating effectiveness of the controls; and	(١) رأي مراجع المنشأة الخدمية في وصف نظام المنشأة الخدمية وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة، ومناسبة تصميم أدوات الرقابة لتحقيق أهداف الرقابة المحددة والفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة؛
(2) A description of the service auditor's tests of the controls and the results thereof.	(٢) وصفاً للاختبارات التي أجراها مراجع المنشأة الخدمية على أدوات الرقابة ونتائج تلك الاختبارات.
Report on the description, design and operating effectiveness of controls at a service organization (referred to in ISAE 3402 as a "type 2 report")(in the context of ISAE 3402)—A report that comprises:	*تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها وفاعليتها التشغيلية في منشأة خدمية (يُشار إليه في معيار ارتباطات التأكيد (٢ ٣٤٠) بلفظ "تقرير من النوع (٢)") (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٢ ٣٤٠))*: هو تقرير يشمل:
(a) The service organization's description of its system;	(أ) وصف المنشأة الخدمية لنظامها؛
(b) A written statement by the service organization that, in all material respects, and based on suitable criteria:	(ب) بياناً مكتوباً من قبل المنشأة الخدمية بأنه، من جميع النواحي الجوهرية، واستناداً إلى ضوابط مناسبة، فإن:
(1) The description fairly presents the service organization's system as designed and implemented throughout the specified period;	(١) الوصف يعرض بشكل عادل نظام المنشأة الخدمية حسب تصميمه وتطبيقه طوال الفترة المحددة؛
(2) The controls related to the control objectives stated in the service organization's description of its system were suitably designed throughout the specified period; and	(٢) أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت مصممة بشكل مناسب طوال الفترة المحددة؛
(3) The controls related to the control objectives stated in the service organization's description of its system operated effectively throughout the specified period; and	(٣) أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة؛
(c) A service auditor's assurance report that:	(ج) تقرير تأكيد من مراجع المنشأة الخدمية:
(1) Conveys a reasonable assurance conclusion about the matters in (b)(i)–(iii) above; and	(١) يقدم استنتاج تأكيد معقول بشأن الأمور الواردة في الفقرات (ب)(١)-(٣) أعلاه؛
(2) Includes a description of the tests of controls and the results thereof.	(٢) يشتمل على وصف لاختبارات أدوات الرقابة ونتائج تلك الاختبارات.

Responsible party (in the context of the ISAEs)—The party(ies) responsible for the underlying subject matter.	*الطرف المسؤول (في سياق معايير ارتباطات التأكيد)*: الطرف المسؤول عن الموضوع محل الارتباط.
Responsible party (in the context of ISRS 4400)—The party(ies) responsible for the underlying subject matter on which the agreed-upon procedures are performed.	*الطرف المسؤول (في سياق معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠))*: الطرف أو الأطراف المسؤولة عن الموضوع محل الارتباط المُنفَّذ عليه الإجراءات المتفق عليها.
†Response (in relation to a system of quality management)—Policies or procedures designed and implemented by the firm to address one or more quality risk(s):	*†الاستجابة (فيما يتعلق بنظام إدارة الجودة)*: السياسات أو الإجراءات التي يقوم المكتب بتصميمها وتطبيقها لمواجهة خطر واحد أو أكثر من مخاطر الجودة:
(i) Policies are statements of what should, or should not, be done to address a quality risk(s). Such statements may be documented, explicitly stated in communications or implied through actions and decisions.	(١) السياسات هي تعليمات بما ينبغي القيام به، أو ما لا ينبغي القيام به، لمواجهة مخاطر الجودة. وهذه التعليمات قد تكون موثَّقة أو منصوصاً عليها صراحة في وسائل الاتصال أو مفهومة ضمناً من خلال التصرفات والقرارات.
(ii) Procedures are actions to implement policies.	(٢) الإجراءات هي التصرفات المتخذة لتطبيق السياسات.
Review engagement—The objective of a review engagement is to enable an auditor to state whether, on the basis of procedures which do not provide all the evidence that would be required in an audit, anything has come to the auditor's attention that causes the auditor to believe that the financial statements are not prepared, in all material respects, in accordance with an applicable financial reporting framework.	*ارتباط الفحص*: يتمثل هدف ارتباط الفحص في تمكين المراجع، استناداً إلى إجراءات لا توفر جميع الأدلة التي كانت ستتطلبها المراجعة، من بيان ما إذا كان قد نما إلى علمه ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية لم يتم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
Review procedures—The procedures deemed necessary to meet the objective of a review engagement, primarily inquiries of entity personnel and analytical procedures applied to financial data.	*إجراءات الفحص*: الإجراءات التي تُعد ضرورية لتحقيق أهداف ارتباط الفحص، وهي تتمثل بشكل أساسي في الحصول على استفسارات من العاملين في المنشأة وتطبيق إجراءات تحليلية على البيانات المالية.
**Risk assessment procedures*—The audit procedures designed and performed to identify and assess the risks of material misstatement, whether due to fraud or error, at the financial statement and assertion levels.	**إجراءات تقييم المخاطر*: إجراءات المراجعة التي يتم تصميمها وتنفيذها للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات.
**Risk of material misstatement*—The risk that the financial statements are materially misstated prior to audit. This consists of two components, described as follows at the assertion level:	**خطر التحريف الجوهري*: خطر أن تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهري قبل المراجعة. ويتألف ذلك من مكونين، يمكن توضيحهما كما يلي على مستوى الإقرارات:
(a) Inherent risk—The susceptibility of an assertion about a class of transaction, account balance or disclosure to a	(أ) الخطر الملازم: قابلية تعرض أحد الإقرارات عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح لتحريف قد يكون جوهرياً، سواءً

misstatement that could be material, either individually or when aggregated with other misstatements, before consideration of any related controls.	بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، وذلك قبل النظر في أية أدوات رقابة ذات علاقة.
(b) Control risk—The risk that a misstatement that could occur in an assertion about a class of transaction, account balance or disclosure and that could be material, either individually or when aggregated with other misstatements, will not be prevented, or detected and corrected, on a timely basis by the entity's controls.	(ب) خطر الرقابة: خطر أن التحريف الذي يمكن أن يحدث في إقرار عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح ما والذي قد يكون تحريفاً جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، لن يتم منعه أو اكتشافه وتصحيحه في الوقت المناسب عن طريق أدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة.
Risk of material misstatement (in the context of ISAE 3000 (Revised))—The risk that the subject matter information is materially misstated prior to the engagement.	*خطر تحريف جوهري (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠))*: خطر أن تكون معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري قبل الارتباط.
**Risks arising from the use of IT*—Susceptibility of information processing controls to ineffective design or operation, or risks to the integrity of information (i.e., the completeness, accuracy and validity of transactions and other information) in the entity's information system, due to ineffective design or operation of controls in the entity's IT processes (see IT environment).	**المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات*: قابلية أن تكون أدوات الرقابة على معالجة المعلومات غير فعّالة من حيث تصميمها أو عملها، أو مخاطر سلامة المعلومات (أي اكتمال المعاملات والمعلومات الأخرى ودقتها وصحتها) في نظام معلومات المنشأة، بسبب عدم فاعلية تصميم أدوات الرقابة الموجودة في آليات تقنية المعلومات أو عدم فاعلية عملها (انظر بيئة تقنية المعلومات).
**Sampling*—(see *Audit sampling*)	**اختيار العينة*: (انظر *العينات في المراجعة*).
**Sampling risk*—The risk that the auditor's conclusion based on a sample may be different from the conclusion if the entire population were subjected to the same audit procedure. Sampling risk can lead to two types of erroneous conclusions:	**خطر العينة*: خطر أن استنتاجات المراجع المبنية على عينة ما قد تختلف عن الاستنتاجات التي كان سيتم التوصل إليها فيما لو تم إخضاع مجتمع العينة بالكامل لنفس إجراءات المراجعة. ويمكن أن يؤدي خطر العينة إلى نوعين من الاستنتاجات الخاطئة:
(a) In the case of a test of controls, that controls are more effective than they actually are, or in the case of a test of details, that a material misstatement does not exist when in fact it does. The auditor is primarily concerned with this type of erroneous conclusion because it affects audit effectiveness and is more likely to lead to an inappropriate audit opinion.	(أ) في حالة اختبار أدوات الرقابة، استنتاج أن أدوات الرقابة أكثر فاعلية مما هي عليه فعلياً، أو في حالة اختبار التفاصيل، استنتاج عدم وجود تحريف جوهري رغم وجوده في الواقع. ويهتم المراجع بشكل أساسي بهذا النوع من الاستنتاجات الخاطئة، لأنها تؤثر على فاعلية المراجعة ومن المرجح أن تؤدي إلى رأي مراجعة غير مناسب.
(b) In the case of a test of controls, that controls are less effective than they actually are, or in the case of a test of details, that a material misstatement exists when in fact it does not. This type of erroneous conclusion affects audit efficiency as it would usually lead to	(ب) في حالة اختبار أدوات الرقابة، استنتاج أن أدوات الرقابة أقل فاعلية مما هي عليه فعلياً، أو في حالة اختبار التفاصيل، استنتاج وجود تحريف جوهري رغم عدم وجوده في الواقع. ويؤثر هذا النوع من الاستنتاج الخاطئ على كفاءة المراجعة، لأنه

additional work to establish that initial conclusions were incorrect.	يؤدي عادة إلى تأدية أعمال إضافية لإثبات أن الاستنتاجات الأولية كانت غير صحيحة.
**Sampling unit*—The individual items constituting a population.	**وحدة العينة*: البنود الفردية التي يتألف منها مجتمع العينة.
Scope of a review—The review procedures deemed necessary in the circumstances to achieve the objective of the review.	*نطاق الفحص*: إجراءات الفحص التي تُعد ضرورية في ظروف معينة لتحقيق هدف الفحص.
**Service auditor*—An auditor who, at the request of the service organization, provides an assurance report on the controls of a service organization.	**مراجع المنشأة الخدمية*: هو مراجع يقدم، بناءً على طلب من المنشأة الخدمية، تقرير تأكيد بشأن أدوات الرقابة في منشأة خدمية.
Service auditor (in the context of ISAE 3402)—A practitioner who, at the request of the service organization, provides an assurance report on controls of a service organization.	*مراجع المنشأة الخدمية (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢))*: هو محاسب قانوني يقدم، بناءً على طلب من منشأة خدمية، تقرير تأكيد بشأن أدوات الرقابة في منشأة خدمية.
**Service organization*—A third-party organization (or segment of a third-party organization) that provides services to user entities that are part of those entities' information systems relevant to financial reporting.	**المنشأة الخدمية*: منشأة تُعد طرفاً ثالثاً (أو قسم في منشأة تُعد طرفاً ثالثاً) تقدم خدمات لمنشآت مستفيدة، وتُعد هذه الخدمات جزءاً من نُظُم المعلومات ذات الصلة بالتقرير المالي في تلك المنشآت.
Service organization (in the context of ISAE 3402)—A third-party organization (or segment of a third-party organization) that provides services to user entities that are likely to be relevant to user entities' internal control as it relates to financial reporting.	*المنشأة الخدمية (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢))*: منشأة تُعد طرفاً ثالثاً (أو قسم في منشأة تُعد طرفاً ثالثاً) تقدم خدمات لمنشآت مستفيدة، ومن المرجح أن تكون تلك الخدمات ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التقرير المالي في المنشآت المستفيدة.
Service organization's statement—The written statement about the matters referred to in (b) of the definition of a report on the description, design and operating effectiveness of controls at a service organization (in the case of a type 2 report) or (b) of the definition of a report on the description and design of controls at a service organization (in the case of a type 1 report).	*بيان المنشأة الخدمية*: البيان الكتابي بشأن الأمور المشار إليها في الفقرة (ب) من تعريف التقرير المتعلق بوصف أدوات الرقابة في منشأة خدمية وتصميمها وفاعليتها التشغيلية (في حالة التقرير الذي من النوع (٢)) أو الفقرة (ب) من تعريف التقرير المتعلق بوصف أدوات الرقابة في منشأة خدمية (في حالة التقرير الذي من النوع (١)).
**Service organization's system*—The policies and procedures designed, implemented and maintained by the service organization to provide user entities with the services covered by the service auditor's report.	**نظام المنشأة الخدمية*: السياسات والإجراءات التي تصممها وتطبقها وتصونها المنشأة الخدمية، لتزويد المنشآت المستفيدة بالخدمات التي يغطيها تقرير مراجع المنشأة الخدمية.
Service organization's system (or the system)(in the context of ISAE 3402)—The policies and procedures designed and implemented by the service organization to provide user entities with the services covered by the service auditor's assurance report. The service organization's	*نظام المنشأة الخدمية (أو النظام) (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢))*: السياسات والإجراءات التي تصممها وتطبقها المنشأة الخدمية لتزويد المنشآت المستفيدة بالخدمات التي يغطيها تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية. ويتضمن وصف المنشأة الخدمية لنظامها تحديد:

description of its system includes identification of: the services covered; the period, or in the case of a type 1 report, the date, to which the description relates; control objectives; and related controls.	الخدمات المشمولة؛ والفترة، أو التاريخ في حالة التقرير من النوع (١)، الذي يتعلق به الوصف؛ وأهداف الرقابة؛ وأدوات الرقابة ذات العلاقة.
†*Service provider*—An individual or organization external to the firm that provides a resource that is used in the system of quality management or in the performance of engagements. Service providers exclude the firm's network, other network firms or other structures or organizations in the network.	†*مقدم الخدمة*: فرد أو جهة من خارج المكتب يقوم بتوفير مورد يتم استخدامه في نظام إدارة الجودة أو في تنفيذ الارتباطات. ويُستثنى من مقدمي الخدمات الشبكة التي ينتمي إليها المكتب أو المكاتب الأخرى ضمن الشبكة أو الهياكل أو الجهات الأخرى داخل الشبكة.
Significance—The relative importance of a matter, taken in context. The significance of a matter is judged by the practitioner in the context in which it is being considered. This might include, for example, the reasonable prospect of its changing or influencing the decisions of intended users of the practitioner's report; or, as another example, where the context is a judgment about whether to report a matter to those charged with governance, whether the matter would be regarded as important by them in relation to their duties. Significance can be considered in the context of quantitative and qualitative factors, such as relative magnitude, the nature and effect on the subject matter and the expressed interests of intended users or recipients.	*الأهمية*: الوزن النسبي لأمر ما، مأخوذاً في سياقه. ويتم الحكم على أهمية أي أمر من قبل المحاسب القانوني في السياق الذي يتم النظر فيه في هذا الأمر. ومن الممكن أن يتضمن ذلك، على سبيل المثال، الاحتمال المعقول بأن يغير أو يؤثر هذا الأمر على قرارات المستخدمين الموجه لهم تقرير المحاسب القانوني؛ أو كمثال آخر عندما يكون السياق هو الحكم على ما إذا كان سيتم التقرير عن أمر ما للمكلفين بالحوكمة، ما إذا كان هذا الأمر سيُعد مهماً لهم في ضوء واجباتهم. ويمكن أن تُراعَى الأهمية في سياق العوامل الكمية والنوعية، مثل الحجم النسبي والطبيعة والتأثير على الموضوع والمصالح المُعبّر عنها الخاصة بالمستخدمين المستهدفين أو مستلمي التقرير.
**Significant class of transactions, account balance or disclosure*—A class of transactions, account balance or disclosure for which there is one or more relevant assertions.	**فئة المعاملات المهمة أو رصيد الحساب أو الإفصاح المهم*: فئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح الذي يوجد له إقرار واحد أو أكثر من الإقرارات ذات الصلة.
**Significant component*—A component identified by the group engagement team (i) that is of individual financial significance to the group, or (ii) that, due to its specific nature or circumstances, is likely to include significant risks of material misstatement of the group financial statements.	**المكون المهم*: مكوّن يحدده فريق ارتباط المجموعة، (١) تكون له أهمية مالية مستقلة بالنسبة للمجموعة أو (٢) من المرجح، بسبب طبيعته أو ظروفه الخاصة، أن ينطوي على مخاطر مهمة لوقوع تحريف جوهري في القوائم المالية الخاصة بالمجموعة.
**Significant deficiency in internal control*—A deficiency or combination of deficiencies in internal control that, in the auditor's professional judgment, is of sufficient importance to merit the attention of those charged with governance.	**قصور مهم في الرقابة الداخلية*: قصور أو مجموعة من أوجه القصور في الرقابة الداخلية، لها بحسب الحكم المهني للمراجع ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام المكلفين بالحوكمة.

Significant facility—A facility that is of individual significance due to the size of its emissions relative to the aggregate emissions included in the GHG statement or its specific nature or circumstances which give rise to particular risks of material misstatement.	*المرفق المهم*: مرفق ذو أهمية مستقلة بسبب حجم انبعاثاته مقارنةً بمجموع الانبعاثات المدرجة في قائمة غازات الاحتباس الحراري أو بسبب طبيعته الخاصة أو الظروف التي تؤدي إلى نشأة مخاطر تحريف جوهري معينة.
**Significant risk*—An identified risk of material misstatement (i) For which the assessment of inherent risk is close to the upper end of the spectrum of inherent risk due to the degree to which inherent risk factors affect the combination of the likelihood of a misstatement occurring and the magnitude of the potential misstatement should that misstatement occur; or (ii) That is to be treated as a significant risk in accordance with the requirements of other ISAs.	**الخطر المهم*: خطر تحريف جوهري تم التعرف عليه: (١) يقترب تقييم الخطر الملازم له من الطرف الأعلى لنطاق الخطر الملازم بسبب درجة تأثير عوامل الخطر الملازم على كل من احتمالية حدوث تحريف ما وحجم ذلك التحريف المحتمل في حال حدوثه؛ أو (٢) يجب التعامل معه على أنه خطر مهم وفقاً لمتطلبات معايير المراجعة الأخرى.
Sink—A physical unit or process that removes GHGs from the atmosphere.	*الحوض*: وحدة مادية أو آلية لإزالة غازات الاحتباس الحراري من الجو.
Smaller entity—An entity which typically possesses qualitative characteristics such as:	*المنشأة الأصغر*: منشأة تتصف عادةً بخصائص نوعية مثل:
(a) Concentration of ownership and management in a small number of individuals (often a single individual – either a natural person or another enterprise that owns the entity provided the owner exhibits the relevant qualitative characteristics); and	(أ) تركز الملكية والإدارة في عدد قليل من الأفراد (غالباً فرد واحد، إما شخص طبيعي أو شركة أخرى تمتلك المنشأة شريطة اتصاف المالك بالخصائص النوعية ذات الصلة)؛
(b) One or more of the following:	(ب) واحد أو أكثر مما يلي:
(1) Straightforward or uncomplicated transactions;	(١) معاملات بسيطة وغير معقدة؛ أو
(2) Simple record-keeping;	(٢) أعمال بسيطة لمسك الدفاتر؛ أو
(3) Few lines of business and few products within business lines;	(٣) قلة مسارات العمل، وقلة المنتجات ضمن هذه المسارات؛ أو
(4) Few internal controls;	(٤) قلة أدوات الرقابة الداخلية؛ أو
(5) Few levels of management with responsibility for a broad range of controls; or	(٥) قلة المستويات الإدارية التي تكون مسؤولة عن مجموعة كبيرة من أدوات الرقابة؛ أو
(6) Few personnel, many having a wide range of duties.	(٦) قلة العاملين، الذين يتحمل الكثير منهم مدى واسعاً من الواجبات.

These qualitative characteristics are not exhaustive, they are not exclusive to smaller entities, and smaller entities do not necessarily display all of these characteristics.	وهذه الخصائص النوعية ليست شاملة، وهي غير قاصرة على المنشآت الأصغر، ولا يلزم أن تتوفر جميعها في المنشآت الأصغر.
Source—A physical unit or process that releases GHGs into the atmosphere.	*المصدر*: وحدة مادية أو آلية تطلق غازات الاحتباس الحراري إلى الجو.
**Special purpose financial statements*—Financial statements prepared in accordance with a special purpose framework.	**القوائم المالية ذات الغرض الخاص*: قوائم مالية مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.
**Special purpose framework*—A financial reporting framework designed to meet the financial information needs of specific users. The financial reporting framework may be a fair presentation framework or a compliance framework.	**الإطار ذو الغرض الخاص*: إطار تقرير مالي مصمم لتلبية احتياجات مستخدمين معينين من المعلومات المالية. ويمكن أن يكون إطار التقرير المالي إطار عرض عادل أو إطار التزام.[٣٠]
*†*Staff*—Professionals, other than partners, including any experts the firm employs.	*†*الموظفون*: المهنيون، بخلاف الشركاء، بما في ذلك أي خبراء يوظفهم المكتب.
Statistical sampling—An approach to sampling that has the following characteristics:	**الاختيار الإحصائي للعينة*: منهج لاختيار العينة يتميز بالخصائص الآتية:
(a) Random selection of the sample items; and	(أ) الاختيار العشوائي لبنود العينة؛
(b) The use of probability theory to evaluate sample results, including measurement of sampling risk.	(ب) استخدام نظرية الاحتمالات لتقويم نتائج العينة، بما في ذلك قياس خطر العينة.
A sampling approach that does not have characteristics (a) and (b) is considered non-statistical sampling.	ويُعد منهج اختيار العينة الذي لا يتصف بالخاصيتين (أ) و(ب) اختياراً غير إحصائيّ للعينة.
Stratification—The process of dividing a population into sub-populations, each of which is a group of sampling units which have similar characteristics (often monetary value).	**التقسيم الطبقي*: آلية تقسيم مجتمع العينة إلى مجتمعات فرعية، كل منها عبارة عن مجموعة تتألف من وحدات عينة ذات خصائص متماثلة (غالباً القيمة النقدية).
Subject matter information— The outcome of the measurement or evaluation of the underlying subject matter against the criteria, that is, the information that results from applying the criteria to the underlying subject matter.	*معلومات الموضوع*: مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط، وبعبارة أخرى، المعلومات التي تنتج من تطبيق الضوابط على الموضوع محل الارتباط.
Subsequent events—Events occurring between the date of the financial statements and the date of the auditor's report, and facts that become known to the auditor after the date of the auditor's report.	**الأحداث اللاحقة*: الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع، والحقائق التي تصبح معروفة لدى المراجع بعد تاريخ تقريره.

