

المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص
والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة

طبعة عام 2020

الجزء الثاني

يقوم الاتحاد الدولي للمحاسبين® أو IFAC® بتيسير عمل الهيكل والآليات التي تدعم العمليات التشغيلية الخاصة بمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد. ولا يتحمل مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد ولا الاتحاد الدولي للمحاسبين المسؤولية عن الخسائر التي تلحق بأي شخص يتصرف، أو يمتنع عن التصرف، اعتماداً على محتوى هذا المنشور، سواءً كان سبب هذه الخسارة 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 والمعايير الدولية لرقابة الجودة ومذكرات ممارسات المراجعة الدولية ومسودات العرض على العموم والأوراق الاستشارية وسائر المنشورات الخاصة بمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد قام بنشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين وحقوق تأليفها ونشرها محفوظة للاتحاد.

حقوق التأليف والنشر © محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين في أبريل 2021. 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 والتأكد" 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"المعايير الدولية لرقابة الجودة" و"مذكرات ممارسات المراجعة الدولية" والاختصاصات "IAASB" و"ISA" و"ISAE" و"ISRE" و"ISRS" و"ISQC" و"ISQM" و"IAPN" وشعار مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد هي علامات تجارية للاتحاد الدولي للمحاسبين، أو علامات تجارية وعلامات خدمة مسجلة للاتحاد الدولي للمحاسبين في الولايات المتحدة وسائر الدول.

للمعلومات المتعلقة بحقوق التأليف والنشر والعلامات التجارية والتصاريح، الرجاء الانتقال إلى [التصاريح](mailto:permissions@ifac.org) أو الاتصال على permissions@ifac.org.



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017

هاتف +1 (212) 286-9344 فاكس +1 (212) 286-9570

www.iaasb.org

ردمك: 978-1-60815-487-6

العلامات التجارية
والعلامات التجارية وعلامات الخدمة المسجلة

مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد®

IAASB®



المعايير الدولية للمراجعة®

المعايير الدولية لارتباطات التأكيد™

المعايير الدولية لارتباطات الفحص™

المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة™

المعايير الدولية لرقابة الجودة™

المعايير الدولية لإدارة الجودة™

مذكرات ممارسات المراجعة الدولية™

ISA®

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQC™

ISQM™

IAPN™

معييارارتباطات الفحص (2400): الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار الفحص (2400)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي لارتباطات الفحص (2400)

الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية

(يسري هذا المعيار على أعمال فحص القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة

مقدمة

4-1 نطاق هذا المعيار

8-5 الارتباط لفحص القوائم المالية التاريخية

12-9 نطاق اختصاص هذا المعيار

13 تاريخ السريان

15-14 الأهداف

17-16 التعريفات

المتطلبات

20-18 القيام بارتباطات الفحص وفقاً لهذا المعيار

21 المتطلبات المسلكية

23-22 نزعة الشك المهني والحكم المهني

28-24 رقابة الجودة على مستوى الارتباط

41-29 قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات

42 الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة

57-43 تنفيذ الارتباط

60-58 الأحداث اللاحقة

65-61 الإفادات المكتوبة

68-66 تقويم الأدلة المتحصل عليها من الإجراءات المنفذة

85-69 تكوين استنتاج المحاسب القانوني بشأن القوائم المالية

92-86 تقرير المحاسب القانوني

96-93 التوثيق

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

5أ-1أ نطاق هذا المعيار

7أ-6أ الارتباط لفحص القوائم المالية التاريخية

10أ-8أ الأهداف

13أ-11أ	التعريفات
14أ	القيام بارتباطات الفحص وفقاً لهذا المعيار
16أ-15أ	المتطلبات المسلكية
25أ-17أ	نزعة الشك المهني والحكم المهني
33أ-26أ	رقابة الجودة على مستوى الارتباط
62أ-34أ	قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات
69أ-63أ	الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة
105أ-70أ	تنفيذ الارتباط
108أ-106أ	الإفادات المكتوبة
111أ-109أ	تقويم الأدلة المتحصل عليها من الإجراءات المنفذة
123أ-112أ	تكوين استنتاج المحاسب القانوني بشأن القوائم المالية
150أ-124أ	تقرير المحاسب القانوني
151أ	التوثيق

