لا تتحمل المؤسسة الدولية لأخلاقيات المهنة والمراجعة ولا مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد (IAASB®) ولا الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC®) المسؤولية عن الخسائر التي تلحق بأي 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®

IAASB

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board

| | |
|---|---|
| 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.

| 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". |

## 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

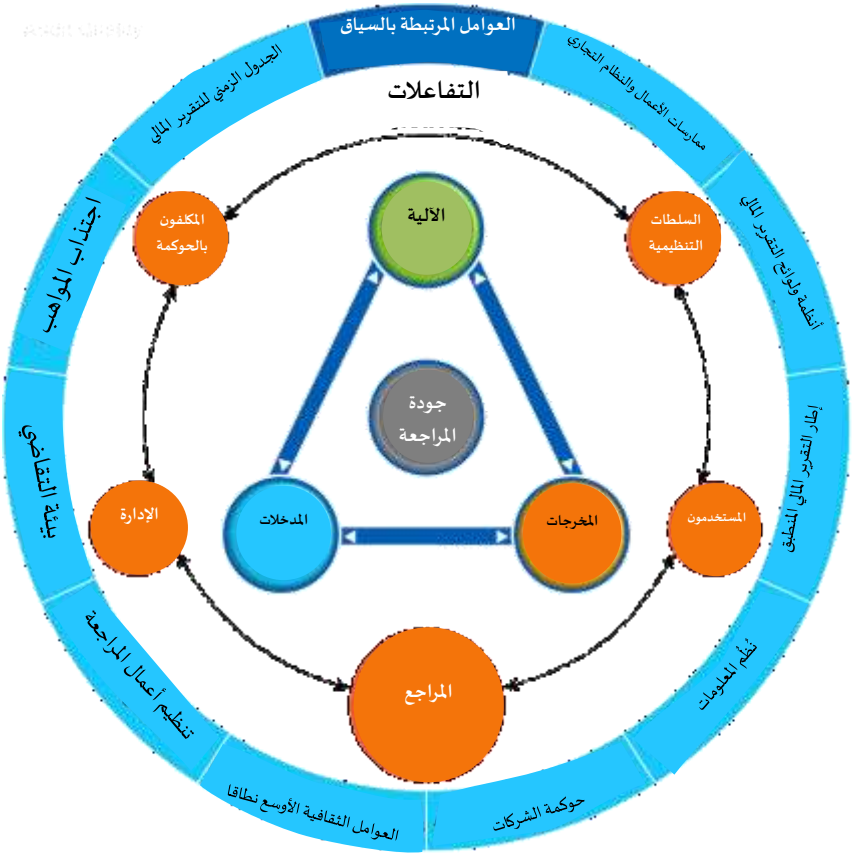
ج. المخرجات

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.

٢-١ **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.

٢-٣ **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**<br>٣-١-١ تقارير المراجع لمستخدمي القوائم المالية المراجعة<br>٣-١-٢ تقارير المراجع للمكلفين بالحوكمة<br>٣-١-٣ تقارير المراجع للإدارة<br>٣-١-٤ تقارير المراجع لسلطات التنظيم المالي والاحترازي*<br>**من المنشأة**<br>٣-١-٥ القوائم المالية المراجعة<br>٣-١-٦ تقارير المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك لجان المراجعة<br>**من السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة**<br>٣-١-٧ المعلومات المقدمة من السلطات التنظيمية عن كل عمل من أعمال المراجعة |
| ٣-٢ مستوى المكاتب والمستوى الوطني | **من مكاتب المراجعة**<br>٣-٢-١ تقارير الشفافية<br>٣-٢-٢ التقارير السنوية وغيرها<br>**من السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة**<br>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.

٣-١-٧ *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.

**٣-٢ المخرجات - مستوى المكاتب والمستوى الوطني**

٣-٢-١ *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.