[٣٠] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٣(أ)

**Subservice organization*—A service organization used by another service organization to perform some of the services provided to user entities that are part of those user entities' information systems relevant to financial reporting.	**المنشأة الخدمية من الباطن*: منشأة خدمية تستخدمها منشأة خدمية أخرى لتأدية بعض الخدمات المقدمة للمنشآت المستفيدة، التي تعد جزءاً من نُظُم المعلومات ذات الصلة بالتقرير المالي في تلك المنشآت المستفيدة.
Subservice organization (in the context of ISAE 3402)—A service organization used by another service organization to perform some of the services provided to user entities that are likely to be relevant to user entities' internal control as it relates to financial reporting.	**المنشأة الخدمية من الباطن (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢))*: منشأة خدمية تستخدمها منشأة خدمية أخرى لتأدية بعض الخدمات المقدمة لمنشآت مستفيدة، ومن المرجح أن تكون تلك الخدمات ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التقرير المالي في المنشآت المستفيدة.
**Substantive procedure*—An audit procedure designed to detect material misstatements at the assertion level. Substantive procedures comprise:	**الإجراء الأساس*: إجراء مراجعة مُصمم لاكتشاف التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات. وتشمل الإجراءات الأساس ما يلي:
(a) Tests of details (of classes of transactions, account balances, and disclosures); and	(أ) اختبارات التفاصيل (الخاصة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات)؛
(b) Substantive analytical procedures.	(ب) الإجراءات التحليلية الأساس.
**Sufficiency (of audit evidence)*—The measure of the quantity of audit evidence. The quantity of the audit evidence needed is affected by the auditor's assessment of the risks of material misstatement and also by the quality of such audit evidence.	**الكفاية (فيما يتعلق بأدلة المراجعة)*: هي مقياس لكمية أدلة المراجعة. وتتأثر كمية أدلة المراجعة المطلوبة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري، وأيضاً بجودة مثل هذه الأدلة.
Suitable criteria—(see *Criteria*)	*الضوابط المناسبة*: (انظر *الضوابط*)
**Summary financial statements (in the context of ISA 810 (Revised))*—Historical financial information that is derived from financial statements but that contains less detail than the financial statements, while still providing a structured representation consistent with that provided by the financial statements of the entity's economic resources or obligations at a point in time or the changes therein for a period of time. Different jurisdictions may use different terminology to describe such historical financial information.	**القوائم المالية الملخصة (في سياق معيار المراجعة (٨١٠))*: معلومات مالية تاريخية مُشتقة من القوائم المالية، لكنها تحتوى على تفاصيل أقل من القوائم المالية، ومع ذلك فهي لا تزال توفر عرضاً هيكلياً يتسق مع العرض الوارد في القوائم المالية للموارد الاقتصادية للمنشأة أو واجباتها في لحظة زمنية معينة، أو التغيرات الطارئة عليها خلال فترة زمنية.[٣١] وقد تستخدم دول مختلفة مصطلحات مختلفة لوصف مثل هذه المعلومات المالية التاريخية.
Supplementary information—Information that is presented together with the financial statements that is not required by the applicable financial reporting framework used to prepare the financial statements, normally presented in	*المعلومات التكميلية*: معلومات يتم عرضها مع القوائم المالية، لا يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق المستخدم في إعداد القوائم المالية، وتُعرض عادةً إما في جداول ملحقة أو إيضاحات إضافية.

[٣١] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٣(و)

either supplementary schedules or as additional notes.	
**System of internal control*—The system designed, implemented and maintained by those charged with governance, management and other personnel, to provide reasonable assurance about the achievement of an entity's objectives with regard to reliability of financial reporting, effectiveness and efficiency of operations, and compliance with applicable laws and regulations. For the purposes of the ISAs, the system of internal control consists of five inter-related components: (a) Control environment; (b) The entity's risk assessment process; (c) The entity's process to monitor the system of internal control; (d) The information system and communication; and (e) Control activities.	**نظام الرقابة الداخلية*: نظام يصممه وينفذه ويحافظ عليه المكلفون بالحوكمة والإدارة وغيرهم من الموظفين، لتوفير تأكيد معقول عن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على التقرير المالي، وكفاءة وفاعلية العمليات، والالتزام بالأنظمة واللوائح المنطبقة. ولأغراض معايير المراجعة، يتألف نظام الرقابة الداخلية من خمسة مكونات مترابطة: (أ) بيئة الرقابة؛ (ب) آلية المنشأة لتقييم المخاطر؛ (ج) آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية؛ (د) نظام المعلومات والاتصالات؛ (هـ) أنشطة الرقابة.
†System of quality management—A system designed, implemented and operated by a firm to provide the firm with reasonable assurance that:	*†نظام إدارة الجودة*: نظام يقوم المكتب بتصميمه وتطبيقه وتشغيله ليوفر له تأكيداً معقولاً بشأن ما يلي:
(i) The firm and its personnel fulfill their responsibilities in accordance with professional standards and applicable legal and regulatory requirements, and conduct engagements in accordance with such standards and requirements; and	(١) وفاء المكتب والعاملين فيه بمسؤولياتهم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وتنفيذهم للارتباطات وفقاً لهذه المعايير والمتطلبات؛
(ii) Engagement reports issued by the firm or engagement partners are appropriate in the circumstances.	(٢) مناسبة تقارير الارتباطات الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات في ظل الظروف القائمة.
Test—The application of procedures to some or all items in a population.	*الاختبار*: تطبيق إجراءات على بعض بنود مجتمع العينة أو جميعها.
**Tests of controls*—An audit procedure designed to evaluate the operating effectiveness of controls in preventing, or detecting and correcting, material misstatements at the assertion level.	**اختبار أدوات الرقابة*: إجراء مراجعة مصمم لتقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات.
Test of controls (in the context of ISAE 3402)—A procedure designed to evaluate the operating effectiveness of controls in achieving the control objectives stated in the service organization's description of its system.	*اختبار أدوات الرقابة (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢))*: إجراء مصمم لتقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.

**Those charged with governance*—The person(s) or organization(s) (for example, a corporate trustee) with responsibility for overseeing the strategic direction of the entity and obligations related to the accountability of the entity. This includes overseeing the financial reporting process. For some entities in some jurisdictions, those charged with governance may include management personnel, for example, executive members of a governance board of a private or public sector entity, or an owner-manager.	**المكلفون بالحوكمة*: أشخاص أو مؤسسات (على سبيل المثال، مجلس أمناء) تقع على عاتقهم مسؤولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة والواجبات المرتبطة بمساءلتها. ويشمل ذلك الإشراف على آلية إعداد التقرير المالي. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، قد يشمل المكلفون بالحوكمة العاملين في الإدارة، مثل الأعضاء التنفيذيين في مجلس حوكمة لمنشأة قطاع خاص أو عام، أو المدير المالك.[٣٢]
**Tolerable misstatement*—A monetary amount set by the auditor in respect of which the auditor seeks to obtain an appropriate level of assurance that the monetary amount set by the auditor is not exceeded by the actual misstatement in the population.	**تحريف يمكن تحمله*: مبلغ نقدي يحدده المراجع ويسعى أن يحصل على مستوى مناسب من التأكيد بشأن عدم تجاوز التحريف الفعلي في مجتمع العينة لهذا المبلغ النقدي الذي حدده.
**Tolerable rate of deviation*—A rate of deviation from prescribed internal control procedures set by the auditor in respect of which the auditor seeks to obtain an appropriate level of assurance that the rate of deviation set by the auditor is not exceeded by the actual rate of deviation in the population.	**معدل انحراف يمكن تحمله*: معدل انحراف عن إجراءات الرقابة الداخلية المقررة، يحدده المراجع ويسعى أن يحصل على مستوى مناسب من التأكيد بشأن عدم تجاوز المعدل الفعلي للانحراف في مجتمع العينة لهذا المعدل الذي حدده.
Type of emission—A grouping of emissions based on, for example, source of emission, type of gas, region, or facility.	*نوع الانبعاث*: تجميع الانبعاثات ضمن مجموعات، على سبيل المثال، استناداً إلى مصدر الانبعاث أو نوع الغاز أو المنطقة أو المرفق.
Unadjusted financial information—Financial information of the entity to which pro forma adjustments are applied by the responsible party.	*المعلومات المالية غير المعدلة*: المعلومات المالية للمنشأة التي يتم تطبيق التعديلات التصورية عليها من قبل الطرف المسؤول.
Uncertainty—A matter whose outcome depends on future actions or events not under the direct control of the entity but that may affect the financial statements.	*عدم التأكد*: أمر تعتمد نتيجته على أفعال أو أحداث مستقبلية لا تخضع للسيطرة المباشرة للمنشأة، ولكنها قد تؤثر على القوائم المالية.
**Uncorrected misstatements*—Misstatements that the auditor has accumulated during the audit and that have not been corrected.	**التحريفات غير المصححة*: تحريفات قام المراجع بتجميعها خلال المراجعة ولم يتم تصحيحها.
Underlying subject matter—The phenomenon that is measured or evaluated by applying criteria.	*الموضوع محل الارتباط*: الحدث الذي يتم قياسه أو تقويمه عن طريق تطبيق الضوابط.

[٣٢] لمناقشة تنوع هياكل الحوكمة، انظر الفقرات أ١- أ٨ من معيار المراجعة (٢٦٠) *"الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"*.

**Unmodified opinion*—The opinion expressed by the auditor when the auditor concludes that the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with the applicable financial reporting framework.	**رأي غير معدل*: الرأي الذي يعبر عنه المراجع عندما يتوصل إلى أن القوائم المالية قد تم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.[٣٣]
**User auditor*—An auditor who audits and reports on the financial statements of a user entity.	**مراجع المنشأة المستفيدة*: المراجع الذي يقوم بعمليات المراجعة وإعداد التقرير عن القوائم المالية للمنشأة المستفيدة.
User auditor (in the context of ISAE 3402)—An auditor who audits and reports on the financial statements of a user entity.	*مراجع المنشأة المستفيدة (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢))*: المراجع الذي يقوم بعمليات المراجعة وإعداد التقرير عن القوائم المالية للمنشأة المستفيدة.[٣٤]
**User entity*—An entity that uses a service organization and whose financial statements are being audited.	**المنشأة المستفيدة*: منشأة تستخدم منشأة خدمية، وهي المنشأة التي يتم مراجعة قوائمها المالية.
User entity (in the context of ISAE 3402)—An entity that uses a service organization.	*المنشأة المستفيدة (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢))*: منشأة تستخدم منشأة خدمية.
Walk-through test—see *Performing a walk-through*.	*اختبار التتبع*: انظر *تنفيذ إجراء تتبع*.
**Written representation*—A written statement by management provided to the auditor to confirm certain matters or to support other audit evidence. Written representations in this context do not include financial statements, the assertions therein, or supporting books and records.	**إفادة مكتوبة*: بيان مكتوب تقدمه الإدارة إلى المراجع للمصادقة على بعض الأمور أو لدعم أدلة مراجعة أخرى. ولا تتضمن الإفادات المكتوبة، في هذا السياق، القوائم المالية أو الإقرارات الواردة فيها أو السجلات والدفاتر الداعمة.

[٣٣] تتناول الفقرتان ٢٥ و٢٦ العبارات المستخدمة للتعبير عن هذا الرأي في حالة اتباع إطار عرض عادل وإطار التزام، على الترتيب.

[٣٤] في حالة المنشآت الخدمية من الباطن، يُعد مراجع المنشأة الخدمية الخاص بمنشأة خدمية تستخدم خدمات منشأة خدمية من الباطن مراجع منشأة مستفيدة أيضاً.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
“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.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في يناير ٢٠٢٤ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٢ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، 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 والتأكيدات 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.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2023 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٣ 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 © 2024 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٤ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition] ISBN: [978-1-60815-546-0]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition] ردمك: [978-1-60815-546-0]
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".

الباب الثالث

المعايير والآراء الفنية المحلية المكملة للمعايير الدولية والتوضيحات الصادرة من مجلس معايير المراجعة

القسم الأول

معيار الخدمات الاستشارية
ارتباطات تقديم خدمات المحاسبة القضائية

مجلس معايير المراجعة
الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين

رجب ١٤٤٤هـ، فبراير ٢٠٢٣م

معيار الخدمات الاستشارية

ارتباطات تقديم خدمات المحاسبة القضائية

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	٣
نطاق المعيار	٣
تاريخ السريان	٤
الأهداف	٤
التعريفات	٤ – ٥
المتطلبات	
متطلبات الالتزام بالمعيار	٥
متطلبات نظامية عامة	٥
المتطلبات المسلكية	٥ – ٦
فهم المحاسب القانوني وقبول الارتباط	٦
تقديم عرض الارتباط	٦
تنفيذ المهمة	٦ – ٧
الحكم المهني	٧
الشك المهني	٧
الاستنتاجات	٧
التقرير	٧ – ٨
الاستعانة بعمل خبير آخر	٨ – ٩
أمور أخرى	٩
إيداع التقرير	٩
التوثيق	٩

مقدمة

١. يتناول هذا المعيار المسؤوليات المهنية للمحاسب القانوني عند ارتباطه لتقديم تقرير إلى جهة تقاضي باعتباره خبيراً في مجال تخصصه لتنفيذ مهام محددة لا تندرج وفقاً لحكمه المهني ضمن الارتباطات التي تنظمها المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة. وتتعلق هذه المهام عادةً بنزاعات حول مسائل مالية أو محاسبية ذات صلة بخبرات ومهارات المحاسب القانوني باعتباره خبيراً في الدعوى أو النزاع (على سبيل المثال، إجراء المحاسبة بين أطراف تربطهم علاقات تجارية أو شراكة)، وتتطلب إعداد تقرير يتضمن رأي الخبير والأوجه التي يستند إليها في تبرير هذا الرأي. ويتناول هذا المعيار أيضاً إجراءات تنفيذ المهمة وشكل ومحتوى التقرير الذي يصدره المحاسب القانوني فيما يخص المهمة التي تم ندبه لتنفيذها.

٢. عندما لا يندرج ارتباط المحاسب القانوني وفقاً لحكمه المهني تحت أي من الخدمات التي تنظمها معايير المراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة، فإنه يمكن النظر إلى الارتباطات الأخرى على أنها ارتباطات استشارية. وفي ارتباطات الاستشارات، يقوم المحاسب القانوني بتطبيق المهارات الفنية والتعليم والخبرات والمعرفة. وتنطوي ارتباطات الاستشارات على إجراء آلية تحليلية تنطوي عادةً على مجموعة من الأنشطة التي تتعلق بتحديد الأهداف والتقصي عن الوقائع وتحديد المشكلات أو الفرص وتقويم البدائل ووضع توصيات تحتوي على إجراءات عملية والإعلان عن النتائج وفي بعض الأحيان التنفيذ والمتابعة. وعادةً ما تكون التقارير (في حال صدورها) مكتوبة بأسلوب سرديّ (أو "مطوّل"). وبشكلٍ عام، لا يكون العمل المنفذ إلا لاستخدام جهة الندب. وتُحدّد طبيعة العمل ونطاقه بالاتفاق بين المحاسب القانوني وجهة الندب. وأية خدمة تستوفي تعريف ارتباط التأكيد لا تكون ارتباط استشارات وإنما ارتباط تأكيد. (راجع الفقرة أ١ من معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠))

٣. تتميز الارتباطات لتقديم خدمات استشارية بتنوعها، وصعوبة تحديد نماذج عامة لها، إلا أنه فيما يتعلق بالارتباطات لتقديم خدمات استشارية تنتهي بتقديم تقرير بشأن نزاع منظور أمام جهة قضائية، فإن حماية الصالح العام تقتضي وضع معيار يحدد المبادئ الرئيسية التي يجب على المحاسب القانوني الالتزام بها، وإعداد تقريره في ضوئها لزيادة الثقة في عمله، ولتحقيق الهدف المأمول من الاستعانة به لتحقيق العدالة عند النظر في النزاعات القضائية.

نطاق المعيار

٤. يتناول هذا المعيار ارتباطات خدمات المحاسبة القضائية التي تنتهي بتقرير يقدم عند النظر في نزاعات ذات طبيعة محاسبية أو مالية منظورة أمام جهة تقاضي وتتطلب إبداء رأي الخبير بشكل واضح من خلال تقرير مكتوب.

٥. تم تصميم متطلبات هذا المعيار لتتناسب مع التكليفات المتعلقة بالنزاعات المالية المدنية والتجارية والإدارية ذات الأثر المالي. ويمكن تكييفه عند الندب في القضايا المالية ذات الطبيعة الجنائية، مع وجوب توخي الحذر من الوقوع في افتراض دور القاضي أو النائب العام في توجيه الاتهام، وبخاصة فيما يتعلق بإثبات النية أو القصد في ارتكاب المخالفة الجنائية.

٦. لا ينطبق هذا المعيار على الحالات، التي لم يكن الندب فيها من جهة التقاضي بشكل مباشر أو غير مباشر أثناء نظر القضية، ومن الأمثلة على هذه الحالات:

- أن يطلب عميل من المحاسب القانوني تقديم استشارة مهنية بشأن حالة نزاع محتملة لمساعدته في اتخاذ قرار بشأن رفع دعوى، أو
- أن يستعين العميل بالمحاسب القانوني في تقديم استشارة مهنية له أو لوكيله القانوني للمساعدة في إعداد صحيفة دعوى بشأن نزاع لم يتم رفعه لجهة التقاضي أو أثناء السير في نزاع منظور أمام جهة تقاضي وذلك لدعم نزاعه في مواجهة خصمه.

٧. تم تصميم متطلبات هذا المعيار لتتناسب مع التكليفات المباشرة من جهات التقاضي. ويمكن تكييفه عندما يكون الطرف القائم بالندب أحد أطراف الدعوى في نزاع قضائي قائم بناءً على توجيه من جهة التقاضي (ندب غير مباشر)، وذلك وفقاً للشروط الإضافية الآتية:

أ. أن ينص المحاسب القانوني في تقريره على أن التقرير يتم تقديمه لاستخدامه في النزاع القضائي بين العميل والطرف الآخر، ويسمي الطرف الآخر في تقريره مع وصف مختصر لموضوع الدعوى وما إذا كان العميل هو الطرف المدعي أو الطرف المدعى عليه.

ب. أن ينص المحاسب القانوني في تقريره على أن الاستنتاج الفني المحاسبي الذي توصل إليه ورأي الخبير الذي عبر عنه لا يختلف فيما لو كان القائم بالندب هو جهة التقاضي.

ج. أن يكون المحاسب القانوني مستقلاً عن الطرف القائم بالندب وعن الطرف الآخر في القضية.

د. أن يشير المحاسب القانوني في تقريره إلى مدى تواصله مع الطرف الآخر وما إذا كان استنتاجه قد اعتمد على مستندات حصل عليها من الطرف الآخر.

هـ. ألا تكون الأتعاب مشروطة بنتيجة الحكم أو القرار في موضوع الدعوى.

٨. لا يغطي هذا المعيار الرأي الفني أو المعلومات التي يبديها المحاسب القانوني شفاهة أمام جهات التقاضي بناءً على تكليفه منها بذلك، وهو ما يصطلح على تسميته "الخبرة بدون تقرير"، حيث يخضع في هذا الحالة للمتطلبات ذات الصلة بالشهادة أمام جهات التقاضي، وفقاً لمبادئ الشريعة، والتنظيمات الإدارية الأخرى ذات الصلة، مع التزام المحاسب القانوني بمتطلبات الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المعتمد في المملكة العربية السعودية.

٩. لا ينطبق هذا المعيار على الارتباطات التي ينفذها المحاسب القانوني وفقاً لمعايير المراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة، مثل ارتباطات التأكيد وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، أو وفقاً للمعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) بغض النظر عن الطرف القائم بالندب.

تاريخ السريان

١٠. يسري هذا المعيار على ارتباطات خدمات المحاسبة القضائية التي يتم الدخول فيها اعتباراً من ٢٠٢٤/١/١، ويجوز تطبيقه على الارتباطات التي يتم الدخول فيها قبل هذا التاريخ.

الأهداف

١١. يتمثل الهدف من هذا المعيار فيما يلي:

أ. تحديد مسؤولية المحاسب القانوني بشأن الالتزام بالمتطلبات النظامية والمهنية والإجراءات الواجب اتباعها عند ارتباطه لتقديم خدمات المحاسبة القضائية لتنفيذ مهام محددة لا تندرج ضمن الارتباطات التي تنظمها المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

ب. قيام المحاسب القانوني بتقديم تقريره بما يتفق مع متطلبات هذا المعيار ومتطلبات الأنظمة واللوائح والقواعد ذات الصلة بالخبرة أمام القضاء.

التعريفات

١٢. لأغراض هذا المعيار، يكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه:

(أ) خدمات المحاسبة القضائية: هي الارتباطات التي يدخل فيها المحاسب القانوني لتقديم تقرير بصفته خبيراً في مجال اختصاصه حيال موضوع ذي صبغة مالية أو محاسبية يمثل قضية أو جزءاً من قضية مالية مدنية أو تجارية أو إدارية ذات أثر مالي يتم نظرها من قبل جهة تقاضي.

(ب) جهة التقاضي: الجهة التي تختص بالنظر في النزاعات والقضايا بين الأطراف والفصل فيها، وتشمل: جميع المحاكم بأنواعها ودرجاتها، واللجان وما في حكمها المشكلة بموجب الأنظمة والأوامر والقرارات للنظر والفصل في القضايا الداخلة في اختصاصاتها، وهيئات ومراكز ولجان التحكيم وما في حكمها.

(ج) الخبير: الشخص الذي لديه المهارات والمعرفة والتجربة في مجال معين والذي يتم تكليفه لدراسة موضوع في مجال اختصاصه وتقديم تقرير بشأنه، ويقصد به في مفهوم هذا المعيار المحاسب القانوني بصفته الطبيعية سواءً كان متعاقداً بشخصه أو ممثلاً لشركته.

(د) عرض الارتباط: عرض مكتوب يقدم من المحاسب القانوني لجهة الندب بناءً على طلبها ـ بحسب الأحوال - لتنفيذ مهمة (مباشرة مهمة وتقديم تقرير) – إذا كان مستعداً لأداء المهمة ـ يجب أن يتضمن بياناً بالأعمال التي سيقوم بها وخبراته فيها، والزمن المقدر لإنجازها، وتقدير مصروفاته وأتعابه.

(هـ) توثيق أعمال الارتباط: قيد الأعمال المنفذة والنتائج التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي توصل إليها المحاسب القانوني، وما تم إعداده من محاضر للأعمال لإثبات وقائع أعمال وإجراءات معينة قام بها المحاسب القانوني، مثل المقابلات مع أطراف الدعوى (يستخدم أيضاً في بعض الأحيان مصطلح مثل "أوراق العمل" للإشارة إلى توثيق أعمال الارتباط).

(و) قرار الندب (أو التكليف): هو قرار جهة التقاضي الذي يصدر بندب المحاسب القانوني ويتضمن بياناً دقيقاً لمهمة الخبير وصلاحياته والتدابير التي يؤذن له في اتخاذها والتاريخ المحدد لإيداع التقرير ومحاضر الأعمال وأتعاب الخبير، وغير ذلك وفقاً لمتطلبات الأنظمة واللوائح ذات الصلة.

(ز) المهمة: هي الأعمال التي ينص قرار الندب على تنفيذها وفقاً للنطاق المحدد لها في القرار.

(ح) تنفيذ المهمة: جميع الأعمال والإجراءات التي يتخذها الخبير منذ استلام قرار ندبه حتى إيداع التقرير.

(ط) تقرير الخبير: تقرير يعده المحاسب القانوني لتقديمه لجهة الندب موقعاً منه يتضمن رأي الخبير والأوجه التي يستند إليها في تبرير هذا الرأي وحدوده، وما يلحق به من محاضر الأعمال وما سلم إليه من وثائق من طرفي النزاع أو من جهة الندب.

(ك) الاستنتاج الفني المحاسبي: بيان تفصيلي بما توصل إليه المحاسب القانوني من توصيات بشأن المهمة المكلف بها مدعماً باكتشافات واقعية ناتجة عن الإجراءات التي تم تنفيذها، ويمكن لمحاسب قانوني آخر التحقق من صحتها بشكل موضوعي والوصول إلى استنتاجات مماثلة.

(ل) رأي الخبير: توصية مهنية مختصرة يعبر من خلالها الخبير عن خلاصة ما توصل إليه من استنتاجات مستندة إلى نتائج أعماله المنفذة على موضوع الارتباط، ولا يعد رأي الخبير رأي مراجعة أو استنتاج تأكيد وفقاً لمعايير المراجعة والتأكيد المعتمدة.

(م) إيداع التقرير: تقديم التقرير لجهة الندب متضمناً مرفقاته من محاضر أعمال ومستندات مقدمة من أطراف الدعوى وفقاً لما تحدده الأنظمة واللوائح ذات الصلة.

(ن) الخبرة بدون تقرير: هي الحالة التي تعين فيها المحكمة خبيراً لإبداء رأيه شفاهة في مسألة فنية أو بعد معاينة الشيء المتنازع فيه، وتحدد – بحسب الأحوال – المهلة التي يجب على الخبير أن يقدم إفادته شفاهة.

المتطلبات

متطلبات الالتزام بالمعيار

١٣. يجب أن يكون لدى المحاسب القانوني فهم لنص هذا المعيار بكامله، من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح.

١٤. يجب على المحاسب القانوني أن يلتزم بكل متطلب وارد بهذا المعيار لغرض تنفيذ المهام التي ندبته جهات التقاضي للقيام بها وتقديم التقارير المكتوبة لهذه الجهات.

١٥. يجب أن يشير المحاسب القانوني إلى التزامه بهذا المعيار في تقريره.

١٦. في الحالات النادرة التي يقدّر فيها المحاسب القانوني وفق حكمه المهني ضرورة الخروج عن متطلبات المعيار، فإنه يجب عليه أن يوثق المتطلب الذي تم الخروج عنه، والإجراء البديل، والأسباب التي أدت إلى الخروج عن متطلب المعيار.

متطلبات نظامية عامة

١٧. يجب على المحاسب القانوني أن يراعي متطلبات الأنظمة واللوائح ذات الصلة وأي تعديلات قد تطرأ عليها، وذلك فيما له تأثير على نطاق المهمة المكلف بها. ومن ذلك على سبيل المثال وليس الحصر:

أ. نظام الإثبات (الباب العاشر: الخبرة).

ب. قواعد الاستعانة بالخبراء وتحديد أتعابهم أمام محاكم ديوان المظالم.

المتطلبات المسلكية

١٨. يعرف الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة الاستقلال المعتمد في المملكة بأنه يشمل كلاً من الاستقلال الذهني والاستقلال الظاهري، ويضمن الاستقلال القدرة على تكوين استنتاج للرأي بدون التأثر بالمؤثرات التي تخل بذلك الاستنتاج، ويعزز الاستقلال القدرة على العمل بنزاهة والتحلي بالموضوعية والالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني. ولأغراض هذا المعيار، فإن الاستقلال المطلوب من المحاسب القانوني هو التحرر من تهديدات التأثر بأطراف الدعوى.

١٩. يطلب الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المعتمد في المملكة من المحاسبين القانونيين الالتزام بالمبادئ الأساسية لآداب المهنة. ويطلب منهم أيضاً تطبيق إطار المفاهيم للتعرف على التهديدات التي تمس الالتزام بالمبادئ الأساسية، وتقويمها ومواجهتها. ويطلب تطبيق إطار المفاهيم التحلي بعقلية متسائلة، وممارسة الحكم المهني، واستخدام اختبار الطرف الثالث العقلاني والمطلع.

٢٠. تكون المتطلبات المهنية أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة مساوية على الأقل لمتطلبات الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المعتمد في المملكة عندما تتناول جميع الأمور المشار إليها في الميثاق، وتفرض التزامات تحقق أهداف المتطلبات المنصوص عليها فيه.

٢١. تنطبق المبادئ العامة في عدد من المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة على ارتباطات خدمات المحاسبة القضائية بعد تكييف تطبيقها بما يتناسب مع طبيعة تلك الارتباطات. وتنطبق بشكل محدد المبادئ العامة في المعايير الآتية:

أ. المعيار الدولي للمراجعة (٢٢٠) *"إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"*.

ب. المعيار الدولي للمراجعة (٢٣٠) *"توثيق أعمال المراجعة"*.

ج. المعيار الدولي للمراجعة (٣٠٠) *"التخطيط لمراجعة القوائم المالية"*.

فهم المحاسب القانوني وقبول الارتباط

٢٢. يجب على المحاسب القانوني أن يكون لديه الفهم الكافي لطبيعة المهمة الموكلة إليه ونطاقها، وأن يملك الموارد والمهارة الفنية التي تمكنه من تنفيذها أو يستطيع اكتساب ما يكفي من التدريب والخبرة لتنفيذها. ويجب عليه الاعتذار عن قبول الندب إذا تبين له بعد الاطلاع على نطاق الأعمال عدم امتلاكه للموارد أو للمهارات الفنية اللازمة لتنفيذها أو غلب على ظنه عدم القدرة على اكتساب ما يكفي من التدريب والخبرة لتنفيذها أو غلب على ظنه عدم القدرة على الحصول على المعلومات اللازمة لتنفيذها، أو غلب على ظنه وجود قيود تمنعه من الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة للوصول إلى استنتاج بشأن المهمة المكلف بها.

٢٣. على المحاسب القانوني قبل قبول الارتباط أن يصل إلى فهمٍ كافٍ للصلاحيات الموكلة إليه لتنفيذها بما في ذلك حقه في التواصل مع أطراف الدعوى وطلب المستندات سواءً من أطراف الدعوى أو من جهة الندب أو من غيرهم، وحقه في الاستعانة بأطراف أخرى ذات خبرات مكملة لخبرات المحاسب القانوني للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لدعم استنتاجه بشأن المهمة المكلف بها.

تقديم عرض الارتباط

٢٤. يجب على المحاسب القانوني – متى طلب منه وكان مستعداً لأداء مهمة ـ أن يقدم عرض ارتباط للجهة التي عرضت عليه المهمة، مكتوباً وموقعاً منه، يتضمن:

أ. تحديداً واضحاً لنطاق المهمة المكلف بها.

ب بياناً بالأعمال المتوقعة التي سيقوم بها.

ج. الزمن المقدر لإنجازها.

د. تقدير مصروفاته وأتعابه.

هـ. اسمه، ورقم ترخيص مزاولة المهنة، وعنوانه، ووسائل التواصل معه.

و. أية معلومات أخرى ضرورية لتحقيق الفهم المتبادل بشأن الارتباط.

تنفيذ المهمة

٢٥. تتميز النزاعات القضائية بعدم نمطيتها، ومن ثم لا يضع هذا المعيار وصفاً للحد الأدنى للإجراءات التي على المراجع أن يطبقها لتنفيذ المهمة المكلف بها وتكون أساساً لتقريره. ومن ثمّ، فإنه يجب على المحاسب القانوني أن يمارس حكمه المهني، وأن يبذل العناية المهنية اللازمة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات اللازمة للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة للوصول إلى اكتشافات واقعية تؤسس للاستنتاج بشأن المهمة المكلف بها سواءً كان مصدر تلك الأدلة من جهة الندب أو من أطراف الدعوى أو من مصادر أخرى. ويجب على المحاسب القانوني خلال تنفيذه للإجراءات الملائمة لطبيعة موضوع الارتباط وفي جميع مراحل الارتباط أن يتحلى بعقلية متسائلة واستقصائية عند تحليله وتقييمه لما يحصل عليه من معلومات وما يتخذه من أحكام مهنية بشأن قبول أي مستند.

٢٦. قد يشتمل نطاق المهمة تكليف المحاسب القانوني مقابلة أطراف الدعوى، أو قد يطلب الإذن له بالتواصل معهم. ويجب أن يكون الغرض من مقابلة أطراف الدعوى هو الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة للوصول إلى استنتاج بشأن المهمة، ولا يجوز أن يكون الغرض من مقابلتهم استجواب أي طرف أو سماع بينات المدعي في مواجهة المدعى عليه لإصدار اتهام أو الوصول إلى حكم في الدعوى.

٢٧. لتطبيق الفقرة ٢٦، لا يجوز للمحاسب القانوني طلب إقرار قضائي من أحد أطراف الدعوى أو يمينه. ولا يعد طلب المحاسب القانوني من أحد الأطراف تقديم إفادة مكتوبة من قبيل الإقرار للأغراض القضائية.

٢٨. إذا اشتمل نطاق المهمة على مقابلة أطراف الدعوى، فيجب على المحاسب القانوني ما يلي:

أ. إبلاغ أطراف الدعوى بطلب المقابلة وسببها، وتحديد مكان المقابلة، أو وسائل التواصل الأخرى المناسبة.

ب. التحقق من صفة الطرف الذي تتم مقابلته وصلته بالمهمة وصلاحياته في تمثيل أحد أطراف الدعوى، وتوثيق ما يلزم لذلك.

ج. قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب أو الضروري إطلاع كل طرف في الدعوى على ما قدمه الطرف الآخر من مستندات وإفادات، وأن يمكّن كل طرف من تقديم إفادة بشأنها، مع ضرورة مراعاة متطلبات اللوائح والأنظمة فيما يتعلق بذلك.

٢٩. إذا تبين للمحاسب القانوني في أية مرحلة من مراحل العمل على المهمة المكلف بها وجود قيود تمنعه من الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتأسيس استنتاجاته، أو فقد استقلاله تجاه أي من أطراف الدعوى فعليه أن يبلغ جهة الندب، وأن يطلب التنحي عن المهمة المكلف بها. وعندما تطلب جهة التقاضي من المحاسب القانوني الاستمرار في المهمة على الرغم من طلبه التنحي عنها، فيجب عليه النظر في أثر ذلك على تقريره، وما إذا كان ذلك سيؤدي، على سبيل المثال، إلى امتناعه عن الوصول إلى استنتاج محاسبي والتعبير عن رأي الخبير في المهمة الموكلة إليه أو الإفصاح بوضوح في تقريره عن تلك القيود وحيثياتها وأثرها في وصوله إلى استنتاجه المحاسبي والتعبير عن رأي الخبير.

الحكم المهني

٣٠. يجب على المحاسب القانوني تطبيق ما هو ملائم من معرفة وخبرة في السياق الذي توفره اللوائح والأنظمة والمعايير المهنية وسلوك وآداب المهنة عند قبول عرض الارتباط وعند تنفيذ الارتباط والتقرير عنه مع الأخذ في الحسبان الظروف المحيطة بالارتباط.

الشك المهني

٣١. يجب على المحاسب القانوني تنفيذ الارتباط مع التحلي بعقلية متسائلة لفهم القضية وبحث وقائعها بغض النظر عن التجربة والخبرة السابقة وتقييم جميع الاستنتاجات الممكنة وتحديد مدى الالتزام بالمتطلبات المسلكية، مع مراعاة عدم افتراض دور القاضي ومن في حكمه.

الاستنتاجات

٣٢. الاستنتاج الذي يصل إليه المحاسب القانوني في ارتباطات المحاسبة القضائية هو استنتاج محاسبي بطبيعته من حيث اعتماده على كيفية شرح العلاقات بين مجموعة من البيانات والمعاملات المالية، والأحداث والظروف، من خلال توظيف الخبرات والمهارات الفنية للمحاسب القانوني للوصول إلى استنتاج بشأن الموضوع محل الارتباط. ويجب على المحاسب القانوني أن يعرض استنتاجه بشكل يسمح بربط الاستنتاج بالأدلة التي أسس عليها استنتاجه بشكل مقنع وقابل للدفاع عنه. وفي هذا السياق، فإن استنتاج المحاسب القانوني يكون في العادة قابلاً للدفاع عنه إذا كان بإمكان محاسب قانوني آخر التحقق من الأدلة بشكل موضوعي والوصول إلى استنتاجات مماثلة.

التقرير

٣٣. مع مراعاة ما تنص عليه الأنظمة واللوائح ذات الصلة بشأن محتويات تقرير الخبير الموجه إلى جهة التقاضي، يجب أن يتضمن التقرير المقدم من المحاسب القانوني بحد أدنى ما يلي:

أ. عنواناً يشير بوضوح إلى أنه "تقرير الخبرة المقدم من المحاسب القانوني ... إلى ..." ويشمل اسم المحاسب القانوني كما ورد في ترخيصه، ويسمي الجهة التي قامت بتكليفه، وأن التقرير قد تم إعداده وفقا لهذا المعيار.

ب. ملخصاً عن المخاطب بالتقرير والذي يتعين أن تكون الجهة التي كلفته بالمهمة، وأطراف النزاع ورقم القضية.

ج. ملخصاً لموضوع الدعوى / النزاع، متضمناً قرار الندب وتاريخه.

د. فقرة تبين المهمة وفقاً لقرار الندب. ويقصد بذلك نطاق الأعمال التي تضمنها قرار الندب في بنود.

هـ. عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني يلتزم بالاستقلال عن أطراف الدعوى، وبالمتطلبات المسلكية الأخرى لميثاق سلوك وآداب المهنة.

و. عبارة تفيد بأن الإجراءات المنفذة قد تم اتخاذها لغرض تنفيذ المهمة المشار إليها سلفاً، وفي حدود الصلاحيات والتدابير التي أذن قرار الندب باتخاذها.

ز. سرداً للإجراءات المهمة التي اتخذها المحاسب القانوني وفقاً لحكمه المهني وأسّس تقريره عليها، على أن يتم التقرير عنها في تسلسل منطقي يساعد على الربط بينها وبين الاستنتاج الفني المحاسبي المستند إليها.

ح. ملخصاً لحالات التواصل أو المقابلات التي تمت مع أطراف الدعوى أو مع غيرهم يتضمن ما تم فيها من مناقشة أو تقديم مستندات أو غير ذلك.

ط. ما إذا كان المحاسب القانوني قد استعان بخبير آخر في أمر يخرج عن نطاق الخبرة المحاسبية ولكنه يكون مكملاً لها، وفيما استعان به والاستنتاج الذي انتهى إليه ذلك الخبير الآخر، مع الإفصاح عن اسم الخبير الآخر.

ي. فقرة أو فقرات مستقلة تحت عنوان "الاستنتاج الفني المحاسبي" تتضمن بياناً تفصيلياً بما توصل إليه المحاسب القانوني من توصيات بشأن المهمة المكلف بها والوقائع التي أسس عليها رأي الخبير. ولا يجوز أن يتضمن الاستنتاج الفني المحاسبي أية جوانب لا يمكن دعمها بالاكتشافات الواقعية التي نتجت من الإجراءات التي طبقها المحاسب القانوني لغرض تنفيذ الارتباط ووثقها في ملف الارتباط.

ك. فقرة مستقلة بعنوان "رأي الخبير" تتضمن ملخصاً للاستنتاج الفني المحاسبي التي انتهى إليه المحاسب القانوني بإيجاز ودون شرح أو تسبيب، وإذا لزم الأمر يتم الإحالة الى ما يلزم في فقرات قسم الاستنتاج الفني المحاسبي من التقرير.

ل. فقرة لفت انتباه جهة الندب وأطراف النزاع بالأمور التي يرى التنبيه إليها، ويجب أن تحتوي على:

١. عبارة تفيد بأن التقرير تم إعداده لغرض تنفيذ المهمة الصادرة بتكليفه في النزاع الماثل ولا يصح استخدامه لأية أغراض أخرى.

٢. عبارة تفيد بأن أطراف الدعوى هم المسؤولون مسؤولية كاملة عن صحة ما قدموه من مستندات.

٣. عبارة تفيد بأن التقرير تم إعداده في حدود الصلاحيات والتدابير الواردة في قرار الندب، وما قدمه الأطراف من مستندات وأدلة ودفوع، وما حصل عليه المحاسب القانوني من بيانات ومعلومات حتى تاريخه، وفي حالة ظهور أية مستندات أخرى تخص النزاع بخلاف ما تم تقديمه أو الاطلاع عليه فإنها قد تؤدي إلى تغيير أو تعديل الاستنتاجات السابقة.

م. تاريخ التقرير، وتوقيع المحاسب القانوني، ورقم ترخيص مزاولته للمهنة، وعنوانه ووسائل التواصل معه.

ن. أي أمر آخر تقرره جهة التقاضي التي كلفته بالمهمة.

٣٤. يجوز تقديم تقرير المحاسب القانوني في شكل مختصر، بحيث يتم تضمين الفقرتين ز-ح في ملحق بالتقرير.

٣٥. يجب على المحاسب القانوني أن يراعي عند صياغته لفقرة "رأي الخبير" أن تكون بأسلوب لا يختلط مع أسلوب إبداء الرأي في ارتباطات المراجعة أو ارتباطات التأكيد الأخرى. وعلى سبيل المثال، فإن رأي الخبير قد تتم صياغة مقدمته بالعبارات الآتية "وفقا للبيانات والمعلومات المتاحة لنا، وفي حدود نطاق المهمة المناطة بنا، وبناءً على ما لدينا من خبرات في مجال تلك المهمة، فقد توصلنا إلى ما يلي: ..."

استعانة المحاسب القانوني بعمل خبير آخر

٣٦. يجوز للمحاسب القانوني الاستعانة بخبرة ومهارة الآخرين في الأمور الخارجة عن نطاق خبرته إذا كان ذلك مكملاً لمهمته وضرورياً لإنجازها بشرط موافقة جهة التقاضي التي كلفته بذلك. وفي حال قرر المحاسب القانوني الاستعانة بعمل أحد الخبراء، فيجب على المحاسب القانوني:

أ. أن يقيّم كفاءة الخبير الآخر الذي يستعين به وقدراته وموضوعيته.

ب. أن يتفق مع الخبير الآخر على طبيعة عمله ونطاقه وأهدافه وأتعابه.

ج. أن يحدد ما إذا كانت طبيعة وتوقيت ومدى العمل الذي ينفذه الخبير الآخر الذي استعان به تتسق مع العمل الذي تم الاتفاق عليه معه.

٣٧. يجب على المحاسب القانوني توثيق الإجراءات التي تمت والنتائج التي توصل إليها من استعان بهم المحاسب القانوني، والأساس الذي دعا المحاسب القانوني للاستعانة بهم، بما في ذلك بيان كيفية تكميل تلك الخبرات لمهمته وضرورتها لإنجازها.

أمور أخرى

٣٨. يجب على المحاسب القانوني عدم تقديم أية توصية في أية مسألة تخرج عن نطاق اختصاصه أو نطاق مهمته، وعليه أن يصرح عن أي سؤال أو مسألة عرضت عليه خارج نطاق خبرته، أو عندما لا يكون بمقدوره التوصل إلى توصية محددة لأي سبب كعدم وجود معلومات كافية.

٣٩. يجوز للمحاسب القانوني أن يتقدم إلى جهة الندب بطلب التوجيه حيال أي أمر من شأنه مساعدته على أداء مهمته، على سبيل المثال عندما يتطلب إنجاز المهمة أموراً لم تكن ضمن النطاق المتفق عليه، أو عندما توجد معوقات تحول بينه وبين أدائه لمهمته.

٤٠. يجب على المحاسب القانوني أو من يمثله المثول أمام جهة التقاضي في الموعد المحدد إذا دعته لمناقشة تقريره، وعليه إذا زودته جهة التقاضي بما أبداه أطراف الدعوى حيال تقريره وطلبت منه الرد، أن يرد خلال الأجل الذي تحدده تلك الجهة، وعليه أن يعدل تقريره إذا تبين له وجود خطأ أو قصور. ولكن لا يتعدى ذلك إلى توسيع نطاق المهمة أو النظر في مستندات كانت لدى الجهة التي ندبته أو لدى أطراف الدعوى ولم تكن متاحة له قبل تاريخ تقديم تقريره. وفي مثل هذه الحالة، يجب على المحاسب القانوني أن يتقدم للجهة التي ندبته لطلب النظر في توسيع النطاق أو في النظر في تلك المستندات الإضافية وما يترتب على ذلك من تعديل على أتعابه وتحديد لتاريخ جديد لتقديم تقريره المعدل.

٤١. يجوز للمحاسب القانوني إذا طلبت جهة التقاضي منه دراسة تقرير مقدم لها من خبير آخر في نفس مجال خبرته يتعلق بقضية منظورة أمام هذه الجهة القيام بهذه المهمة، وله الاستعانة بأوراق عمل الخبير السابق أو طلب مستندات إضافية من أطراف النزاع بإذن جهة التقاضي.

إيداع التقرير

٤٢. يجب على المحاسب القانوني وفقاً للأنظمة واللوائح ذات الصلة وعرض الارتباط أن يودع ـ في التاريخ المحدد له ـ تقريره لدى الجهة التي ندبته.

٤٣. إذا لم يتمكن المحاسب القانوني من إيداع تقريره في التاريخ المحدد، فعليه أن يقدم إلى جهة الندب وفقاً للأنظمة واللوائح والقواعد ذات العلاقة مذكرة بما قام به من أعمال والأسباب التي حالت دون إتمام مهمته في الوقت المحدد.

التوثيق

٤٤. بالإضافة إلى الالتزام بالمبادئ العامة الواردة في معيار المراجعة (٢٣٠) وبعد تكييفها بما يتناسب مع الارتباطات وفقاً لهذا المعيار، يجب على المحاسب القانوني أن يوثق ما يتصل بالإجراءات التي قام بها لتنفيذ المهمة، ومن ذلك ما يلي:

أ. قرار الندب وخطاب الارتباط.

ب. تفاصيل المقابلات التي تمت مع أطراف الدعوى وممثليهم بما في ذلك إفاداتهم وملحوظاتهم وما قدم منهم من مستندات.

ج. الإجراءات التي طبقها وإفادات الأشخاص الذين قابلهم من غير أطراف الدعوى وممثليهم والذين اقتضت الحاجة إلى الحصول على إفادات منهم.

د. المستندات التي اطلع عليها.

هـ. الاستنتاجات التي توصل إليها.

أساس استنتاجات

معيار الخدمات الاستشارية
ارتباطات تقديم خدمات المحاسبة القضائية

الفهرس

المقدمة ١٤٦٩
البحث والاستبيان ١٤٧٠
أولاً: جمع البيانات ١٤٧٠
ثانياً: جمع بيانات الدراسات والاستطلاعات وتحليل النتائج وتحديد الفجوات ١٤٧١
بيان ملائمة تطوير معيار للخدمات الاستشارية ١٤٧٤
ورش العمل ولقاءات المائدة المستديرة ١٤٧٥
أولاً: ورشة عمل الخدمات المحاسبية المقدمة للقضاء ١٤٧٥
ثانياً: الملاحظات الواردة من مكاتب المحاسبة على المسودة الأولية لمعيار الخدمات الاستشارية ١٤٧٦
ثالثاً: ملاحظات إضافية اقترح المحاسبون القانونيون أخذها في الاعتبار في مشروع تطوير المعيار ١٤٨٠
بيان أساس الاستنتاجات ١٤٨١
التعريفات وأهميتها في معيار الخدمات الاستشارية ١٤٨٥

المقدمة

تزايد استعانة الجهات القضائية (بما في ذلك الجهات شبه القضائية) بالمحاسب القانوني لتقديم عدد من الخدمات المهنية، مثل تقديم التقارير عن النزاعات المالية باعتباره خبيراً في الجوانب المالية والمحاسبية، تطلب ذلك وجود معيار يتوافق مع متطلبات الأنظمة واللوائح والقواعد ذات الصلة وينسجم مع متطلبات المعايير المهنية (مثل المعايير الدولية للمراجعة والمعايير الدولية ارتباطات التأكيد والفحص والمعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة). حيث نتج عن محاولة استخدام المعايير الدولية للمراجعة أو المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة (بالأخص معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المحدث) ارتباطات الإجراءات المتفق عليها) أو المعايير الدولية لارتباطات التأكيد والفحص (مثل المعيار الدولي لارتباطات التأكيد ٣٠٠٠) لتنفيذ هذا النوع من الخدمات المهنية، فجوة في التطبيق يمكن عزوها إلى أن اختلاف طبيعة الخدمات التي تنظمها تلك المعايير، فعلى سبيل المثال، وفقًا لمتطلبات المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المحدث) لا يبدي المحاسب القانوني أي رأي أو استنتاج تأكيد، في حين تتطلب المعايير الدولية للمراجعة والمعايير الدولية لارتباطات التأكيد والفحص من المحاسب القانوني إبداء رأي أو استنتاج تأكيد.