٣-٢-٢ *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

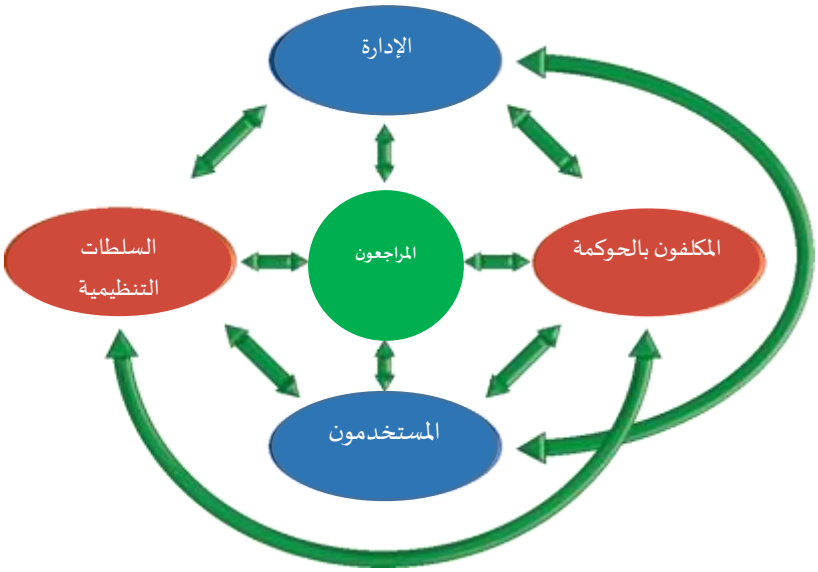
٤٣. يصف الاتحاد الدولي للمحاسبين في تقريره الصادر في عام ٢٠٠٨ بعنوان *سلسلة إعداد التقرير المالي: وجهات النظر والاتجاهات الحالية*[٩] سلسلة إعداد التقرير المالي بأنها "الأشخاص المشاركون والآليات المستخدمة في إعداد التقارير المالية واعتمادها ومراجعتها وتحليلها واستخدامها".

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.

#### ١-٤-٤ *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

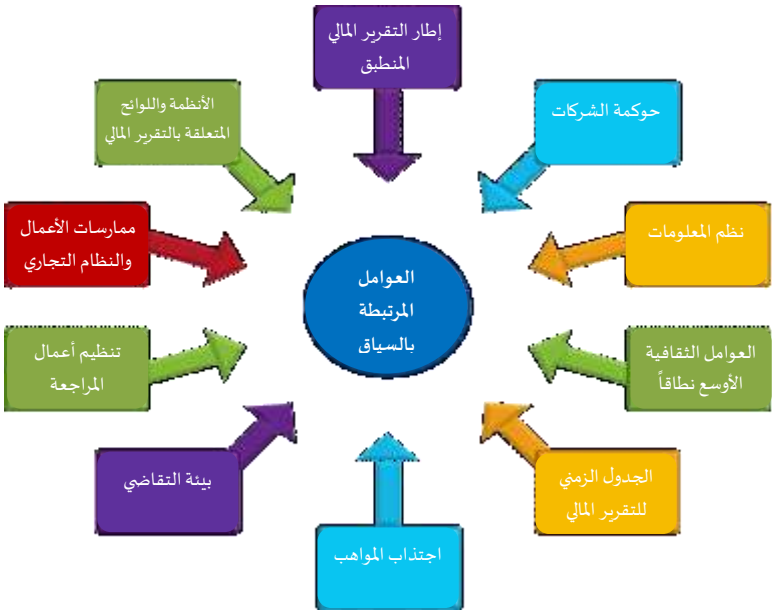
٧٩. تخضع جودة المراجعة لتقصٍ خارجي في عدد متزايد من الدول كجزء من ترتيبات الإشراف المستقل على أعمال المراجعة. وتصدر السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة عادةً تقارير علنية عن أنشطتها عموماً مما يمكن أن يمنح المستخدمين انطباعاً عن جودة المراجعة بصفة عامة. وتصدر بعض جهات الإشراف تقارير علنية عن النتائج التي 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 يوليها 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.