نتيجة لذلك، رأت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين الحاجة لإصدار معيار محلي مكمل للمعايير الدولية المطبقة في المملكة العربية السعودية وينسجم مع طبيعة الخدمة المهنية محل الاهتمام ويساهم في سد الفجوة بين القضاة والمحاسبين المتعلقة بمسائل معينة هامة مثل الالتزام بالأنظمة واللوائح ذات العلاقة، وفهم ومعرفة نطاق العمل وصلاحية الاطلاع على المستندات المؤيدة من حيث الاطلاع على أصول المستندات والوثائق وكفاية الأدلة والإجراءات، والالتزام بالمتطلبات المسلكية، وبيان نطاق الاختصاص (من حيث عدم اطلاق الأحكام في الأمور غير المحاسبية)، وتحديد الأتعاب، ومدى تضمن التقرير لفقرة الرأي، وتوزيع التقرير على الأطراف ذات العلاقة.

البحث والاستبيان

أولاً: جمع البيانات:

من خلال عمل دراسة استقصائية حول المعايير المهنية المطبقة في دول مجموعة العشرين، بشأن المتطلبات المهنية لممارسة خدمات المحاسبة القضائية، حيث ركزت الدراسة على بحث مدى تطبيق هذه الدول لمعيار مهني يختص بالمحاسبة القضائية، وانتهت الدراسة إلى ما يلي:

١. حالة التطبيق لمتطلبات (معايير) مهنية لممارسة خدمات المحاسبة القضائية في بعض الدول

الأمريكية	الاسترالية	الهندية	المملكة المتحدة	كندا	إمارة دبي
معيار معتمد	معيار معتمد	موافقة أولية	حسب الدراسات توجد ممارسة للمحاسبة القضائية ولكن لا توجد معايير للخدمات التي يقوم بها المحاسب القضائي	معيار معتمد	قانون رقم (١٣)

٢. تاريخ سريان تنفيذ تلك المتطلبات المهنية

الأمريكية	الاسترالية	الهندية	المملكة المتحدة	كندا	إمارة دبي
"هذا البيان ساري المفعول للمهام الجديدة المقبولة في أو بعد ١ يناير ٢٠٢٠. يُسمح بالتطبيق المبكر لأحكام هذا البيان"	--	"تنطبق هذه المبادئ الأساسية على جميع الارتباطات التي تبدأ في أو بعد تاريخ يتم إخطاره من قبل مجلس ICAI"	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد

٣. توفر نماذج للارتباط والتقارير

الأمريكية	الاسترالية	الهندية	المملكة المتحدة	كندا	إمارة دبي
يوجد نموذج للارتباط	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد

٤. نتائج الدراسة بشأن مدى إمكانية الاستعانة بالمتطلبات المهنية لدى بعض الدول

الأمريكية	إمكانية الاستعانة بعدة بنود في نموذج الارتباط المبين في هذا المعيار من حيث العناوين الرئيسة وطريقة العرض، ولكن المعيار لم يقم بتحديد نموذج للتقارير وطريقة عرضها أو ما يحدد الإجراءات التي ستتم بعد إتمام الارتباط ولا يمكن الاكتفاء بما جاء في هذا المعيار
الاسترالية	إمكانية الاستعانة بالتعريفات الواردة في هذا المعيار وبعض البنود الواردة في النطاق، ولكن المعيار لم يقم بتحديد نموذج للتقارير وطريقة عرضها أو ما يحدد الإجراءات التي ستتم بعد إتمام الارتباط ولا يمكن الاكتفاء بما جاء في هذا المعيار
الهندية	لا يوجد ما يمكن الاستعانة به إذ أن المعيار لم يحدد نموذج للارتباط أو للتقارير وطريقة عرضها أو ما يحدد الإجراءات التي ستتم بعد إتمام الارتباط ولا يمكن الاكتفاء بما جاء في هذا المعيار
المملكة المتحدة	لا يوجد ما يمكن الاستعانة به
كندا	لا يوجد ما يمكن الاستعانة به إذ أن المعيار لم يحدد نموذج للارتباط أو للتقارير وطريقة عرضها أو ما يحدد الإجراءات التي ستتم بعد إتمام الارتباط

إمارة دبي	إمكانية الاستعانة بالتعريفات والأهداف الواردة في هذا القانون وبعض البنود الواردة في النطاق، ولكنه لم يقم بتحديد نموذج للتقارير وطريقة عرضها أو ما يحدد الإجراءات التي ستتم بعد إتمام الارتباط ولا يمكن الاكتفاء بما جاء في هذا المعيار

ثانياً: جمع بيانات الدراسات والاستطلاعات وتحليل النتائج وتحديد الفجوات:

تم إرسال استبيان للجهات المستفيدة؛ وذلك لبحث الخدمات المقدمة للقضاء والخدمات الاستشارية، فقد أرسل نموذج الاستبيان لعدد من أصحاب الفضيلة القضاة والمحاسبين القانونيين، حيث شارك في تعبئة الاستبيان ثمانية عشر مشاركاً تمثلوا في سبعة عشر محاسب قانوني، وجهة قضائية واحدة، وانتهت الدراسة على النحو الآتي:

- **نتائج وإحصاءات وصفية للدراسة المسحية للمحاسبين القانونيين:**

م	البيان	الإحصاءات		ملاحظات وآراء المشاركين
		موافق	غير موافق	
١.	المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة ٤٤٠٠ (المحدث) يفي بمتطلبات تقديم تقارير الخبرة المحاسبية.	%٦٥	%٣٥	- المعيار بحاجة الى تطوير. - عدم وجود تحديد واضح للإجراءات المطلوب من المحاسب القانوني القيام بها.
٢.	معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠): ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية، يفي بمتطلبات تقديم تقارير الخبرة المحاسبية المقدمة للقضاء.	%٥٣	%٤٧	- يُمنع تطبيق المعيار على التقارير المقدّمة للقضاء. - المعيار بحاجة الى تطوير.
٣.	هل ترى أن المعايير الحالية المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين تفي بمتطلبات تقديم تقارير الخبرة المقدمة للقضاء بخلاف معيار ٤٤٠٠ ومعيار ٣٠٠٠؟	%٥٣	%٤٧	- المعايير الحالية ليست مؤهلة لتقديم تقارير الخبرة المقدمة للقضاء، لأن معظم الأعمال بتقارير الخبرة المحاسبية يعتمد على الخبرة. - توجد بعض الجوانب في المعايير تحتاج لمزيد تنظيم. - الحاجة إلى الأخذ بعين الاعتبار متطلبات المعيارين ٣٠٠٠ و٤٤٠٠.
٤.	المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة ٤٤٠٠ (المحدث) يفي بمتطلبات تقديم تقارير الخدمات الاستشارية.	%٥٩	%٤١	- يعتمد توافق هذا المعيار مع متطلبات تقديم تقارير الخدمات الاستشارية على نوع الخدمة الاستشارية، وذلك لأن بعض من هذه الخدمات يحظر فيها المعيار تقديم أي تأكيد أو استنتاج،
٥.	معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠): ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية، يفي بمتطلبات تقديم تقارير الخدمات الاستشارية.	%٥٩	%٤١	- يرتبط هذا المعيار بتقديم الاستنتاجات فقط دون الحقائق التي تقدّم للقضاء ونحوها، بينما هناك بعض الأعمال الاستشاريّة لا ترتبط بتقديم استنتاج أو حقائق وإنما ترتبط ببناء نظم أو لوائح ونحوها بالتالي فإن هذا المعيار لا يغطّيها.
٦.	هل ترى أن المعايير الحالية المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين تفي بمتطلبات	%٥٩	%٤١	- تفي بالمطلوب فيما يتعلّق بتقديم تقارير حيال الحقائق والاستنتاجات، ولكن فيما يتعلّق بالخدمات الخاصّة فلا يوجد معيار يعالجها، حيث أنها متروكة لخبرة الاستشاري.

م	البيـــان	الإحصاءات		ملاحظـات وآراء المشـاركيـن
		موافق	غير موافق	
	تـقـديـم تـقـاريـر الـخـدمـات الاسـتـشـارية بخلاف معيار ٤٤٠٠ (المحدث) ومعيار ٣٠٠٠؟			- المعيار بحاجة الى تطوير.
٧.	هـل ترى أن ينص الخبير في تقرير الخبرة على رأيه الذي توصل إليه؟	%٩٤	%٦	- رأي الخبير مهم للقاضـي، إلا أنه يجب أن يفرق الخبير بين الحقائق ورأيه المستنتج والأساس الذي استند عليه لتكوين رأيه حيال موضوع ما بشكل واضح ومستقل في تقريره، حيث أن ذلك سيزيد من فعاليّة تلك التقارير خصوصاً المقدّمة للقضاء. - أرى أن يتم طرح ما تم التوصل إليه من نتائج وسردها بالشكل الصحيح أما الرأي النهائي فيصعب البت فيه لما فيه من عدم التأكد بنسبة كبيرة.
٨.	هل تواجه إشـكال في تحديد نطاق المهمـة المكلف بهـا لإعـداد تقرير الخبرة المحاسبية؟	%٥٩	%٤١	- عدم فهم العميل للنطاق الصحيح يسـبب مشـكلة في توضـيح النطاق للمحاسب القانوني. - القضاة يحتاجون لتقديم رأي مباشر لقضية منظورة لديهم، ومعيار الخدمات ذات العلاقة يمنع من ذلك. - ضعف الوعي لدى المستفيدين من التقرير في تحديد نطاق مهمة المحاسب. - في معظم الحالات لا يفهم العملاء نطاق العمل. - نقص المعلومات المهمة بشكل محدد.
٩.	هـل ترى أن يتم: إصـــدار تعليمات أو إرشـــادات خـاصـــة بخـدمـات الخبرة المحاسبية والخدمات الاستشارية؟	%٢٩	-	-
١٠.	هل ترى أن يتم: إصـــدار معيار خاص لخدمات الخبرة المحاســبية والخدمات الاستشارية؟	%٢٤	-	-
١١.	هل ترى أن يتم: اصـــدرا معيار خاص لخدمات الخبرة المحاســبية والخدمات الاسـتشـارية، بالإضـافة الى تعليمات أو إرشـــادات خـاصـــة بخـدمـات الخبرة المحاسبية والخدمات الاستشارية؟	%٢٩	-	-
١٢.	هل ترى أن يتم: إصـدار معيار لخدمات الخبرة والمحاســبة القضــائيّة، ومعيار آخر لجودة الخدمات الاســتشــاريّة عموماً، وتعـديـل المعـايير الحـاليّـة بمـا يحقق تكاملاً فيما بينها ويمنع التعارض المحتمل؟	%٦	-	-
١٣.	هـل ترى أن يتم: الاكتفـاء بـالرأي ١٨ الصادر من الهيئة؟	%٦	-	-
١٤.	هل ترى أن يتم: الاكتفاء بالمعايير والآراء المهنية المعتمدة؟	%٦	-	-

م	البيـــان	الإحصاءات		ملاحظـات وآراء المشـاركيـن
		موافق	غير موافق	
١٥.	مقترحاتكم فيما يجب أن يتضـمنه المعيار أو التعليمات أو الإرشـادات الخاصة بخدمات المحاسبة القضائية؟	-	-	- نماذج لخطابات ارتباط، وتقارير المراجع ذات العلاقة، كيفية دراسة الحالة محل التقرير. - مراجعة الرأي ١٨ لإصدار أي تحديث عليه. - الحاجة الى ورشة عمل. - إصدار معيار محاسبة قضائية، وتحديد نطاق عمل المحاسب القانوني. - اقتراح إعداد نماذج متعددة بين الخبير والعميل تعد بمثابة عقد الاتفاق لتشمل كل مجالات الاستشارات وفيما يخص رأي الخبير في التقارير ينص على أنه غير ملزم. - تحديد واضح للنطاق وطبيعة الخدمة المقدمة وحدود مسؤولية المراجع وأطراف النزاع.

نتائج وإحصاءات وصفية للدراسة المسحية لأصحاب الفضيلة:

م	البيـــان	الإحصاءات		ملاحظـات وآراء الدوائر القضائية
		موافق	غيرموافق	
١.	هل تواجه الدوائر القضائية إشكال في مدى فهم الخبير لطبيعة المهمة ونطاقها المكلف بها؟	١٠٠%	-	-
٢.	هل تواجه الدوائر القضـائية تفاوت في أتعاب الخبرة؟	١٠٠%	-	-
٣.	هل تواجه الدوائر القضـائية اختلافات في شـكل تقارير الخبرة المحاسـبية المقدمة للقضاء؟	١٠٠%	-	-
٤.	هل تواجه الدوائر القضائية إشكال في عدم ذكر الخبير المنتدب لرأيه بشـكل واضـح وصريح في التقارير المُعدة من قبله؟	١٠٠%	-	-
٥.	هل ترى أن بعض تقارير الخبرة المحاسـبية تُصـدر أراء في مواضـيع خارج نطاق الخبرة المحاسبية؟	١٠٠%	-	-
٦.	هل تواجه الدوائر القضائية صعوبة في فهم تقارير الخبرة المقدمة من المحاسـبين من حيث المصطلحات والصياغة؟	-	١٠٠%	-
٧.	هل تواجه الدوائر القضـائية تأخير من قبل الخبير في إيداع تقريره؟	١٠٠%	-	-
٨.	هل ترون أن هناك حاجة لإصـدار الخبير لتقرير مبدئي وأخر نهائي؟	١٠٠%	-	-

٩.	مقترحات أو إضافات أخرى:	-	-	- وضع معايير وضوابط يمكن من خلالها توقع قدر الأتعاب. - إعداد ملخص متضمن نطاق العمل وربطه بعقد محدد مثلا، مع عرض الأتعاب.

بيان ملائمة تطوير معيار للخدمات الاستشارية

تتلخص أسباب اختيار تطوير معيار للخدمات الاستشارية كمعيار لتقديم خدمات المحاسبة القضائية، دون المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، في الآتي:

١. يتناول معيار الخدمات الاستشارية المسؤوليات المهنية للمحاسب القانوني عند ارتباطه لتقديم تقرير إلى جهة تقاضي باعتباره خبيراً في مجال تخصصه لتنفيذ مهام محددة لا تندرج وفقاً لحكمه المهني ضمن الارتباطات التي تنظمها المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

٢. يتناول معيار الخدمات الاستشارية المهام التي تتعلق عادةً بالنزاعات حول المسائل المالية أو المحاسبية ذات صلة بخبرات ومهارات المحاسب القانوني باعتباره خبيراً في الدعوى أو النزاع. حيث تتطلب هذه المهام إعداد تقرير سردي ومفصل يتضمن إجراءات تنفيذ المهمة ورأي الخبير والأوجه التي يستند إليها في تبرير هذا الرأي.

٣. لا يعد ارتباط الإجراءات المتفق عليها، الذي ينظمه المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المحدث) "ارتباطات الإجراءات المتفق عليها"، ارتباط مراجعة أو فحص ولا أي ارتباط آخر من ارتباطات التأكيد، ولا ينطوي الغرض من حصول المحاسب القانوني على أدلة في ارتباطات الإجراءات المتفق عليها على إبداء رأي أو استنتاج تأكيد بأي شكل من الأشكال.

٤. لا يغطي المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) "ارتباط التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية" ارتباطات تقديم خدمات المحاسبة القضائية، رغم أن هذا المعيار يسمح للمحاسب القانوني من إبداء رأي أو استنتاج بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، لكنه يرتبط بتقديم الاستنتاجات فقط دون الحقائق التي تقدّم للقضاء ونحوها. وأية خدمة تستوفي تعريف ارتباط التأكيد لا تكون ارتباط استشارات وإنما ارتباط تأكيد. (الفقرة أ١ من المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)).

٥. المعايير الدولية المعتمدة لارتباطات المراجعة تتناول مسؤوليات المراجع عند الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، ويشمل ذلك:

- التأكد من تحقق شروط مسبقة معينة للمراجعة، تقع المسؤولية عنها على عاتق الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال.
- هدف المراجع هو عدم قبول ارتباط المراجعة أو الاستمرار فيه إلا عندما يتم الاتفاق على الافتراض الأساس الذي سينفذ الارتباط بناءً عليه، من خلال التأكد من تحقق الشروط المسبقة للمراجعة، والتأكد من وجود تفاهم مشترك بين المراجع، من جانب، والإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، من جانب آخر، بخصوص شروط ارتباط المراجعة.

٦. يجري النظر مهنيا للارتباطات الأخرى التي لا يندرج فيها ارتباط المحاسب القانوني وفقاً لحكمه المهني تحت أي من الخدمات التي تنظمها معايير المراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة، على أنها ارتباطات استشارية.

ورش العمل ولقاءات المائدة المستديرة

تم عقد عدد من ورش العمل ولقاءات المائدة المستديرة مع الجهات المستفيدة والأطراف ذات الاهتمام بتقارير الخبرة المحاسبية المرتبطة بالنزاعات القضائية لمناقشة ما تم التوصل إليه خلال مشروع دراسة تطوير معيار الخدمات الاستشارية.

أولاً: ورشة عمل الخدمات المحاسبية المقدمة للقضاء:

تم عقد ورشة عمل (عن بُعد)، بتاريخ ٢٧ صفر ١٤٤٢هـ، الموافق ٤ أكتوبر ٢٠٢١م، بشأن مناقشة تطوير الخدمات المحاسبية المقدمة للقضاء وفق المعايير الحالية والمستقبلية، وقد تجاوز عدد المشاركين فيها ستون مشاركاً، ومن خلال المناقشات التي دارت تم رصد أهم الاقتراحات والفجوات والتوصيات التي قدمت خلال الورشة ويمكن تلخيصها في الآتي:

١. **تحديد الو اقع الحالي للخدمات ومناقشة الحلول المقترحة:**

خلال الورشة تحدث عدد من المشاركين عن طبيعة الأعمال والخدمات المحاسبية المقدمة للقضاء، ودار النقاش على عدة أمور، أهمها:

الخدمات وفقاً للوضع الحالي	اقتراحات حول إعداد معيار محلي أو إرشادات غير إلزامية	اقتراحات أخرى
- الخدمات المصنفة تحت النزاعات المالية. - خدمات حول نظام الإفلاس ومنها خدمات التصفية، التسوية الوقائية، وإعادة التنظيم المالي. - خدمات مراجعة القوائم المالية أو إعداد الميزانيات، سواء كانت بطابع عام أو خاص. - خدمة إدارة الأموال والخدمات الإدارية. - خدمات التحقيق أو التتبع أو استخراج النتائج. - الخدمات عن تفسير التحفظات الواردة عن القوائم المالية. - خدمة تقديم التقارير حول مخالفات المدير أو محاسبته في حالة التقصير والإهمال أو الغش. - الخدمات التي تطلبها محاكم الأحوال الشخصية وهي التقرير عن المصلحة من دخول أو خروج قاصر.	- يجب أن تكون التقارير استرشادية وليست إلزامية. - وضع معايير للمستندات التي تقدم من الخصوم في الدائرة القضائية. - إعداد التقارير المحاسبية بناءً على استخدامات المعايير الدولية أو المعايير المعتمدة من قبل الهيئة. - إعداد معيار مخصص للمحاسبة القضائية، وهذا المعيار يعالج إشكالات كثيرة منها آلية التعامل مع التقرير وطريقة خروج النتائج، والوقائع التي تحتاج الى إثبات وكيفية التعامل معها. - تحديد نطاق العمل والتواصل مع الدائرة لتحديد النطاق. - أن يتم إعداد معيار مخصص للمحاسبة القضائية.	- إرسال الرابط المتضمن جميع المعايير التي صدرت من الهيئة. - إعداد ورش عمل أخرى تخص المحاسبة القضائية والخدمات المقدمة للقضاء - تقديم اجتماع آخر خاص بتحديد ونمذجة النطاقات التي يمكن للقاضي استخدامها في طلب الخبرة - إضافة متخصص في المحاسبة لدى أقسام الخبراء في المحاكم والجهات الأخرى مثل وزارة الداخلية، الى هذا النوع من الدراسة والمقترحات، إذ أن تقارير المحاسب تخدم الشق القضائي والتنفيذي.

- الخدمات غير التأكيدية قد تكون خدمات قابلة للتفاوت وقد تكون مشروطة. - الخدمات التي تطلبها الجهات الأخرى منها، اللجان القضائية، اللجان الضريبية، واللجان التأمينية والنيابة العامة.	- وضع نموذج معتمد من الهيئة يضع آليات لتحديد النطاق، بحيث يكون نموذج يعبأ ويوضح فيه المهام بالتحديد.	

٢. معوقات نتج عنها قصور في أداء الخدمات الاستشارية:

- المدد الزمنية والإنجاز من الناحية الفعلية.
- أنواع الخدمات التي تسند إلى المحاسب القانوني بالرغم من أنها ليست من أعماله.
- تفاوت أتعاب الخبراء وانعكاس ذلك على مخرجات التقرير.
- عدم وجود اتساق تام بين التكليف وبين العرض وبين خطاب الارتباط.
- عدم وجود تصنيفات دقيقة في التخصصات المحاسبية.
- عدم وجود مرونة تراعي طبيعة العملية ومدى توفر المعلومات في المستقبل.
- في بعض المهام يحدد القاضي النتيجة ولا يحدد الخطوات، بينما المحاسب القانوني يرغب في تحديد نطاق العمل وتحديد الخطوات.
- صعوبة الاطلاع على مستندات القضية لفهم طبيعة المهمة وتحديد الوقت والجهد.
- عدم صدور قرار أو خطاب ندب للخبير يُحدد من خلاله نطاق العمل وطبيعة المهمة.
- صعوبة فهم المصطلحات المحاسبية الواردة في التقارير المحاسبية.

٣. التوصيات المقترحة:

- إجراء دراسة تحليلية للفجوات.
- حصر الخدمات المحاسبية التي يتطلبها القضاء.
- إعداد مسودة معيار محلي، تحدد النطاق والأهداف والتعريفات ونماذج خطاب الارتباط والتقارير.
- إقامة ورش عمل إضافية للمناقشة.
- طرح مسودة المعيار للعموم.
- الاعتماد.

ثانياً: الملاحظات الواردة من مكاتب المحاسبة على المسودة الأولية لمعيار الخدمات الاستشارية:

عرضت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المسودة الأولية لمعيار الخدمات الاستشارية على المحاسبين الممارسين في مكاتب المحاسبة في ورشة عمل (عن بُعد) عُقدت بتاريخ ٢٧ صفر ١٤٤٢هـ، الموافق ٤ أكتوبر ٢٠٢١م، ومن خلال الورشة أبدى المحاسبين الممارسين المشاركين ملاحظاتهم على النحو الاتي:

١. لم يتعرض المعيار لشكل ومحتوى تقرير الخبرة في عمليات الغش والاحتيال الناتجة عن إساءة استخدام الأصول وتلك التي تنطوي على غش واحتيال في عمليات التقرير المالي.

٢. لم يتعرض المعيار لضوابط تقديم رأي الخبير شفهيا، والشروط والمؤهلات الواجب توفرها في الخبير.

٣. وكذلك تم ذكر بعض الملاحظات الإضافية بشأن مسودة المعيار على النحو الآتي:

البند	الملاحظة
مقدمة المشروع صفحة رقم (٢) الفقرة الأخيرة: ..."مناسبة إصدار معيار محلي ينظم تقديم المحاسبين لمثل هذه الخدمات بهدف زيادة اتساقها وجودتها".	..."ضرورة إصدار معيار محلي ينظم تقديم المحاسبين لمثل هذه الخدمات بهدف زيادة اتساقها وجودتها".
	تم الإشارة إلى أن العمل المنفذ يكون لصالح العميل ولم يحدد أن العميل الجهة القضائية أو خلافه
نطاق المعيار صفحة رقم (٧) البند رقم (٨) .... لا يغطي هذا المعيار الرأي الفني أو المعلومات التي يبديها المحاسب القانوني شفاهية أمام الجهات القضائية بناء على تكليفه منها بذلك، وهو ما يصطلح على تسميته "الخبرة بدون تقرير".	"لماذا لا يغطي المعيار الخبرة الشفوية؟".
فقرة مباشرة المهمة، بند (ح): ...التحقق من أن من يحضر عن أحد أطراف الدعوى أمام المحاسب القانوني المنتدب أثناء مباشرة المهمة ممثلا عن أحد أطراف الدعوى هو من له حق في الحضور، ويتم إثبات المستند الذي يخول له الحضور (توكيل/تفويض) وإرفاق صورة منه بمحاضر الأعمال، مع مراعاة أنه بالنسبة للفنيين يكتفى بحضورهم مع أصحاب الشأن أو وكلائهم.	... (ح) التحقق من أن من يحضر عن أحد أطراف الدعوى أمام المحاسب القانوني المنتدب أثناء مباشرة المهمة ممثلا عن أحد أطراف الدعوى هو من له حق في الحضور وحق الإقرار والإنكار، ويتم إثبات المستند الذي يخول له الحضور (توكيل/تفويض) وإرفاق صورة منه بمحاضر الأعمال، مع مراعاة أنه بالنسبة للفنيين يكتفى بحضورهم مع أصحاب الشأن أو وكلائهم.
التعريفات بالمسودة.	لم يتم الإشارة إلى تعريف العميل وتعريف الجهة التي سيتم تنفيذ الأعمال المناطقة وفقاً لقرار الندب
	لم تتضمن مسودة المعيار تعريف الجهة شبة القضائية.
	وردت عبارة رأي الخبير، وأرى تعديلها حيث أن الخبير لا يبدي رأياً ولا توصيات وإنما يقدم مكتشفات.
	في الوضع الفعلي في القضايا؛ خطاب التكليف من الجهة القضائية محدد الهدف والنطاق ولا يمكن تحديد الهدف والنطاق من قبل المحاسب القانوني ثم يتم إعداد عرض تفصيلي للأتعاب في إطار التكليف يتم الموافقة عليه من قبل الطرفين. يجب أن ينعكس الوضع الفعلي للممارسة على المعيار.
(ص) رأي الخبير (أو رأي الخبرة): توصية مهنية يعبر من خلالها الخبير عما توصل إليه من استنتاجات مستندة إلى نتائج أعماله المنفذة على موضوع الارتباط.	هل هو إبداء رأى ويدخل تحت معايير التأكيد أم هو عرض النتائج والملاحظات والتوصيات؟
فقرة المتطلبات – متطلبات نظامية عامة بند رقم (١٧): يجب على المحاسب القانوني أن يراعي متطلبات الأنظمة واللوائح ذات الصلة وأي تعديلات قد تطرأ عليها، ومن ذلك على سبيل المثال وليس الحصر.	هناك قواعد اختيار الخبراء في الإفلاس.
المتطلبات المسلكية - ٢١	لم يتم الإشارة إلى الأثر على رأي الخبير في حالة عدم الخروج عن متطلبات المعيار.
	لم يتم الإشارة إلى الفقرة ١٩
فهم المحاسب القانوني – ٢٢	عبارة عامة لم تشير بشكل واضح لأساس المهارات الفنية مثل الخبرة السابقة أو خبرة الصناعة وكذلك كيفية تأكيد الفهم في أوراق العمل.

البند	الملاحظة
تقديم عرض الارتباط – فقرة رقم (٢٤): يجب على المحاسب القانوني – متى طلب منه وكان مستعداً لأداء مهمة – أن يقدم عرض ارتباط مكتوب وموقعاً منه: يتضمن...	يقدم عرض الارتباط لمن؟ هل لأطراف النزاع أم للجهة القضائية صاحبة التكليف يجب التحديد، أرى تعديل السياق، عندما يتلقى المحاسب القانوني خطاب دعوة أو تكليف من الجهة القضائية لتقديم عرض أتعاب مكتوب يقوم المحاسب القانوني بدراسة مدى توفر الكفاءة والمهنية لديه لتقديم العرض وتنفيذ المهمة في حال توفرها يقوم بدراسة جوانب التكليف والتواصل مع الأطراف ذوى العلاقة بالتكليف وتحديد حجم العمل وإجراءات تنفيذ المهمة وتقدير الأتعاب.
	لم يت الإشارة لمنهجية وأسلوب العمل – المخرجات – شروط التعاقد – سرية المعلومات – المسؤولية عن الأحداث اللاحقة لتاريخ التقرير – الأدوار والمسئوليات (بما يشمل حالة العروض المشتركة بين أكثر من محاسب قانوني)
التوثيق – فقرة رقم (٢٥): يجب على المحاسب القانوني أن يعد محاضر أعمال مكتوبة وموقعة منه يوثق فيها الإجراءات التي قام بها لتنفيذ المهمة، ويجب أن تشمل ما يلي:	ليس كل ما يقوم به المحاسب القانوني محاضر أعمال مكتوبة بل تكون أوراق عمل وبيانات ونتائج فحص ومرفقات إذ أن محاضر العمل لا تتعدى محضر او محضرين لاستلام ومناقشة المستندات مع الأطراف والباقي ورق عمل فحص مثل أي مهمة.
	أقتصر التوثيق على محاضر الاجتماعات فقط دون الإشارة إلى بيان حالة استلام المستندات المطلوبة وأوراق العمل الأخرى؟
ث- الأعمال التي قام بها وأقوال الأشخاص الذين سمعهم من غير أطراف الدعوى وممثليهم والذين اقتضت الحاجة سماع أقوالهم – إن كان – وتوقيعاتهم. ...	لا يعتمد المحاسب القانوني كدليل على أقوال الطرفين فلا يوجد طريقة لتوثيقها لكن يعتمد على المستندات والتواصل المكتوب.
مباشرة المهمة – البند (٢٦): يجب على المحاسب القانوني المنتدب أن يحدد لبدء مباشرة مهمته تاريخاً لا يتجاوز خمسة عشر يوماً من تاريخ استلامه صورة قرار الندب ما لم ينص على تحديد موعد آخر...	غير مناسبة للوضع الفعلي الذي يجب فيه على المحاسب القانوني ان يحدد لبدء مباشرة مهمته تاريخا لا يتجاوز خمسة عشرة يوما من تاريخ موافقة الطرفين أو الجهة القضائية على عرض الارتباط المقدم منه بناء على التكليف المبدئي وليس من تاريخ استلام صورة قرار الندب، ثم أن المحاسب القانوني لا يستلم صورة قرار الندب بل يستلم اصل قرار الندب بأي وسيلة كانت عن طريق البريد الإلكتروني أو البريد أو الاستلام اليدوي في الجهة القضائية.
مباشرة المهمة – البند (٢٧): إذا اشتمل نطاق المهمة على التواصل مع أطراف الدعوى فيجب على المحاسب القانوني ما يلي:...	ليست مناسبة اذا اشتمل بل هي ضرورية في أي تكليف قضائي تعدل الى حيث أن التكاليف القضائية تتطلب التواصل مع أطراف الدعوى أو النزاع فيجب على المحاسب القانوني ...
أ- إبلاغ أطراف الدعوى قبل بدء عمله بسبعة أيام على الأقل – للحضور في التاريخ المحدد.	أرى أن الفقرة تحتاج إعادة نظر- كيف يتم التبليغ قبل بدء العمل؟ وهل هناك ضرورة لهذا التحديد؟
خ- اطلاع كل طرف على ما قدمه الطرف الآخر من مستندات ومذكرات - في حالة الحضور – وأن يمكنه من إبداء تعقيبه ودفاعه بشأنها – إن وجد.	هذه لا تطابق الوضع الفعلي الصحيح إذ لا يجب أن يكون المحاسب القانوني محققا ومبلغا للطرفين عن مستندات الآخر لكن الوضع الفعلي يكون بأن المحاسب القانوني يقوم بإعداد خطاب متطلبات مستندات لازمة للتقرير ثم يرسل للأطراف ثم يقوم باستلام المستندات من كلا الطرفين وفحصها ثم يقوم بإعداد مسودة التقرير وإرفاق مستندات الطرفين به. أما اذا عرض كل مستند يستلمه من طرف على الطرف الآخر فسوف يؤثر على تقديم الطرف المطلع على المستندات

البند	الملاحظة
	لديه خاصة اذا كانت مخالفة لمستندات الطرف الأول، فأرى أنها غير مناسبة.
	هذا الأمر لا بد أن يكون بموجب قرار من الدائرة.
تنفيذ المهمة – البند (٢٨): يجب على المحاسب القانوني المنتدب أن يطلب من أطراف الدعوى أو غيرهم ـــ إذا تضمن قرار الندب الإذن له بذلك – تقديم المستندات التي يراها لازمة لتنفيذ مهمته دون الاكتفاء بما يقدمه أطراف الدعوى من مستندات لا تكون كافية لتنفيذ المهمة، وعليه أن يتحرى الحقائق في سبيل الوصول إلى استنتاجاته..	هذه مهمة من صميم عمله وسواء تم الإذن له أو فات على القاضي الإذن له فهي مفترضة ولا تتطلب إذن.
	لا يستدعي الأمر الحصول على إذن لطلب المستندات من طرفي الدعوى أما غيرهم فنعم.
٢٩- يجبب على المحاسب القانوني المنتدب إذا أعلم بطلب رده أن يتوقف عن مباشرة المهمة لحين الفصل في طلب الرد، فإذا قضي برفض الطلب استأنف مباشرة المهمة، وإذا قضي برده فعليه إعادة جميع ما تسلمه من مستندات في سبيل أداء مهمته لجهة ندبه.	هذه النقطة جيدة وتحمي الخبير من مسؤولية إضافية، وهو امر يختلف عن بعض الأنظمة الأخرى -كنظام الإفلاس مثلا – التي تلزم الخبير بمواصلة مهامه الى أن يصدر حكم نهائي من الاستئناف.
	عدم وضوح إجراءات وصاحب الصلاحية في طلب رد المحاسب.
التقرير – البند (٣٢) والنقطة الأخيرة في البند (ح) صفحة رقم (١٤) والبند(د) في الصفحة رقم (١٥): ٣٢- يجب أن يتضمن التقرير المقدم من المحاسب القانوني بحد أدنى ما يلي:...	يقترح إضافة فقرة خاصة بملخص نتيجة التقرير لاحتياج بعض القضاة لتلك الفقرة.
	فقرة التقرير تحتاج الى إعادة نظر حيث أن تنظيم التقرير غير واضح وكثرة النقاط بدون تنظيم، المقترح يتضمن التقرير بحد أدني ما يلي: عنوان التقرير، فهرس محتويات التقرير، مقدمة التقرير، ملخص التنفيذي للتقرير يشمل موضوع التكليف والهدف من المهمة ونطاق العمل والإجراءات التي قام بها المحاسب القانوني وبيان المستندات المقدمة من الطرفين وخلاصة النتائج التي توصل اليها ومحددات التقرير وتوقيع المحاسب القانوني. ثم تخصيص جزء للإيضاحات التفصيلية للتقرير. ثم تحديد جزء للمرفقات مفهرسة ومربوطة بأجزاء التقرير.
	عنوان فقرة الاستنتاج المحاسبي لا يتوافق مع معيار المراجعة الدولي رقم ٤٤٠٠.
ح- جميع ما قام المحاسب القانوني باتخاذه من إجراءات لتنفيذ المهمة وما أسفرت عنه هذه الإجراءات في بنود محددة تتضمن بحد أدنى ما يلي: الاستعانة بخبير في أمر يخرج عن نطاق الخبرة المحاسبية، مع بيان تاريخ الإذن له بذلك ومنطوق الإذن، وفيما استعان به والرأي الذي انتهى إليه.	أن تكون اكثر تعميما لتشمل كل الأنشطة التي تخرج عن نطاق عمل الخبير سواء لاختلاف التخصص أو لعدم جواز قيامه بذلك، مثل أن يكون المصفي محاسبا ولكنه يلجأ في أي نزاعات مالية تخص التصفية لإحالة النزاع الى خبير محاسبي آخر مثلا.
د- فقرة مستقلة بعنوان "الاستنتاج الفني المحاسبي" تتضمن ما توصل إليه المحاسب القانوني من توصيات بشأن المهمة المكلف بها والأوجه التي يستند إليها في تبريره. ولا يجوز أن يتضمن رأي الخبرة أية جوانب لا يمكن دعمها بإفادات من أطراف الدعوى أو مستندات اطلع عليها المحاسب القانوني لغرض تنفيذ الارتباط ووثقها في ملف الارتباط...	الوضع الحالي أن المحاسب القانوني يقوم بذكر كل ما يقدمه الأطراف ولكن يذكر ما تمكن من التحقق منه ومالم يتحقق منه حتى لا تكون هناك أي فرصة لأي من الأطراف بالطعن في التقرير ومن ثم إعادة التقرير للخبير من المحكمة الابتدائية أو الاستئناف بحجة عدم تناول مستندات معينة قدمها احد الأطراف.
أمور أخرى – ٣٧	تم اقتصار طلب التوجيه على المحكمة وليس الجهة التي انتدبته (الجهة القضائية أو ذات الاختصاص القضائي...)
مسودة التقرير – أمور أخرى: بند رقم (٣٩): يجوز للمحاسب القانوني إذا طلبت جهة قضائية مختصة منه دراسة عن تقرير مقدم لها من	نقطة جيدة.. وهل يمكن إضافة فقرة تتعلق بطلب أي طرف سبق حصوله على تقرير من خبير أن يتقدم لدراسة تقرير الخبير الى خبير

البند	الملاحظة
خبير آخر في نفس مجال خبرته يتعلق بقضية منظورة أمام هذه الجهة القيام بهذه المهمة شريطة الالتزام بالإجراءات المشار إليها أعلاه، وله الاستعانة بأوراق عمل الخبير السابق بإذن الجهة القضائية.	آخر؟ سواء بجواز ذلك أو عدم جوازه حتى تكون الصورة واضحة للجميع.
مسودة التقرير – إيداع التقرير: بند رقم (٤١): ... يجب على المحاسب القانوني المنتدب في جميع الأحوال التي تنتهي مهمته فيها إعادة جميع ما تسلمه من مستندات في سبيل أداء مهمته لجهة ندبه.	الأصل أن المحاسب القانوني لا يحتفظ بأصول المستندات طيلة سريان الإجراء لما يترتب على ذلك من مسؤولية، ولكن يقوم في البداية بمطابقة الأصول بالصور ويتحقق منها وبعد ذلك يكمل الدراسة على تلك الصور.
	ماذا عن المستندات الإلكترونية – كذلك الحاجة لحفظ نسخة من المستندات للفحص من الجهات الأخرى ذات العلاقة إذا دعت الحاجة مثل الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.
فقرة لفت الانتباه: تم إعداد التقرير في حدود الصلاحيات والتدابير التي أذن لنا قرار الندب باتخاذها، وما قدمه الأطراف من مستندات وأدلة ودفوع، وفي حالة ظهور أية مستندات أخرى تخص النزاع بخلاف ما تم تقديمه أو الاطلاع عليه قد تؤدي إلى تغيير أو تعديل الرأي السابق.	المرفقات جزء لا يتجزأ من التقرير.

ثالثاً: ملاحظات إضافية اقترح المحاسبون القانونيون أخذها في الاعتبار في مشروع تطوير المعيار:

١- قبول المهمة (معايير اختيار مقدم الخدمة من قبل الجهة القضائية – معايير قبول العملية من المحاسب القانوني).

٢- خصائص وسمات مقدمي الخدمة.

٣- التخطيط.

٤- كيفية التواصل مع أطراف الدعوى.

٥- أعمال الاستشارات المشتركة بين أكثر من محاسب قانوني.

٦- كيفية التواصل مع غير أطراف الدعوى.

٧- كيفية التعاقد أو الارتباط.

٨- مسؤولية مشاركة المعلومات.

٩- مسؤولية الأحداث بعد التقرير.

١٠- الإشراف على العملية.

١١- المسؤولية عن التقرير والفرضيات.

١٢- الاستفادة من الرأي ١٨ بشكل أكبر، واستخدام ألفاظه.

١٣- المعيار انتقل من كونه معيار، إلى كونه إجراءات عمل للخبير ولوائح عمله. والمعتاد في المعايير أنها تترك للمحاسب القانوني حرية استخدام الآليات والوسائل المناسبة وأنها تضع له أهداف ونقاط هامة للوصول لها. فلا نجد حتى في معايير المراجعة أي معيار ينص على أمور إجرائية. ودائماً تقوم المكاتب بإعدادِ Approach وهي طريقتها في تطبيق المعيار. أما المستند الذي بين يدينا فقد بذلت فيه جهود مضاعفة جعلته آلية تنفيذ Approach ولائحة تنفيذية، وهذا بالرغم من الجهد الكبير الذي فيه، إلا أنه يضيق على الخبراء ويحد من اجتهادهم وعملهم. فقد الزم المعيار المحاسب القانوني بالعديد من الالتزامات الإجرائية والتي يمكن استبدالها بإجراءات أخرى، وهي أحد طرق الوصول

إلى تقرير ملائم. إلا أن المعيار يفترض أن يكون أكثر مرونة ليمكن للخبير تطبيقه على جميع الأحوال المتعلقة بأعمال الخبرة ويكون لكل تقرير بصمة خبيرة.

١٤- أن يكون المعيار مختصراً أكثر من ذلك.

بيان أساس الاستنتاجات:

وفقا للمناقشات التي دارت ضمن لقاءات المائدة المستديرة وورش العمل المشار إليها أعلاه، نوضح فيما يلي أهم الفقرات التي وردت في المعيار وسبب استنتاجها وفقا للحاجة لها والممارسات العملية والممارسات العالمية المرتبطة بها وما دار حولها من مناقشات وآراء وما يتعلق بشأنها من متطلبات النظامية، إن لزم الأمر، مثل نظام الإثبات ونظام المرافعات أو أي أنظمة أخرى.

نطاق المعيار:

الفقرة	سبب الاستنتاج	ممارسات عملية	متطلبات نظامية
فقرة - ٥	الحاجة لوجود ضوابط تنظم أعمال الخبرة في التكليفات القضائية المتعلقة بالنزاعات المالية والمدنية والتجارية والإدارية ذات الأثر المالي لتتناسب مع الأنظمة والتشريعات والقواعد ذات العلاقة المتبعة في المملكة.	-	أحكام الاستعانة بالخبراء في نظام المرافعات أمام ديوان المظالم
المناقشات			
● لم يتم إضافة متطلبات المعيار المنظمة للنزاعات الإدارية؛ مع العلم بأنه ورد في الفقرة (١٧/ث) من المعيار: "قواعد الاستعانة بالخبراء وتحديد أتعابهم أمام محاكم ديوان المظالم". ● ورد في الفقرة: "... وجوب توخي الحذر من الوقوع في افتراض دور القاضي أو النائب في توجيه الاتهام ..."، غير أنه لا يصح أن يمنع الخبير من توجيه الاتهام إذا كان التكليف القضائي يطلب منه ذلك باعتبار أن الخبير من أعوانه ويسعى لتحقيق العدالة بين طرفي القضية ويستمد صلاحياته من القاضي وفقاً للتكليف والأنظمة ذات العلاقة؛ لا سيما أن هذه الاتهامات يتعذر أن تظهر للقضاء بشكل مباشر، وإنما تظهر بعد مباشرة الخبير لعمله، وعندما تقدم تكون معروضة في التقرير لغرض بيان نتيجتها من الناحية المحاسبية كرأي استرشادي ووفقاً للأدلة المادية. ● اتفق مع وجوب منع افتراض قيام الخبير المحاسبي المعين من القضاء في افتراض دور النائب، لأن ذلك يخرجه عن كونه من أعوان القضاء إلى كونه من أعوان النيابة العامة التي لا تندرج خدمتها ضمن هذا المعيار.		
الفقرة	سبب الاستنتاج	ممارسات عملية	متطلبات نظامية
فقرة – ٨	الخبرة بدون تقرير تخضع لمتطلبات ذات الصلة بالشهادة أمام جهات التقاضي، وفقاً لمبادئ الشريعة، والتنظيمات الإدارية الأخرى ذات الصلة، مع التزام المحاسب القانوني بمتطلبات الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المعتمد في المملكة العربية السعودية	-	المادة (١٢٣) - نظام الإثبات. والمادة (٢٥) - قواعد الاستعانة بالخبراء.
المناقشات			
● لا يغطي المعيار الخبرة الشفوية			

التعريفات:

الفقرة	سبب الاستنتاج	ممارسات عملية	متطلبات نظامية
فقرة – ١٢	تعريف كل من يستخدم هذا المعيار سواء مهنيين أو غيرهم بالمصطلحات المستخدمة فيه، ومعانيها والغاية منها.	المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة	-

المناقشات
• قرار التكليف هو قرار قضائي يصدر عن المحكمة، وقد بينت المادتان (١١١) من نظام الإثبات و (١٠٨) من الأدلة الإجرائية لنظام الإثبات ما يجب أن يتضمنه قرار التكليف، ومن ثم فإن الأنسب أن يُكتفى في تعريف " قرار التكليف " بأنه: القرار الذي يصدر بتكليف المحاسب القانوني، دون باقي ما ورد في التعريف، باعتبار أن تحديد ما يتضمنه القرار يُرجع فيه إلى الأنظمة ذات العلاقة. • لم يتضمن الإشارة إلى تعريف العميل وتعريف الجهة التي سيتم تنفيذ الأعمال المناطقة وفقاً لقرار الندب • لم تتضمن مسودة المعيار تعريف الجهة شبة القضائية. • وردت عبارة رأي الخبير، وأرى تعديلها حيث أن الخبير لا يبدي رأياً ولا توصيات وإنما يقدم مكتشفات.

متطلبات الالتزام بالمعيار:

الفقرة	سبب الاستنتاج	ممارسات عملية	متطلبات نظامية
فقرة – ١٣ وفقرة - ١٦	حاجة المحاسب القانوني لفهم نص المعيار بما فيه من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى، من أجل فهم أهداف المعيار وتطبيقه بالشكل الصحيح.	المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة	-
المناقشات			
• لم يتم الإشارة إلى الأثر على رأي الخبير في حالة عدم الخروج عن متطلبات المعيار.			