٢-٧-١ *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.

| 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". |

## 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 أيضاً على النظر في 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.

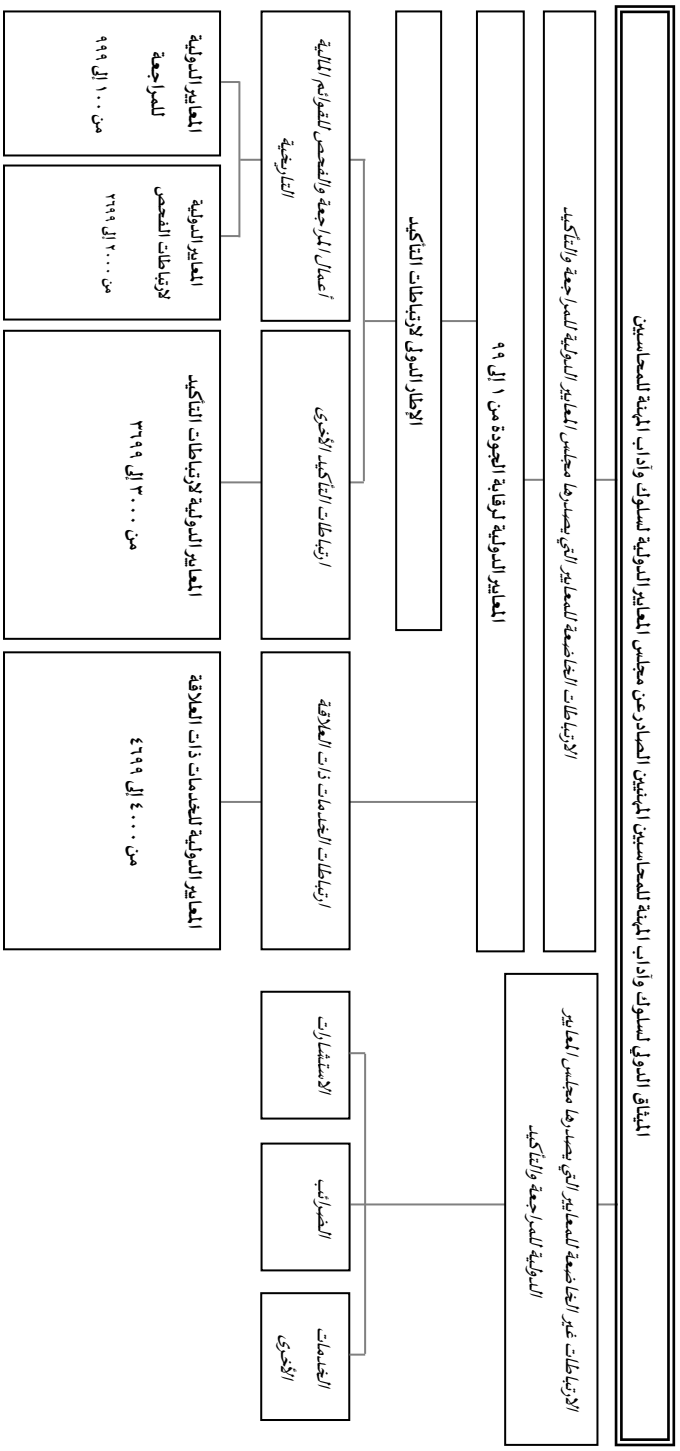
**إساءة استخدام اسم المحاسب القانوني**

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.