متطلبات نظامية عامة:

الفقرة	سبب الاستنتاج	ممارسات عملية	متطلبات نظامية
فقرة – ١٧	نظراً لوجوب تقيد المحاسب القانوني بالميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المعتمد، وكذلك بمعايير التقرير المالي والمراجعة والمعايير الفنية التي تصدرها الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، والتقيد بالواجبات المحددة بموجب الأنظمة واللوائح	المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة	مادة (١٠) - نظام المحاسبين القانونيين. ومادة (١٩) - القواعد الخاصة بتنظيم شؤون الخبرة أمام القضاء.
المناقشات			
• لوحظ إيراد أبواب من بعض الأنظمة بالرغم من كونها ملغية بعد صدور نظام الإثبات كما في المادة (١٢٨): "يلغي هذا النظام الباب (التاسع) من نظام المرافعات الشرعية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١) وتاريخ ١٤٣٥/١/٢٢هـ، والباب (السابع) من نظام المحاكم التجارية الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٩٣) وتاريخ ١٤٤١/٨/١٥هـ، ويلغي كل ما يتعارض معه من أحكام". • الأبواب الملغاة: نظام المرافعات الشرعية (الباب السادس: الخبرة)، ونظام المحاكم التجارية (الفصل الثامن: الخبرة). • أن يتم إضافة: القواعد الخاصة بتنظيم شؤون الخبرة أمام المحاكم، والأدلة الإجرائية لنظام الإثبات، وهناك قواعد اختيار الخبراء في الإفلاس. • لم يتم الإشارة إلى الأثر على رأي الخبير في حالة عدم الخروج عن متطلبات المعيار.		

المتطلبات المسلكية وفهم المحاسب القانوني وقبول الارتباط:

الفقرة	سبب الاستنتاج	ممارسات عملية	متطلبات نظامية
فقرة – ١٨ وفقرة ٢٢	حاجة المحاسب القانوني قبل قبول الارتباط الى أن يتوصل إلى فهم الغرض من الارتباط حتى لا يقبل الارتباط، أو يستمر فيه، إذا كان يتضمن أية حقائق أو ظروف تشير إلى أن الإجراءات المطلوب منه تنفيذها تعد غير مناسبة للغرض من ارتباط نظرا لضرورة التزام المحاسب القانوني بالتقيد بالميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المعتمد	المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المحدث). والمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة	مادة (١٩) القواعد الخاصة بتنظيم شؤون الخبرة أمام القضاء.
المناقشات			
• العبارة عامة لم تشير بشكل واضح لأساس المهارات الفنية مثل الخبرة السابقة أو خبرة الصناعة وكذلك كيفية تأكيد الفهم في أوراق العمل.			

الفقرة	سبب الاستنتاج	ممارسات عملية	متطلبات نظامية
فقرة ٢٣	حاجة المحاسب القانوني قبل قبول الارتباط الى أن يتوصل إلى فهم الغرض من الارتباط حتى لا يقبل الارتباط، أو يستمر فيه، إذا كان يتضمن أية حقائق أو ظروف تشير إلى أن الإجراءات المطلوب منه تنفيذها تعد غير مناسبة للغرض من ارتباط.	المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المحدث)، والمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤٠٠) الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية، والمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) فحص المعلومات المالية الأولية المنفذ بمعرفة المراجع المستقل للمنشأة، المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية.	-
المناقشات			
• لم يتم الإشارة لمنهجية وأسلوب العمل – المخرجات – شروط التعاقد – سرية المعلومات – المسؤولية عن الأحداث اللاحقة لتاريخ التقرير – الأدوار والمسئوليات (بما يشمل حالة العروض المشتركة بين أكثر من محاسب قانوني) • يجب تحديد الجهة التي يقدم لها عرض الارتباط، إن كان يقدم لأطراف النزاع أم للجهة القضائية صاحبة التكليف، لذا أرى تعديل السياق، عندما يتلقى المحاسب القانوني خطاب دعوة أو تكليف من الجهة القضائية لتقديم عرض أتعاب مكتوب يقوم المحاسب القانوني بدراسة مدى توفر الكفاءة والمهنية لديه لتقديم العرض وتنفيذ المهمة في حال توفرها يقوم بدراسة جوانب التكليف والتواصل مع الأطراف ذوي العلاقة بالتكليف وتحديد حجم العمل وإجراءات تنفيذ المهمة وتقدير الأتعاب.		

فهم المحاسب القانوني وقبول الارتباط وتقديم عرض ارتباط وتنفيذ المهمة:

الفقرة	سبب الاستنتاج	ممارسات عملية	متطلبات نظامية
فقرة – ٢٣ وفقرة – ٢٤ وفقرة – ٢٦	حاجة المحاسب القانوني قبل قبول ارتباط الى أن يتوصل إلى فهم الغرض من الارتباط حتى لا يقبل الارتباط، أو يستمر فيه، إذا كان يتضمن أية حقائق أو ظروف تشير إلى أن الإجراءات المطلوب منه تنفيذها تعد غير مناسبة للغرض من ارتباط.	المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المحدث)، والمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤٠٠) الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية، والمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) فحص المعلومات المالية الأولية المنفذ بمعرفة المراجع المستقل للمنشأة، المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية.	مادة (١١٩) فقرة (٢و٣و٤) - الأدلة الإجرائية لنظام الإثبات
المناقشات			
• لوحظ إضافة حقه في مقابلة الأطراف والأنسب تعديلها بالتواصل معهم خصوصاً مع منصة خبرة الإلكترونية. • العبارة لم تعكس الوضع الفعلي إذ أنه يجب على المحاسب القانوني أن يحدد لبدء مباشرة مهمته تاريخًا لا يتجاوز خمسة عشرة يوماً من تاريخ موافقة الطرفين أو الجهة القضائية على عرض الارتباط المقدم منه بناء على التكليف المبدئي وليس من تاريخ استلام صورة قرار الندب. • المحاسب القانوني لا يستلم صورة قرار الندب بل يستلم أصل قرار الندب بأي وسيلة كانت عن طريق البريد الإلكتروني أو البريد أو الاستلام اليدوي في الجهة القضائية.		

تنفيذ المهمة:

الفقرة	سبب الاستنتاج	ممارسات عملية	متطلبات نظامية
فقرة – ٢٦ وفقرة – ٢٨ وفقرة – ٢٩	-	-	المادة (١١٨) من القواعد الخاصة بتنظيم شؤون الخبرة أمام المحاكم. المادة (٢/١١٩و٣و٤) من الأدلة الإجرائية لنظام الإثبات. المادة (٢/١١٩و٣و٤) من الأدلة الإجرائية لنظام الإثبات. المادة (١/١١٢) من الأدلة الإجرائية لنظام الإثبات.

المناقشات
• توثيق متطلبات مقابلة الأطراف، مصطلح التواصل أنسب من المقابلة كما في الملاحظة السابقة. • الفقرة لا تتوافق مع المادة (١١٨) من القواعد الخاصة بتنظيم شؤون الخبرة أمام المحاكم حيث أن الأصل هو أن من صلاحيات الخبير سماع أقوال الخصوم، والاستثناء هو أن يصدر قرار الندب بخلاف ذلك. • تعديل الفقرة لتكون "ما لم يشتمل القرار الصادر من المحكمة بندب الخبرة على عدم السماح بمقابلة أطراف الدعوى، فيجب على المحاسب القانوني ..... الخ". • الخبير ملزم بالموضوعية والحياد، كما أن عليه أن يفصح عن تضارب المصالح مع أطراف النزاع إن وجد، ويجب عليه الإفصاح للدائرة عما يتعلق بعلاقته بأطراف النزاع. • جاء في الأدلة الإجرائية لنظام الإثبات معالجة لحالة "وجود قيود تمنع الخبير من الحصول على ما يكفي من الأدلة"، وذلك في المادة (١٢٢) و(١٢٣)، وبالتالي فأنه سيكون على الخبير أن يتبع الإجراءات المنصوص عليها في المواد المذكورة، وليس له أن يتنحى أو يطلب الموافقة على اعتزال المهمة قبل أن يتخذ الإجراء الواجب نظاماً. • الاستقلال في التعريف القضائي يختلف اختلافاً جوهرياً عن الاستقلال وفق المفهوم المهني لدى المحاسبين، وعدم الاستقلال لا يطعن في المحاسب ولا يلزمه الانسحاب، بل يفصح عن ذلك على الدائرة القضائية وفق متطلبات نظام الإثبات؛ مثلاً تعدليها وفق الأنظمة القضائية المتعددة. • عبارة ويجب على المحاسب القانوني إذا قدم طلب تنحي أن يتوقف: هذه العبارة قد تتسبب في أضرار وإفلاس للمحاسبين ومصائب. لو لم يقبل تنحيه لن يقبل تمديد الوقت له، وقد يطالب بالتعويض عن الأضرار ومصائب أخرى يتطلب أن يوجد أساس نظامي لهذه الفكرة، وبما يتناسب مع الواقع العملي، إذا رفضت الدائرة التنحي، فلماذا يتمسك الخبير بموقفه! • أرى أن الفقرة تحتاج إعادة نظر من حيث كيفية التبليغ قبل بدء العمل وهل هناك ضرورة لهذا التحديد. • العبارة لا تعكس الوضع الفعلي إذ لا يجب أن يكون المحاسب القانوني محققًا ومبلغًا للطرفين عن مستندات الآخر لكن الوضع الفعلي يكون بأن المحاسب القانوني يقوم بإعداد خطاب متطلبات مستندات لازمة للتقرير ثم يرسل للأطراف ثم يقوم باستلام المستندات من كلا الطرفين وفحصها ثم يقوم بإعداد مسودة التقرير وإرفاق مستندات الطرفين به، أما إذا عرض كل مستند يستلمه من طرف على الطرف الآخر فسوف يؤثر على تقديم الطرف المطلع على المستندات لديه خاصة اذا كانت مخالفة لمستندات الطرف الأول، فأرى أنها غير مناسبة.

التقرير:

الفقرة	سبب الاستنتاج	ممارسات عملية	متطلبات نظامية
الفقرات من (٣٣ : ٣٧)	-	-	المادة (١/١١٢) من الأدلة الإجرائية لنظام الإثبات.
المناقشات			
• أرى أن تكون الفقرة أكثر تعميمًا لتشمل كل الأنشطة التي تخرج عن نطاق عمل الخبير سواء لاختلاف التخصص أو لعدم جواز قيامه بذلك، مثل أن يكون المصفى محاسبًا ولكنه يلجأ في أي نزاعات مالية تخص التصفية لإحالة النزاع الى خبير محاسبي آخر.			

أمور أخرى:

الفقرة	سبب الاستنتاج	ممارسات عملية	متطلبات نظامية
الفقرات من (٣٨ : ٤١)	-	-	-
المناقشات			
• هل يمكن إضافة فقرة تتعلق بطلب أي طرف سبق حصوله على تقرير من خبير أن يتقدم لدراسة تقرير الخبير الى خبير آخر؟ سواء بجواز ذلك أو عدم جوازه حتى تكون الصورة واضحة للجميع.			

إيداع التقرير:

الفقرة	سبب الاستنتاج	ممارسات عملية	متطلبات نظامية
فقرة – ٤٢ وفقرة – ٤٣	-	-	المادة (٤/١٢٥) من القواعد الخاصة بتنظيم شؤون الخبرة أمام المحاكم. المادة (٤/١٢٥) من الأدلة الإجرائية لنظام الإثبات.
المناقشات			
• الأصل أننا لا نحتفظ بأصول المستندات طيلة سريان الإجراء لما يترتب على ذلك من مسؤولية، ولكن نقوم في البداية بمطابقة الأصول بالصور ونتحقق منها وبعد ذلك نكمل الدراسة على تلك الصور. • جاء في الأدلة الإجرائية لنظام الإثبات معالجة لحالة عدم تمكن الخبير من إيداع تقريره في الأجل المحدد، حيث بينت الفقرة (٤) من المادة (١٢٥) أن الخبير يقدم مذكرة إلى الإدارة المختصة، وبالتالي فإن الأنسب حذف الجملة الاعتراضية وهي (وقبل الجلسة المحددة بسبعة أيام على الأقل) من المعيار، لأن تقديم الخبير للمذكرة يكون للإدارة المختصة، ومن ثم لا علاقة له بالجلسات المحددة من قبل المحكمة، بينما الفقرة (٤) من المادة (١٢٥) من القواعد الخاصة بتنظيم شؤون الخبرة أمام المحاكم نصت على "إذا لم يتمكن الخبير من إيداع التقرير في الأجل المحدد، فعليه أن يقدم مذكرة متضمنة سبب ذلك ..." • الأصل أننا لا نحتفظ بأصول المستندات طيلة سريان الإجراء لما يترتب على ذلك من مسؤولية، ولكن نقوم في البداية بمطابقة الأصول بالصور ونتحقق منها وبعد ذلك نكمل الدراسة على تلك الصور.			

التوثيق:

الفقرة	سبب الاستنتاج	ممارسات عملية	متطلبات نظامية
فقرة – ٤٤	الحاجة الى ربط الاستنتاجات التي تم التوصل بها مع الأدلة التي تم الاستناد إليها	معيار المراجعة (٢٣٠) توثيق أعمال المراجعة.	المادة (٨/١٢٤) والمادة (٥/١٢٦) من الأدلة الإجرائية لنظام الإثبات. المادة (٤/١٢٥) من القواعد الخاصة بتنظيم شؤون الخبرة أمام المحاكم. المادة (٤/١٢٥) من الأدلة الإجرائية لنظام الإثبات. المادة (٥/١٢٦) من الأدلة الإجرائية لنظام الإثبات.
المناقشات			
• يجب على المحاسب القانوني توثيق الإجراءات التي تمت والنتائج التي توصل إليها من استعان به المحاسب القانوني، والأساس الذي دعا المحاسب القانوني للاستعانة بهم بما في ذلك بيان كيفية تكميل تلك الخبرات.			

التعريفات وأهميتها في معيار الخدمات الاستشارية

تلعب التعريفات دورًا حاسمًا في تطوير معيار الخدمات الاستشارية: ارتباطات لتقديم خدمات المحاسبة القضائية. ومن الأسباب التي تجعل هذه التعريفات مهمة في هذا السياق:

١. وضوح المفاهيم: تساعد التعريفات في تحديد المفاهيم المحاسبية بوضوح فيما يتعلق بالخدمات الاستشارية وخدمات المحاسبة القضائية، وهذا يساعد على توحيد الفهم بين المحاسبين والجهات الخارجية، مثل الجهات القضائية والجهات الرقابية.

٢. تجنب اللبس: تمنع التعريفات اللبس والتفسيرات المتنازع عليها حول مصطلحات المحاسبة القضائية، إذ يكون هنالك معنى واضح لكل مفهوم، مما يقلل من فرصة حدوث التفسيرات المختلفة والخلافات.

٣. الامتثال للمعايير: تحدد التعريفات معاني المفاهيم المستخدمة في المعيار. وبالتالي، تساعد في ضمان أن يلتزم المستخدمين بمتطلبات المعيار وتطبيقها بشكل صحيح.
٤. تقارير الخبرة: تساهم التعريفات في تحسين جودة تقارير الخبرة المقدمة من المحاسب القانوني. فعندما يكون هنالك تعاريف واضحة لمصطلحات المحاسبة القضائية، يمكن للمستخدمين فهم التقارير بشكل أفضل واتخاذ القرارات المستنيرة.
٥. الشفافية: تزيد التعريفات من شفافية خدمات المحاسبة القضائية، وتساعد في إزالة الغموض وتعزيز الثقة في المعلومات المقدمة.
٦. التدقيق: يساعد وجود تعاريف واضحة على تبسيط عمليات التدقيق وضمان أن تقارير الخبرة تتماشى مع المعايير.

وفي المجمل، يمكن القول إن التعريفات تلعب دورًا حيويًا في تحقيق الشفافية والامتثال في مجال الخدمات الاستشارية وخدمات المحاسبة القضائية، وتساهم في تحسين الجودة والموثوقية للمعلومات التي يقدمها المحاسب القانوني.

وبناء على ذلك، تم صياغة التعريفات بمنهجية هدفت إلى رفع مستوى الدقة والوضوح لضمان الفهم الصحيح والموحد للمفهوم المراد تعريفه، وذلك من خلال تحديد المفهوم بشكل واضح، واستخدام لغة بسيطة ومفهومة تستهدف المستخدمين والمستفيدين، وبيان العناصر الرئيسية المتعلقة بالمفهوم، والاستناد إلى المصادر المعنية بهذا المعيار أو القوانين والمراجع الرسمية، ومراجعة هذه التعريفات بعد صياغتها، واختبارها على أشخاص آخرين للتحقق من فهمهم الصحيح للمفهوم. وتم اتباع هذه المنهجية بهدف التحقق من وضوح التعريفات وتحديثها بمرور الوقت لتعكس التغيرات في القوانين والمعايير والمفاهيم المحاسبية. وانتهت الدراسة إلى استخدام التعريفات الواردة في المعيار كما يلي:

خدمات المحاسبة القضائية

وإذ أن خدمات المحاسبة القضائية تتمثل في مجموعة من الخدمات المحاسبية المقدمة لدعم الجهات القضائية ومعاونتها بهدف توفير تقييم مهني وموضوعي للمعلومات المالية والمحاسبية المتعلقة بالنزاعات المالية. فقد تطرقت دراسات عدة الى صياغة تعريفات مختلفة لخدمات المحاسبة القضائية، تمثلت في:
- مجموعة من الخدمات المحاسبية التي تُقدم من قبل محترفي المحاسبة والتدقيق لدعم الأطراف المعنية في قضايا قانونية وتحقيقات قضائية. تشمل هذه الخدمات تقييم السجلات المالية والمحاسبية، وتحليل الأدلة المالية، وتقديم الشهادات والتقارير الخبرية إلى المحكمة أو الأطراف المعنية. تهدف خدمات المحاسبة القضائية إلى توفير دعم مالي ومحاسبي موثوق به لاتخاذ القرارات القانونية والتأكد من توافق الأنشطة المالية مع القوانين واللوائح المعمول بها. - مهنة تتطلع إلى أبعد من الأرقام في التعامل مع الواقع وتستعين بالقانون ومهارات التحقيق لتكون حاضرة في المحاكم، فهي تستخدم علم ومهارات المحاسبة والمراجعة والتحقيق من أجل كشف الأضرار المالية والتقرير عنها للاستعانة بها في التحقيقات القانونية ومن هم في عمليات التقاضي لفض النزاعات بصورة عادلة.

- مجال من مجالات المحاسبة تستخدم علم المحاسبة ومهارات المراجعة والتحقيق من أجل كشف الأضرار الاقتصادية، وإعداد الآراء في التحقيقات القانونية لدعم عمليات التقاضي، فالمحاسبة القضائية ليست محاسبة فحسب لأنها تتطلع إلى أبعد من الأرقام في التعامل مع الواقع، مما يتطلب التحليل العلمي والمتعمق لمعطيات قضية ما، لتساعد من ثم في الكشف عن المشاكل الكامنة في الأعمال التجارية والمالية، وهى تستعين بالقانون ومهارات التحقيق لتكون حاضرة في المحاكم لحسم المنازعات القضائية بصورة عادلة، وهى ليست مراجعة فحسب لأن المراجعة تؤهل أساسا محاسبين ماليين ومراجعين، بينما هذا الشكل جزء من عمل ومهارات المحاسبة القضائية.
- المحاسبة التي تقوم بتسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث المالية وكشف ما فيها من غش واحتيال أمام المحاكم وهي التي تنظر إلى ما وراء الأرقام –
- المحاسبية القضائية هي التي تعطي تحليل محاسبي يكون ملائما لقاعدة المحكمة والتي يعتمد عليها كأساس للنقاش والجدال والوصول إلى حل نهائي للنزاع وهي فرع من فروع علم المحاسبة في العصر الحديث يدمج فيه بين علم القانون وعلم المحاسبة والمراجعة وعلم الكمبيوتر والإنترنت حيث يساعد في اكتشاف الغش والجرائم المالية وتقديم أدلة كافية للجهات المحددة.

وفى ضوء ما سبق تم صياغة تعريف المحاسبة القضائية بأنها تمثل الارتباطات التي يدخل فيها المحاسب القانوني لتقديم تقرير بصفته خبيراً في مجال اختصاصه حيال موضوع ذي صبغة مالية أو محاسبية يمثل قضية أو جزءاً من قضية مالية مدنية أو تجارية أو إدارية ذات أثر مالي يتم نظرها من قبل جهة تقاضي، يتو افق مع الأنظمة واللو ائح ذات الصلة، إضافةً الى المعايير الدولية المعتمدة في المملكة.

الخبير

ويعتبر الخبير المحاسبي محاسب قانوني مؤهل ويمتلك معرفة وخبرة خاصة في مجال المحاسبة والتدقيق، وإذ يتميز الخبير المحاسبي بالقدرة على تقديم تقييمات واستشارات مالية ومحاسبية متخصصة في سياقات قانونية أو قضائية، وتكون مهمته الأساسية تقديم التحليل المالي والمشورة في القضايا القانونية التي تتعلق بالأمور المالية والمحاسبية، حيث يعتمد دور الخبير المحاسبي على المعرفة العميقة بالمعايير المحاسبية والأنظمة المالية والتدقيق. وتركز خدمات الخبير المحاسبي على تقديم تقييمات محاسبية موثوقة ومهنية للأطراف المعنية في السياقات القانونية.

وقد ورد في الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والفحص والتأكيدات الأخرى، والخدمات ذات العلاقة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين - مسرد التعريفات، تعريف لمصطلح الخبير الذي تستعين به الإدارة، ومصطلح الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني كالاتي:

- الخبير الذي تستعين به الإدارة: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، وتستخدم المنشأة عمله في ذلك المجال لمساعدتها في إعداد القوائم المالية.
- الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير التأكيد، يستخدم المحاسب القانوني عمله في ذلك المجال لمساعدته في الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة. وذلك الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني قد يكون خبيرا داخليا (أي شريكاً أو موظفا، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في مكتب المحاسب القانوني أو مكتب ضمن شبكة المحاسب القانوني) أو خبيرا خارجياً.

كما ورد تعريف لمصطلح المحاسب القانوني والمحاسب القانوني (في سياق المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)) كالاتي:

- المحاسب القانوني: محاسب مهني في الممارسة العامة.
- المحاسب القانوني (في سياق المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)): هو الشخص أو الأشخاص الذين يؤدون الارتباط (وهو عادةً الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرين أو المكتب، حسب مقتضى الحال). وفي المواطن التي يهدف فيها المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) صراحة الى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، يستخدم مصطلح "لشريك المسؤول عن الارتباط" بدلا من "المحاسب القانوني".

وعليه تم صياغة تعريف الخبير بأنه الشخص الذي لديه المهارات والمعرفة والتجربة في مجال معين والذي يتم تكليفه لدراسة موضوع في مجال اختصاصه وتقديم تقرير بشأنه، ويقصد به في مفهوم هذا المعيار المحاسب القانوني بصفته الطبيعية سواءً كان متعاقداً بشخصه أو ممثلاً لشركته، ليكون أكثر تو افقاً مع الأنظمة واللو ائح ذات الصلة، و أقرب لمتطلبات هذا المعيار.

عرض الارتباط

يشير عرض الارتباط في مجال المحاسبة القضائية إلى تقديم وتوضيح الأدلة والمعلومات المالية والمحاسبية أمام المحكمة أو الجهات القانونية في سياق تحقيق أو قضية قانونية. ويكون هذا العرض ضروريًا عندما يتعين على الخبير المحاسبي أو الشاهد المحاسبي تقديم تقييمات مالية أو مشورة محاسبية في إطار القضايا القانونية. وهذا العرض يهدف إلى توضيح ودعم الحجج والأدلة المالية أمام المحكمة والجهات القانونية،

ويعتمد عرض الارتباط على المعايير والأسس المحاسبية والقانونية المعمول بها. بهدف تقديم معلومات دقيقة وموضوعية ويساعد في توضيح الجوانب المالية والمحاسبية للقضية أمام المحكمة والمحامين والأطراف المعنية.