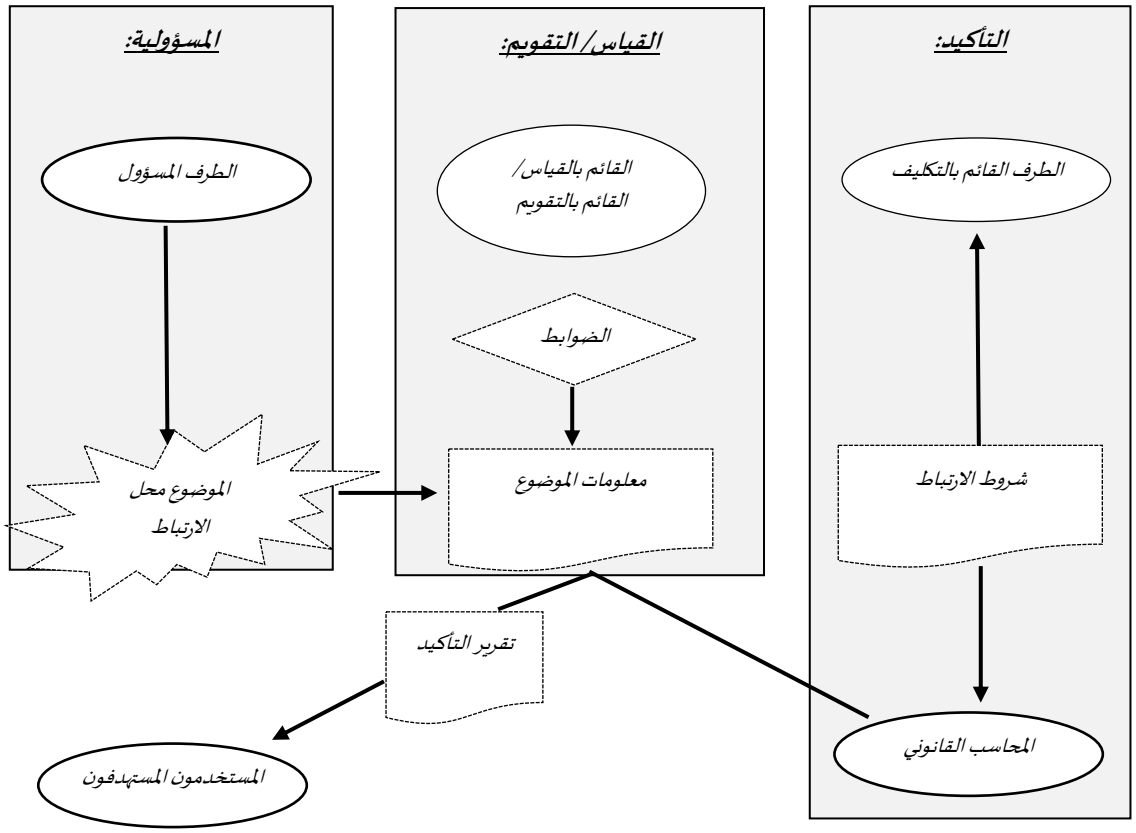
٤. تكمن قيمة الارتباط المباشر في الجمع بين:

(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<br>• تقرير الاستدامة<br>• مؤشرات الأداء الرئيسية<br>• بيان عن الاستخدام الفعال للموارد<br>• بيان عن القيمة المحققة مقابل المال المدفوع<br>• التقرير عن المسؤولية الاجتماعية للشركات | • الانخفاضات المتوقعة في الانبعاثات نتيجة استخدام تقنية جديدة، أو احتجاز غازات الاحتباس الحراري عن طريق زراعة الأشجار.<br>• 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<br>• 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 | |

| 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". |

# 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:<br>(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:<br>(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.<br>(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 طبقاً 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 للمساعدة في 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 الغش أو الخطأ، على مستويي القوائم المالية والإقرارات. |
| **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<br>(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<br>(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:<br>(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<br>(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:<br>(a) Control environment;<br>(b) The entity's risk assessment process;<br>(c) The entity's process to monitor the system of internal control;<br>(d) The information system and communication; and<br>(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:<br>(أ) بيئة الرقابة؛<br>(ب) آلية المنشأة لتقييم المخاطر؛<br>(ج) آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية؛<br>(د) نظام المعلومات والاتصالات؛<br>(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". |