وقد ورد في الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والفحص والتأكيدات الأخرى، والخدمات ذات العلاقة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين - مسرد التعريفات، تعريف لمصطلح خطاب الارتباط كالاتي: خطاب الارتباط: شروط مكتوبة لارتباط ما في شكل خطاب.

وحيث أن تعريف خطاب الارتباط تعريف عام وغير مفصل بما يتوافق مع متطلبات هذا المعيار، بالتالي فقد تم صياغة تعريف عرض الارتباط بشكل أكثر تفصيلا ووضوحاً بأن عرض مكتوب يقدم من المحاسب القانوني لجهة الندب بناءً على طلبها - بحسب الأحوال - لتنفيذ مهمة (مباشرة مهمة وتقديم تقرير) – إذا كان مستعداً لأداء المهمة - يجب أن يتضمن بياناً بالأعمال التي سيقوم بها وخبراته فيها، والزمن المقدر لإنجازها، وتقدير مصروفاته و أتعابه.

توثيق أعمال الارتباط

وبما أن توثيق أعمال الارتباط في مجال المحاسبة القضائية أمر بالغ الأهمية، حيث يسهم في توضيح وتقوية الأدلة المحاسبية والمالية التي تُقدم أمام المحكمة أو الجهات القانونية. ومن الخطوات التي يجب اتخاذها لتوثيق أعمال الارتباط: (جمع الأدلة، وتصنيف وترتيب الوثائق، وعمل نسخ احتياطية، وتسجيل التفاصيل، والاحتفاظ بالسجلات، وتوثيق التقارير والشهادات، ويساهم توثيق أعمال الارتباط بعناية في توضيح الأمور المالية والمحاسبية أمام المحكمة ويجعل الأدلة موثوقة وقوية ويساعد أيضًا في تحقيق الشفافية والدقة في العمليات القضائية.

وقد ورد في الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والفحص والتأكيدات الأخرى، والخدمات ذات العلاقة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين - مسرد التعريفات، تعريف لمصطلح توثيق أعمال الارتباط كالاتي:

توثيق أعمال الارتباط: سجل الأعمال المنفذة والنتائج التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي توصل اليها المحاسب القانوني (يستخدم أيضاً في بعض الأحيان مصطلح مثل "أوراق العمل").

وعليه تم صياغة تعريف توثيق أعمال الارتباط المستخدم في هذا المعيار ليتضمن توضيح مفصل للإجراء بحيث تم تفصيل متطلبات هذا الإجراء بشكل أوضح لمستخدمي المعيار، بأن قيد الأعمال المنفذة والنتائج التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي توصل إليها المحاسب القانوني، وما تم إعداده من محاضر للأعمال لإثبات وقائع أعمال وإجراءات معينة قام بها المحاسب القانوني، مثل المقابلات مع أطراف الدعوى (يستخدم أيضاً في بعض الأحيان مصطلح مثل "أوراق العمل" للإشارة إلى توثيق أعمال الارتباط).

قرار الندب (أو التكليف)

يُعرف قرار الندب أو التكليف على أنه الوثيقة أو القرار الرسمي الذي يُصدره القاضي أو الجهة القضائية المعنية لتعيين خبير محاسبي معتمد للقيام بتقديم خدمات محاسبية خاصة في سياق تحقيق قضائي أو قضية قانونية. ويشمل هذا النوع من القرارات تفاصيل حول هوية الخبير المحاسبي، والمهام المحددة التي يجب أن ينفذها، والتواريخ الزمنية المحددة لأداء الأعمال، ويلعب قرار الندب أو التكليف في المحاسبة القضائية دورًا حاسمًا في تنظيم وتوجيه أعمال الخبير المحاسبي وتحديد الإطار الزمني والمهام اللازمة لتحقيق الأهداف القضائية بشكل فعال.

وقد جاء مصطلح ندب الخبراء في السياق القانوني: وهو الاستعانة بخبير أو أكثر لإبداء الراي في الأمور الفنية أو العلمية دون القانونية. كما ورد قرار الندب في سياق أحكام الاستعانة بالخبراء على أنه إذا تعلق الأمر بمسائل فنية بحتة كالطب والهندسة والمحاسبة وغيرها من الأمور التي يتعذر على القاضي معرفتها والإلمام بها بشكل واضح ودقيق، وجب عليه ندب خبير لكشف الغموض واللبس الحاصل في تلك المسألة.

إلا أنه لم يتم التطرق الى مصطلح واضح لمفهوم قرار الندب كقرار بمضمونه وتفاصيله بالتوافق مع متطلبات الأنظمة واللوائح ذات الصلة.

وبالتالي فقد تم صياغة تعريف قرار الندب أو التكليف في هذا المعيار بشكل أوضح وشامل لمفهوم قرار الندب وما يتضمنه وأطرافه وفقا متطلبات هذا المعيار، ومتطلبات الأنظمة واللوائح على أنه قرار جهة التقاضي الذي يصدر بندب المحاسب القانوني ويتضمن بياناً دقيقاً لمهمة الخبير وصلاحياته والتدابير التي يؤذن له في اتخاذها والتاريخ المحدد لإيداع التقرير ومحاضر الأعمال و أتعاب الخبير، وغير ذلك وفقاً لمتطلبات الأنظمة واللوائح ذات الصلة.

المهمة

بما أن مهمة الخبير في المحاسبة القضائية تشمل القيام بدور حيوي في تقديم تحليل مالي ومحاسبي موضوعي وموثوق للأمور المالية والمحاسبية في سياق القضايا القانونية. تعتبر هذه المهمة حاسمة لفهم القضايا المالية والتحقيقات القانونية وتقديم الأدلة المحاسبية أمام المحكمة والجهات القانونية؛ من تقييم السجلات المالية، وإعداد تقارير مالية، وتوجيه شهادات، وتقديم مشورة محاسبية، والتحقق من امتثال الأطراف المعنية بالقضية للمعايير المحاسبية والقوانين المالية المعمول بها، والبحث والتحقيق لفهم القضية وتحليل الأدلة المحاسبية، إضافة

الى العمل مع الأطراف الأخرى لضمان فهم وتفسير الأمور المالية بشكل صحيح، فتساهم مهمة الخبير في توضيح الأمور المالية والمحاسبية أمام المحكمة وتساعد في اتخاذ القرارات القانونية بناءً على أدلة مالية دقيقة وموثوقة.

ورد في الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والفحص والتأكيدات الأخرى، والخدمات ذات العلاقة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين - مسرد التعريفات، تعريف لمصطلح نطاق الفحص كالآتي:

نطاق الفحص: إجراءات الفحص التي تعد ضرورية في ظروف معينة لتحقيق هدف الفحص.

وحيث أن هذا التعريف لا يوضح متطلبات الأنظمة واللوائح ذات الصلة ومتطلبات هذا المعيار، من الأعمال التي ينص قرار الندب على تنفيذها وفقاً للنطاق المحدد لها في القرار، وإنما اقتصر على إجراءات الفحص، فقد تم صياغة تعريف المهمة في هذا المعيار بأنها الأعمال التي ينص قرار الندب على تنفيذها وفقاً للنطاق المحدد لها في القرار.

تنفيذ المهمة

إن تنفيذ المهمة يتضمن الخطوات والإجراءات اللازمة لأداء الوظائف والمهام المحاسبية المخصصة في سياق القضايا القانونية، كتقييم الوثائق والأدلة، وتصنيفها وتنظيمها، وتحليلها، وإعداد تقارير وشهادات مالية مفصلة توضح نتائج تحليل المحاسب القانوني وتقديراته المحاسبية. وإذا تم تعيينه كشاهد، فيجب أن يعد شهادات محاسبية توضح ملاحظاته وتقديراته أمام المحكمة، ومشاركة وتقديم المعلومات والإجراءات المحاسبية عند الحاجة، والالتزام بالأنظمة والمعايير، والإبلاغ والشفافية والأمانة في تقديم المعلومات والتقارير وأن تكون تقاريره دقيقة وموثوقة، ما يتطلب دقة وموثوقية والامتثال للمعايير والأنظمة المحاسبية والقانونية المعمول بها. يهدف إلى تقديم تحليل مالي موضوعي وموثوق يساعد على فهم وتفسير القضايا المالية والمحاسبية في سياق القضية القانونية.

وورد أيضاً في الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والفحص والتأكيدات الأخرى، والخدمات ذات العلاقة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين - مسرد التعريفات، تعريف لمصطلح إجراءات الفحص والذي انحصر في الإجراءات التي تعد ضرورية لتحقيق أهداف ارتباط الفحص، والتي تتمثل بشكل أساسي الحصول على استفسارات من العاملين في المنشأة وتطبيق إجراءات تحليلية على البيانات المالية، بينما تنفيذ المهمة يقصد به جميع الأعمال والإجراءات التي قد يتخذها المحاسب القانوني أو الخبير لتنفيذ المهمة المكلف بها وإيداع تقريره لدى جهة التقاضي.

وعليه تم صياغة تعريف تنفيذ المهمة في هذا المعيار بأنها جميع الأعمال والإجراءات التي يتخذها الخبير منذ استلام قرار ندبه حتى إيداع التقرير.

الملحق (١)

مثال توضيحي لعرض ارتباط لتقديم خدمات المحاسبة القضائية

يستخدم العرض التالي للاسترشاد به جنباً إلى جنب مع الفقرات (٢٢-٢٣-٢٤) من هذا المعيار، ولا يقصد منه أن يكون عرضاً قياسيًا. وسيكون من اللازم تعديل هذا العرض وفقاً للمتطلبات والظروف الفردية.

إلى جهة التقاضي (جهة الندب) المختصة بالنظر في النزاعات والقضايا بين الأطراف والفصل فيها والتي ندبت المحاسب القانوني:

هذا العرض مقدم بناءً على طلب جهة التقاضي (جهة الندب) ..... لتقديم خدمات المحاسبة القضائية في القضية رقم (....) لعام (....)، والمقامة من المدعي/ة ضد المدعى عليه/ها، والذي يهدف الى تأكيد الوصول للفهم الكافي لطبيعة المهمة ونطاقها، والإجراءات التي سيتم تنفيذها من خلال الاطلاع على موضوع الدعوى وملخصها كالآتي:

قيام المدعى عليه(ا) "...." بشراء مواد بناء من المدعي(ة) "...." بإجمالي مبلغ (٢٥٠٠٠٠٠) ريال، سددت منه مبلغ (٢٢٦٥٠٠٠) ريال، وتبقى للمدعي(ة) مبلغ (٢٣٥٠٠٠) ريال، ثابتة بموجب مصادقة رصيد مؤرخة في ..../...../.....، ومعتمدة بتوقيع وختم المدعى عليه(ا)، وجاءت طلبات المدعي(ة) في ختام صحيفة الدعوى الحكم بإلزام المدعى عليه(ا) بدفع مبلغ (٢٣٥٠٠٠) ريال، ومبلغ (٢٣,٠٠٠) ريال، نظير أتعاب المحاماة. وعليه نوضح البنود التالية:

نطاق المهمة:

- يقتصر نطاق العمل على تنفيذ المهمة التي ينص عليها قرار الندب – وفي حدود ما يقتضيه الاختصاص المحاسبي – وهي فحص ومراجعة مستندات الطرفين ومقارنة السدادات مع قيمة التوريدات، في ضوء ما يُقدم من طرفي الدعوى، وما يُبديه كل منهما من دفوع وما قد يتم اتخاذه من إجراءات أخرى لازمة لتنفيذ هذه المهمة عن الفترة الزمنية من تاريخ (..../..../.....) الى تاريخ (..../..../.....)، في التوريدات الخاصة بفرع (...)، وضمن العقد رقم (...) وتاريخ (..../..../.....) المبرم بين طرفي الدعوى.
- نؤكد على التزامنا أثناء تأدية المهمة بمعيار الخدمات الاستشارية "ارتباطات تقديم خدمات المحاسبة القضائية" والمعايير المهنية ذات العلاقة والميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين والأنظمة واللوائح والقواعد ذات العلاقة، بما في ذلك الالتزام بالاستقلال التام دون الانحياز لأي طرف من أطراف الدعوى، والمحافظة على سرية المعلومات والمستندات التي يتم الاطلاع عليها إلا لأغراض المهمة المناط بنا القيام بها، وبأن الإجراءات المنفذة التي تخص هذه المهمة، تم اتخاذها لغرض تنفيذ المهمة وفي حدود الصلاحيات والتدابير التي أذن قرار الندب باتخاذها.

الأعمال والإجراءات المتوقع تنفيذها:

- التواصل مع الأطراف، وطلب المستندات اللازمة لتنفيذ المهمة، والحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة للوصول إلى استنتاج بشأن المهمة.
- فحص المستندات المقدمة في القضية، وتحقيق دفوع الطرفين وملاحظاتهما في حدود الاختصاص المحاسبي.
- فهم الدورة المستندية، والوثائق المستخدمة من الأطراف، وفحص أوامر الشراء ومستندات التوريد والفواتير وسندات الاستلام، ومراجعة كشوف حسابات البنك وعمليات التحويل، والايداع، وفحص مصادقات الرصيد بين الطرفين -إن وجدت- ومطابقة كشوف حسابات الأطراف وملاحظة أي اختلافات في الأرصدة وفحص أسباب هذه الاختلافات وبيانها.
- أي إجراءات وأعمال أخرى يرى الخبير أنها لازمة لتنفيذ المهمة الموكلة إلينا.
- إصدار تقرير يتضمن رأي الخبير والحقائق التي يستند إليها في تبرير هذا الرأي وحدوده، وما يلحق به من محاضر الأعمال وما سلم إليه من وثائق من طرفي النزاع أو من جهة الندب، وفقاً لمعيار الخدمات الاستشارية "ارتباطات تقديم خدمات المحاسبة القضائية".

الزمن المقدر لإنجاز المهمة:

يتم انجاز المهمة وفق نطاق العمل المنصوص عليه في هذا العرض خلال مدة زمنية لا تتجاوز شهر من تاريخ قرار الندب.

المصروفات والأتعاب المهنية:

تقدر الأتعاب عن تنفيذ المهمة وفق نطاق العمل المنصوص عليه في هذا العرض بقيمة (.....) ريال، شاملة ضريبة القيمة المضافة.

لفت الانتباه:

- أن تنفيذ المهمة يقتصر على النواحي المحاسبية التي يقتضيها قرار الندب ولن يتم تقديم أي توصية في المسائل التي تخرج عن نطاق الاختصاص أو نطاق المهمة.
- تنفيذ المهمة يتطلب تمكيننا من القيام بجميع الأعمال التي يقتضيها القيام بالمهمة وفق قرار الندب بما في ذلك الحق في التواصل مع أطراف الدعوى، وطلب المستندات سواءً من أطراف الدعوى أو من جهة الندب أو من غيرهم، والاستعانة بأطراف أخرى ذات خبرات مكملة لخبرات الخبير للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لدعم استنتاج الخبير بشأن المهمة المكلف بها، والاعتذار عن تنفيذ المهمة في حالة غلب على ظننا عدم القدرة على الحصول على المعلومات اللازمة لتنفيذها أو وجود قيود تمنع من الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لدعم استنتاج الخبير بشأن المهمة محل الندب.

اسم المحاسب القانوني:	
رقم ترخيص مزاولة المهنة:	
عنوانه ووسائل التواصل:	

ملحق (٢):

مثال توضيحي لتقرير الخبرة المقدم من محاسب قانوني إلى جهة تقاضي

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير خبرة محاسبي، تم افتراض النقاط الآتية:

- **وجود تعامل بين طرفي الدعوى تمثل في بيع وتوريد المدعي(ة) لمواد بناء على المدعى عليه(ا).**
- **قيام المدعى عليه(ا) بسداد جزء من مواد البناء المشتراة من المدعي(ة)، وبقاء مبلغ من قيمة المواد في ذمتها لم يسدد للمدعي(ة).**
- **إقامة المدعي(ة) دعوى قضائية ضد المدعى عليه(ا)، والمطالبة بإلزام المدعى عليه(ا) بسداد المبلغ المتبقي لها في ذمة المدعى عليه(ا).**
- **قامت الدائرة بتكليف محاسب قانوني لفحص مستندات الأطراف**
- **لوجود تداخل في السدادات وبناءً على طلب طرفي الدعوى، قررت الدائرة ندب جهة خبرة محاسبية، لفحص مستندات الأطراف، وبيان طبيعة التعاملات بينهم، ومقارنة السدادات مع قيمة التوريدات، و إيضاح المبلغ المستحق لكل طرف لدى الآخر.**
- **فحص مصادقة رصيد صادرة من المدعي(ة) ومعتمدة من المدعى عليه(ا) مع وجود فرق بالرصيد لصالح المدعية.**
- **الاجتماع مع الأطراف لبحث أمر الفرق في الأرصدة وبيان أسبابها.**
- **مقارنة كشوف حسابات كل طرف لدى الآخر ومطابقتها لتحديد أوجه الاختلاف.**
- **التحقق من فواتير المبيعات المقدمة من المدعي(ة) الصادرة بتاريخ لاحق لتاريخ مصادقة الرصيد المعتمدة من الطرفين وأوامر تعميد صادرة من المدعى عليه(ا) وتذاكر تسليم المواد للمدعى عليه(ا).**
- **فحص كشوف الحساب البنكية لطرفي الدعوى والحوالات البنكية المحصلة من المدعى عليه(ا) للفترة اللاحقة من تاريخ المصادقة.**

تقرير خبرة محاسبي

مقدم من المحاسب القانوني (اسم المحاسب القانوني كما ورد في ترخيصه)

إلى (جهة التقاضي التي قامت بندبه/تكليفه)

المُعَد وفقاً لمعيار الخدمات الاستشارية: ارتباطات لتقديم خدمات المحاسبة القضائية.

بناءً على قرار الندب الصادر من الدائرة رقم (....) بالمحكمة التجارية في مدينة (....)، بشأن إعداد تقرير خبرة في القضية رقـــــم: (....) لعام: (....)، المقامة من المدعي(ة) ..... ضـد المدعى عليه(ا) .....، تم إعداد هذا التقرير متضـمناً رأي الخبير والأوجه التي يسـتند إليها في تبرير هذا الرأي وحدوده، وما يلحق به من محاضر الأعمال وما سلم إليه من وثائق من طرفي النزاع أو من جهة الندب، وذلك على النحو الآتي:

موضوع الدعوى وقرار الندب:

يتلخص موضوع الدعوى الذي تم إعداد هذا التقرير بشأنه في الآتي:

قيام المدعى عليه(ا) "...." بشـــراء مواد بناء من المدعي(ة) "...." بإجمالي مبلغ (٢٥٠٠٠٠٠) ريال، ســـدد منه مبلغ (٢٢٦٥٠٠٠) ريال، وتبقى للمدعي(ة) مبلغ (٢٣٥٠٠٠) ريال، ثابتة بموجب مصـادقة رصـيد مؤرخة في ..../...../.....، ومعتمدة بتوقيع وختم المدعى عليه(ا)، وجاءت طلبات المدعي(ة) في ختام صحيفة الدعوى الحكم بإلزام المدعى عليه(ا) بدفع مبلغ (٢٣٥٠٠٠) ريال، ومبلغ (٢٣٠٠٠) ريال، نظير أتعاب المحاماة.

ووفقاً لمحاضـر ضـبط الجلسـات؛ ورد طلب المدعي(ة) بتعيين خبير محاسـبي لوجود تداخل في السـدادات وبموافقة المدعى عليه(ا) على ذلك، قررت الدائرة ندب جهة خبـرة محاسبية، لفحص مستندات الأطراف، وبيان طبيعة التعاملات بينهم، ومقارنة السدادات مع قيمة التوريدات، وإيضاح المبلغ المستحق لكل طرف لدى الآخر.

المهمة ونطاق العمل:

تتمثل مهمة الخبرة وفقاً لما ورد في قرار الندب الصـــادر من مقام الدائرة برقم (...) وتاريخ (...)، بفحص المســـتندات المقدمة من الطرفين، ومقارنة السدادات مع قيمة التوريدات، وإيضاح المبلغ المستحق لكل طرف على الآخر.

ويقتصر نطاق العمل على تنفيذ المهمة التي نص عليها قرار الندب – وفي حدود ما يقتضيه الاختصاص المحاسبي – وهي فحص ومراجعة مستندات الطرفين ومقارنة الســـدادات مع قيمة التوريدات، في ضـــوء ما يُقدم من طرفي الدعوى، وما يُبديه كل منهما من دفوع وما قد يتم اتخاذه من إجراءات

أخرى لازمة لتنفيذ هذه المهمة عن الفترة الزمنية من تاريخ (..../..../.....) الى تاريخ (..../..../.....)، في التوريدات الخاصة بفرع (...)، وضمن العقد رقم (...) وتاريخ (..../..../.....) المبرم بين طرفي الدعوى.

ونؤكد على التزامنا أثناء تأدية المهمة بمعيار الخدمات الاستشارية "ارتباطات تقديم خدمات المحاسبة القضائية" والمعايير المهنية ذات العلاقة والميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين والأنظمة واللوائح والقواعد ذات العلاقة، بما في ذلك الالتزام بالاستقلال التام دون الانحياز لأي طرف من أطراف الدعوى، والمحافظة على سرية المعلومات والمستندات التي يتم الاطلاع عليها إلا لأغراض المهمة المناط بنا القيام بها، وبأن الإجراءات المنفذة التي تخص هذه المهمة، تم اتخاذها لغرض تنفيذ المهمة وفي حدود الصلاحيات والتدابير التي أذن قرار الندب باتخاذها.

إجراءات تنفيذ المهمة:

في حدود المهمة المناط بنا تنفيذها، وفي ضوء ما قدم من مستندات، وما أُبْدِيَ من دفوع وملاحظات، نوضح الآتي:

- تم التواصل مع أطراف الدعوى لتقديم المستندات اللازمة لتنفيذ المهمة، خلال مدة لا تتجاوز خمسة أيام؛ فقدم طرفي الدعوى، مصادقة رصيد بتاريخ ..../..../.....، وكشف حساب للفترة من تاريخ ..../..../.....حتى تاريخ ..../..../.....، وفواتير مبيعات وأوامر تسليم بضاعة للمدعى عليه(ا) للفترة من تاريخ ..../..../..... وحتى تاريخ ..../..../.....، وكشوف حساب بنكية للدفعات المحصلة من المدعى عليه(ا) للفترة من تاريخ ..../..../..... وحتى تاريخ ..../..../.....
- لم يقدم طرفي النزاع ما يؤيد وجود عقد مكتوب بحكم التعاملات بينهما، وهو ليس محل النزاع.
- وبفحص مصادقة الرصيد المعتمدة بختم المدعى عليه(ا)، تبين أنها صادرة من المدعي(ة) بتاريخ ..../..../.....، بمصادقة رصيد المدعى عليه(ا) عن تاريخ ..../..../.....، وقدره (٣٥٠٠٠٠) ريال مع وجود فرق لصالح المدعي(ة) وقدره (٥٠٠٠) ريال في تاريخ ..../..../.....
- وتم الاجتماع مع طرفي الدعوى، بشأن الاستفسار عن الفرق بين الرصيدين، وجاءت إفادة المدعى عليه(ا) بأن الفرق محل التوضيح وقدره (٥٠٠٠) ريال، هو عبارة عن قيمة بعض المواد لم يتم استلامها من المدعي(ة) لعدم مطابقتها المواصفات، وقد سُجل هذا المبلغ في حسابات المدعي(ة) ولم يسجل في حسابات المدعى عليه(ا)، وتم إرفاق سند استلام أصناف وصور حوالات بنكية مسحوبة من حساب المدعى عليه(ا)، وبفحصها تبين أن كافة الحوالات البنكية صادرة من حساب المدعى عليه(ا) بتاريخ لاحق لتاريخ مصادقة الرصيد، وبناءً على إفادة المدعى عليه(ا) أعلاه، يكون الرصيد الافتتاحي لدى المدعى عليه(ا) في ..../..../..... مبلغ (٣٥٠٠٠٠) ريال.
- وبمراجعة كشف حساب المدعى عليه(ا) المستخرج من حسابات المدعي(ة) ومطابقته مع فواتير المبيعات ومؤيدات التحصيل والتحقق من صحة الرصيد المبين فيه، ظهر أن الرصيد الافتتاحي لدى المدعي(ة) في تاريخ ..../..../..... مبلغ (٣٥٥٠٠٠) ريال، والذي سبق وتم المصادقة عليه في تاريخ ..../..../.....، من طرفي الدعوى مع وجود زيادة في الرصيد قدرها (٥٠٠٠) لصالح المدعي(ة).
- وبفحص فواتير المبيعات الصادرة من المدعي(ة) للمدعى عليه(ا) عن الفترة اللاحقة لمصادقة الرصيد من تاريخ ..../..../..... حتى تاريخ ..../..../..... بلغت قيمة المبيعات (٥٥٠٠٠٠) ريال مؤيدة بفواتير مبيعات وأوامر تعميد من المدعى عليه(ا) وتذاكر تسليم بضاعة.
- وبفحص المتحصلات الواردة من المدعى عليه(ا) للمدعي(ة) عن الفترة اللاحقة لمصادقة الرصيد من تاريخ ..../..../..... حتى تاريخ ..../..../..... بلغت قيمة المتحصلات (٦٧٠,٠٠٠) ريال، مؤيدة بكشوف حساب بنكية من المدعي(ة) بما يظهر استلامهم الدفعات من المدعى عليه(ا).
- استناداً لكل ما سبق، تم إيداع تقرير الخبرة بتاريخ ..../..../.....، متضمناً رأي الخبير والأوجه التي استند إليها في تبرير هذا الرأي وحدوده، وما لحق به من محاضر الأعمال وما سلم إليه من وثائق من طرفي النزاع أو من جهة الندب.
- وعقب إيداع التقرير، تم إبلاغ طرفي الدعوى بذلك لمناقشة التقرير وتقديم أسئلتهم بشأنه في شكل كتابي وذلك خلال مدة لا تتجاوز خمسة أيام؛ وبناءً على توجيه من مقام الدائرة، وورد اعتراض من المدعى عليه(ا) على عدم احتساب حوالة مالية لصالحهم ضمن التقرير.
- عليه تم استلام وفحص اعتراض المدعى عليه(ا) أعلاه بناءً على توجيه مقام الدائرة ببيان رأي الخبير بشأن هذا الاعتراض وأثره على الاستنتاج الفني المحاسبي، وذلك على النحو التالي:

نص اعتراض المدعى عليه(ا): "نرفع لكم اعتراضنا على عدم احتساب مبلغ (٥٠٠٠٠) ريال تم تحويلها لحساب المدعي(ة)، والتي ورد إقرار باستلامها بالمذكرة الجوابية وأن أول حوالة تمت بعد تاريخ المصادقة على صحة الرصيد، وجاء سبب عدم احتساب هذه الحوالة بالتقرير أننا لم نقدم ما يؤيد ذلك، وعليه وبناءً على ما تقدم فأننا نتقدم باعتراضنا على عدم احتساب الحوالة التام تحويلها لحساب المدعي(ة)، ومرفق صورة من الحوالة البنكية بتاريخ ..../..../..... رقم الحساب (...) بقيمة (٥٠٠٠٠) ريال".

رأي الخبير بشأن الاعتراض: إن مبلغ الحوالة المشار إليه أعلاه محتسب بالفعل لصالح المدعى عليه(ا) وذلك استناداً على كشف حساب المدعى عليه(ا) لدى حسابات المدعي(ة) الوارد ضمن مستندات المدعي(ة) بتاريخ ..../..../..... المستلمة بعد إيداع تقرير الخبرة، ومن ثم تكون ملاحظات المدعى عليه(ا) سالفة البيان غير مؤثرة على الرأي الذي توصل إليه الخبير في تقريره.

التواصل مع أطراف الدعوى:

بناءً على قرار الندب الصادر من مقام الدائرة، بشأن إعداد تقرير خبرة في القضية رقـــــم: (....) لعام: (....)، المقامة من المدعي(ة) .... ضد المدعى عليه(ا) ....، وتقديمه لها بتاريخ ..../..../.....؛ فقد تم التواصل مع الأطراف لتقديم مستنداتهم خلال مدة لا تتجاوز خمسة أيام، وقدم كلا الطرفين مستنداتهم خلال المدة المحددة، وخلال مباشرة المهمة تم مقابلة الأطراف ومناقشتهم والاستماع لأقوالهم واستلام مستندات إضافية منهم وجدنا أنها ضرورية لتنفيذ المهمة، وتم فحصها وتضمينها في التقرير.

وبناءً على فحص ما قُدّم من مستندات من الطرفين تم إيداع تقرير الخبرة بتاريخ ..../..../.....، وإبلاغ الأطراف بذلك لمناقشة التقرير وتقديم أسئلتهم حوله مكتوبةً وذلك خلال مدة لا تتجاوز خمسة أيام، تم خلالها استلام وفحص اعتراض المدعى عليها وذلك بناءً على توجيه من مقام الدائرة.

وبناءً على كل ما تقدم ذكره من إجراءات تم إعداد تقرير الخبرة المرفق متضمناً الإجراءات التي تم تنفيذها والاستنتاج الفني المحاسبي ورأي الخبير والأوجه التي يستند إليها في تبرير هذا الرأي وحدوده، وما يلحق به من محاضر الأعمال وما سلم إليه من وثائق من طرفي النزاع أو من جهة الندب، وبما يتفق مع معيار الخدمات الاستشارية "ارتباطات لتقديم خدمات المحاسبة القضائية"، الصادر عن الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

الاستنتاج الفني المحاسبي:

في ضوء ما قدم لنا من مستندات متمثلة في مصادقة رصيد، وكشف حساب، وصور فواتير مبيعات، وكشوف وحوالات بنكية، ومذكرة استلام مواد، نوضح ما يلي:

- بيان التعاملات بين طرفي الدعوى: تمثلت في بيع المدعي(ة) ..... مواد بناء للمدعى عليه(ا) .....، إلا أن الطرفين لم يقدما ما يؤيد وجود عقد مكتوب يحكم التعاملات بينهما، وهي ليست محل خلاف.
- مقارنة السدادات مع قيمة التوريدات وإيضاح المبلغ المستحق لكل طرف على الآخر: استناداً الى ما قدمه طرفي الدعوى من مستندات، وباعتبار أن مصادقة الرصيد للعميل لأي فترة تمثل إقراراً من طرفي الدعوى بصحة المعاملات التجارية والمالية وأرصدة الحسابات بينهم عن تلك الفترة حتى وإن وجد بها اختلافات، فقد ظهر وجود فرق وقدره (٥٠٠٠) ريال، لصالح المدعي(ة) لدى المدعى عليه(ا)، بيانها كما يلي:

المبلغ بالريال	البيان
٣٥٠٠٠٠	الرصيد الافتتاحي لدى المدعى عليه(ا) في ..../..../..... ويمثل رصيد المصادقة في (..../..../.....)
٥٥٠٠٠٠	يضاف/ قيمة فواتير المبيعات من ..../..../..... حتى ..../..../..... (الفترة اللاحقة لمصادقة الرصيد)
(٦٧٠٠٠٠)	يخصم/ قيمة الحوالات البنكية من ..../..../..... حتى ..../..../..... (الفترة اللاحقة لمصادقة الرصيد)
٢٣٠٠٠٠	صافي الرصيد

رأي الخبير:

وفقاً للبيانات والمعلومات المتاحة لنا، وفي حدود نطاق المهمة المناطة بنا، وبناءً على ما لدينا من خبرات في مجال هذه المهمة، فقد توصلنا الى ما يلي:

- يوجد مبلغ مستحق لصالح المدعي(ة) ..... على المدعى عليه(ا) ومقداره (٢٣٠٠٠٠) ريال.

لفت الانتباه:

- تم إعداد هذا التقرير بما يتفق مع معيار الخدمات الاستشارية: ارتباطات لتقديم خدمات المحاسبة القضائية الصادر عن الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، ولغرض تنفيذ المهمة الصادرة بندبه في النزاع الماثل فقط.
- تم إعداد هذا التقرير في حدود الصلاحيات والتدابير الواردة في قرار الندب، وأسس على ما قدمه الطرفان من مستندات وأدلة ودفوع، وما تمكن الخبير من الحصول عليه من بيانات ومعلومات حتى تاريخه، وفي حال ظهور أي مستندات أخرى، أو معلومات إضافية متعلقة بالنزاع الماثل بخلاف ما تم تقديمه أو الاطلاع عليه، فإنها قد تؤدي إلى تغيير أو تعديل الاستنتاجات السابقة.
- طرفي الدعوى هم المسؤولون مسؤولية كاملة عن صحة المستندات المقدمة منهما.

- يقتصـر رأي الخبير على المسـائل الفنية، ولا يمتد لأي رأي في مسـألة نظامية، وإذا تبين أن المهمة تتضـمن مسـائل نظامية، سـيتم إخطار الدائرة بذلك.

قائمة بالوثائق المستند إليها في التقرير:

(بيان بالوثائق التي استند إليها الخبير في تقريره، مع التمييز بين الوثائق المقدمة من الأطراف وتلك التي جمعها الخبير، مع إرفاق نسخة منها)

تاريخ التقرير:	..../..../.....
اسم المحاسب القانوني:	
توقيع المحاسب القانوني:	
رقم ترخيص مزاولة المهنة:	
عنوان المحاسب القانوني وقنوات الاتصال:	
ومؤهلات وخبرات المحاسب القانوني:	

القسم الثاني

توضيحات من مجلس معايير المراجعة

سبق أن صدر قرار من مجلس إدارة الهيئة ينص على "**تطبيق معايير المراجعة الدولية بعد استكمال اعتمادها من الهيئة دفعة واحدة، على أن يبدأ التطبيق على أعمال المراجعة أو الفحص المرتبط عليها في ١-١-٢٠١٧م أو بعده ما لم تستجد أمور تمنع ذلك**".

وحيث ورد استفسار للهيئة حول المقصود بعبارة "أعمال المراجعة أو الفحص المرتبط عليها"، وهل المقصود تاريخ توقيع عقد الارتباط أم بداية أعمال المراجعة والفحص؟

وبعرض الاستفسار على لجنة معايير المراجعة أصدرت قرارها الآتي:

إن المقصود بعبارة "أعمال المراجعة أو الفحص المرتبط عليها" هو أعمال مراجعة القوائم المالية السنوية، أو فحص القوائم المالية الأولية المكونة لها، أو أعمال التأكيد، أو الخدمات الأخرى، والتي تبدأ اعتباراً من ١-١-٢٠١٧م أو بعده بغض النظر عن تاريخ التعاقد مع العميل. وعلى ذلك:

١. **تطبق المعايير الدولية على أعمال المراجعة أو الفحص أو التأكيد أو الخدمات الأخرى التي يقوم بها المراجع على أي ارتباط يدخل فيه اعتباراً من ١-١-٢٠١٧م أو بعده حتى ولو كان لمراجعة قوائم مالية أو فحص أو تأكيد أو خدمات أخرى تتعلق بقوائم مالية سابقة لهذا التاريخ.**
٢. **تطبق المعايير الدولية على أعمال المراجعة والفحص للقوائم المالية للأعوام أو الفترات المالية التي تنتهي بعد ١-١-٢٠١٧م حتى ولو كان الارتباط عليها تم قبل هذا التاريخ.**

توضيح من لجنة معايير المراجعة بشأن كيفية التزام المراجع بمتطلب التقرير عن مخالفات الشركات لأحكام نظام الشركات أو أحكام نظام الشركة الأساس.

التاريخ: ١٤٣٩/٦/٢هـ، الموافق ٢٠١٨/٢/١٨م

الإشكال:

ورد للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين استفسار حول كيفية الالتزام بمتطلبات المادة رقم (١٣٥) من نظام الشركات، والتي تطلب من المراجع أن يضمِّن في تقريره ما يكون قد تبين له من مخالفات لأحكام النظام أو أحكام نظام الشركة الأساس.

التوضيح:

ينظم المعيار الدولي للمراجعة رقم (٢٥٠) مسؤوليات المراجع حول مدى التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح، سواء تلك التي من المتعارف عليه بشكل عام أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات الجوهرية في القوائم المالية أو تلك التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية. وعند غياب عدم التزام مكتشف أو مشكوك فيه، فإن المراجع غير مطالب بالقيام بإجراءات مراجعة تتعلق بمدى التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح غير تلك المبينة في معيار المراجعة رقم (٢٥٠). ومع ذلك فإن الأنظمة واللوائح المحلية قد تطلب من المراجع في سياق مراجعته للقوائم المالية التقرير عن مدى الالتزام بأحكام معينة لتلك الأنظمة واللوائح، أو التقرير عما قد يتبين له من مخالفات لأحكامها، ومن ذلك نظام الشركات الذي تطلب المادة (١٣٥) منه أن يضمِّن المراجع في تقريره ما يكون قد تبين له من مخالفات لأحكام النظام أو أحكام نظام الشركة الأساس.

وبالنظر إلى طبيعة المخالفات التي قد تقع فيها الشركة، ومدى تأثيرها الجوهري على القوائم المالية، فإنه يجب على المراجع أن يُضمِّن في تقريره مخالفات الشركة لأحكام نظام الشركات أو أحكام النظام الأساس للشركة، التي لم تقم الشركة بتصحيحها قبل إصداره لتقريره، بحسب طبيعة المخالفة، وذلك كما يلي:

١. المخالفات التي كان لها تأثير جوهري على القوائم المالية وأدت إلى تعديل رأي المراجع في القوائم المالية: يتم التقرير عنها ضمن فقرة "أساس الرأي المعدل" في تقرير المراجع وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم (٧٠٥).

٢. المخالفات الأخرى التي لم يكن لها تأثير جوهري على القوائم المالية: يتم التقرير عن ذلك بموجب متطلبات المادة رقم (١٣٥) من نظام الشركات، وذلك ضمن فقرة "مسؤوليات التقرير الأخرى" في تقرير المراجع وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم (٧٠٠) وبعنوان "التقرير عن المتطلبات النظامية أو التنظيمية". وينبغي التنويه إلى أن نظام الشركات لم يطالب المراجع بالتقرير عن عدم وجود مخالفات، أي أنه لم يطلب منه الإشارة في تقريره إلى عدم اكتشافه لوجود مخالفات لأحكام النظام أو أحكام نظام الشركة الأساس.

أمثلة لعدد من الحالات المتعلقة بصياغة التقرير عن المتطلبات النظامية أو التنظيمية:

المثال الأول: عدم اكتشاف المراجع لأي مخالفة لنظام الشركات أو النظام الأساس للشركة. وفي هذه الحالة فإن المراجع غير مطالب بالإشارة في تقريره إلى عدم اكتشافه لمخالفات لنظام الشركات أو النظام الأساس للشركة. وإذا رأى المراجع مناسبة الإشارة إلى ذلك، فإن النص المناسب للفقرة التي سيتضمنها تقرير المراجع ضمن فقرة "مسؤوليات التقرير الأخرى" وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم (٧٠٠) وبعنوان "التقرير عن المتطلبات النظامية أو التنظيمية" كما يلي:

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية:

تتطلب المادة (١٣٥) من نظام الشركات أن يضمِّن المراجع في تقريره ما يكون قد تبين له من مخالفات لأحكام النظام أو أحكام نظام الشركة الأساس. وخلال مسار مراجعتنا الحالية للقوائم المالية، لم يتبين لنا مخالفة الشركة لأحكام نظام الشركات أو أحكام نظام الشركة الأساس.

المثال الثاني: اكتشاف المراجع لمخالفات لنظام الشركات أو النظام الأساس للشركة، ولكن لم يكن لتلك المخالفات تأثير جوهري على القوائم المالية يؤدي إلى تعديل الرأي في تقريره بناءً على تلك المخالفات. وفي هذه الحالة فإن النص المناسب للفقرة التي سيتضمنها تقرير المراجع ضمن فقرة "مسؤوليات التقرير الأخرى" وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم (٧٠٠) وبعنوان "التقرير عن المتطلبات النظامية أو التنظيمية" كما يلي:

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية:

تتطلب الفقرة (١٣٥) من نظام الشركات أن يضمِّن المراجع في تقريره ما يكون قد تبين له من مخالفات لأحكام النظام أو أحكام نظام الشركة الأساس. وخلال مسار مراجعتنا الحالية للقوائم المالية، فقد تبين لنا وقوع الشركة في مخالفات لأحكام [نظام الشركات أو النظام الأساس للشركة أو كليهما] ليس لها تأثير جوهري على القوائم المالية تمثلت فيما يلي: [يتم سرد تلك المخالفات].

المثال الثالث: اكتشاف المراجع لمخالفات لنظام الشركات أو النظام الأساس للشركة، كان لها تأثير جوهري على القوائم المالية أدت إلى تعديل رأيه (أي أنه تحفظ في تقريره) ولم يتبين له مخالفات أخرى ليس لها تأثير جوهري على القوائم المالية. وفي هذه الحالة فإن المراجع سوف يقرر عن تلك المخالفات التي كان لها تأثير جوهري على القوائم المالية أدت إلى تعديل رأيه، وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم (٧٠٥). ولا يحتاج المراجع إلى تكرار ذلك في تقريره مرة أخرى تحت عنوان "التقرير عن المتطلبات النظامية أو التنظيمية". ولا يطالب المراجع بالإشارة في تقريره إلى عدم اكتشافه لمخالفات أخرى لنظام الشركات أو النظام الأساس للشركة خلافا لما أشار إليه في أساس الرأي المعدل وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم (٧٠٥). وإذا رأى المراجع مناسبة الإشارة إلى ذلك، فإن النص المناسب للفقرة التي سيتضمنها تقرير المراجع ضمن فقرة "مسؤوليات التقرير الأخرى" وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم (٧٠٠) وبعنوان "التقرير عن المتطلبات النظامية أو التنظيمية" كما يلي:

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية:

تتطلب الفقرة (١٣٥) من نظام الشركات أن يضمِّن المراجع في تقريره ما يكون قد تبين له من مخالفات لأحكام النظام أو أحكام نظام الشركة الأساس. وخلافاً للمخالفات التي كان لها تأثير جوهري على القوائم المالية، وأدت إلى تعديل رأينا كما هو موضح أعلاه تحت عنوان "أساس الرأي المعدل"، لم يتبين لنا وقوع الشركة في مخالفات أخرى لأحكام نظام الشركات أو أحكام نظام الشركة الأساس.

المثال الرابع: اكتشاف المراجع لمخالفات لنظام الشركات أو النظام الأساس للشركة، كان لها تأثير جوهري على القوائم المالية أدت إلى تعديل رأيه (أي أنه تحفظ في تقريره)، بالإضافة إلى اكتشافه لمخالفات أخرى لنظام الشركات أو النظام الأساس للشركة لم يكن لها تأثير جوهري على القوائم المالية. وفي هذه الحالة فإن المراجع سوف يقرر عن المخالفات التي كان لها تأثير جوهري على القوائم المالية وأدت إلى تعديل رأيه، وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم (٧٠٥). أما المخالفات الأخرى التي لم يكن لها تأثير جوهري على القوائم المالية، فإنه سيقرر عنها ضمن فقرة "التقرير عن المسؤوليات الأخرى" في تقرير المراجع وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم (٧٠٠) وبعنوان "التقرير عن المتطلبات النظامية أو التنظيمية" كما يلي:

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية:

تتطلب الفقرة (١٣٥) من نظام الشركات أن يضمِّن المراجع في تقريره ما يكون قد تبين له من مخالفات لأحكام النظام أو أحكام نظام الشركة الأساس. وخلال مسار مراجعتنا الحالية للقوائم المالية، فإنه بالإضافة إلى المخالفات التي كان لها تأثير جوهري على القوائم المالية، وأدت إلى تعديل رأينا كما هو موضح أعلاه تحت عنوان "أساس الرأي المعدل"، فقد تبين لنا وقوع الشركة في مخالفات أخرى لأحكام [نظام الشركات أو النظام الأساس للشركة أو كليهما] ليس لها تأثير جوهري على القوائم المالية تمثلت فيما يلي: [يتم سرد تلك المخالفات].

موقف المراجع من عدم تطبيق المنشأة للمعايير الدولية

ورد للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عدد من الاستفسارات حول موقف المحاسب القانوني من عدم تطبيق المنشأة للمعايير الدولية المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

وبعرض تلك الاستفسارات على لجنة معايير المراجعة في الهيئة، أفادت بما يلي:

يضع معيار المراجعة الدولي رقم (٢١٠) المعتمد في المملكة العربية السعودية متطلبات محددة لقبول الارتباط لمراجعة القوائم المالية ذات الغرض العام. ومن ضمن أهم متطلباته الاتفاق على إطار التقرير المالي المنطبق. وحيث إن إطار التقرير المقبول لإعداد القوائم المالية ذات الغرض العام في المملكة العربية السعودية هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية اعتباراً من بداية عام ٢٠١٧ للشركات المدرجة، ومن بداية عام ٢٠١٨ للشركات غير المدرجة (أو المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم) فإنه لا يجوز الاتفاق على مراجعة قوائم مالية ذات غرض عام تم إعدادها وفقاً لإطار غير ذلك الإطار المعتمد في المملكة العربية السعودية والمناسب لظروف المنشأة.

وفي حال عدم النص على إطار التقرير المقبول في عقد الارتباط، فإنه يفترض أنه الإطار المعتمد في المملكة المنطبق على فترة القوائم المالية، حيث لا مجال لتطبيق إطار آخر ما لم يكن ذلك وفقاً لنظام أو لائحة تختص بمنشأة معينة (كما هو الحال على سبيل المثال في منشآت القطاع العام أو المنشآت غير الهادفة للربح). وعليه فإنه لا يجوز للمراجع الاستمرار في الارتباط الذي يتبين فيه عدم موافقة المنشأة على تطبيق إطار التقرير المالي المقبول المشار إليه أعلاه. وفي حال قبول المراجع لارتباط المراجعة (أو الاستمرار فيه) على أساس افتراض توفر الشرط المسبق لقبول الارتباط (وهو استخدام الإدارة لإطار التقرير المالي المقبول لإعداد القوائم المالية)، ثم تبين له من خلال ما حصل عليه من أدلة المراجعة عدم تطبيق المنشأة لسياسات محاسبية تتفق مع ذلك الإطار، فإن عليه أن يقرر مدى تأثير التحريفات الجوهرية الناشئة عن ذلك على تقريره وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٥ المعتمد في المملكة العربية السعودية.



SOCPA

الهيئة السعودية
للمراجعين والمحاسبين

8004404444 | www.socpa.org.sa | Socpa_ksa