الملحق الأول: مثال توضيحي لخطاب ارتباط لفحص القوائم المالية التاريخية

الملحق الثاني: مثال توضيحي لتقرير فحص المحاسب القانوني

ينبغي قراءة المعيار الدولي لارتباطات الفحص (2400) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية" جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار الدولي لارتباطات الفحص: (راجع: الفقرة 1أ)
 - (أ) مسؤوليات المحاسب القانوني عندما يتعاقد لتنفيذ فحص للقوائم المالية التاريخية، عندما لا يكون المحاسب القانوني هو مراجع القوائم المالية للمنشأة؛
 - (ب) شكل ومحتوى تقرير المحاسب القانوني عن القوائم المالية.
2. لا يتناول هذا المعيار فحص القوائم المالية أو المعلومات المالية الأولية للمنشأة، الذي ينقذه المحاسب القانوني الذي يُعد المراجع المستقل للقوائم المالية للمنشأة (راجع: الفقرة 2أ)
3. يُطبق هذا المعيار، بعد تكييفه حسب الحاجة، على عمليات فحص المعلومات المالية التاريخية الأخرى. ويتم تنفيذ ارتباطات التأكيد المحدود الأخرى بخلاف عمليات فحص المعلومات المالية التاريخية وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (3000).¹

العلاقة بالمعيار الدولي لرقابة الجودة (1)²

4. تُعد نظم رقابة الجودة وسياساتها وإجراءاتها من مسؤوليات المكتب. وينطبق معيار رقابة الجودة (1) على مكاتب المحاسبين المهنيين فيما يتعلق بارتباطات المكتب لفحص القوائم المالية.³ وتنبني أحكام هذا المعيار المتعلقة برقابة الجودة على مستوى كل ارتباط من ارتباطات الفحص على افتراض أساس بأن المكتب يخضع لمعيار رقابة الجودة (1) أو لمتطلبات مساوية على الأقل لمتطلبات ذلك المعيار. (راجع: الفقرات 3أ-5)

الارتباط لفحص القوائم المالية التاريخية

5. فحص القوائم المالية التاريخية هو ارتباط تأكيد محدود، على النحو المبين في الإطار الدولي لارتباطات التأكيد (إطار التأكيد).⁴ (راجع: الفقرتين 6أ، 7أ)
6. عند فحص القوائم المالية، يُبدي المحاسب القانوني استنتاجاً يهدف إلى تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في إعداد أية قوائم مالية للمنشأة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويستند استنتاج المحاسب القانوني إلى وصوله إلى تأكيد محدود. ويتضمن تقرير المحاسب القانوني وصفاً لطبيعة ارتباط الفحص باعتباره السياق الذي يمكن القراء من فهم الاستنتاج.
7. يقوم المحاسب القانوني بشكل رئيسي بتوجيه استفسارات وتنفيذ إجراءات تحليلية للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تشكل أساساً للتوصل إلى استنتاج، يتم إبدائه وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، بشأن القوائم المالية ككل.
8. إذا علم المحاسب القانوني بامر يجعله يعتقد بأن القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل جوهري، فيتعين عليه تصميم وتنفيذ المزيد من الإجراءات حسبما يراه ضرورياً في ظل الظروف القائمة، ليكون قادراً على إبداء استنتاج في القوائم المالية وفقاً لهذا المعيار.

نطاق اختصاص هذا المعيار

9. يحتوي هذا المعيار على أهداف المحاسب القانوني عند اتباع معيار ارتباطات الفحص، التي توفر السياق الذي وضعت فيه متطلبات هذا المعيار، والتي يُقصد بها مساعدة المحاسب القانوني على فهم ما يلزم تنفيذه عند القيام بارتباط الفحص.
10. يحتوي المعيار على متطلبات مُعبّر عنها بكلمة "يجب"، وتهدف إلى تمكين المحاسب القانوني من الوفاء بالأهداف الموضوعية.
11. بالإضافة إلى ذلك، يحتوي هذا المعيار على مقدمة وتعريفات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية، توفر سياقاً ذا صلة بالفهم السليم للمعيار.

¹ معيار ارتباطات التأكيد (3000) "ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية"

² المعيار الدولي لرقابة الجودة (1) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

³ معيار رقابة الجودة (1)، الفقرة 4

⁴ إطار التأكيد، الفقرتان 15 و16

12. وتقدم المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى شرحاً إضافياً للمتطلبات وإرشادات لتنفيذها. وفي حين أن مثل هذه الإرشادات لا تفرض في حد ذاتها متطلباً، إلا أنها تُعد ذات صلة بالتطبيق الصحيح للمتطلبات. وقد توفر أيضاً المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى معلومات عامة تتعلق بالأمور التي تم تناولها في هذا المعيار، وتساعد في تطبيق المتطلبات.

تاريخ السريان

13. يسري هذا المعيار على أعمال فحص القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

14. تتمثل أهداف المحاسب القانوني من فحص القوائم المالية وفقاً لهذا المعيار فيما يلي:

- (أ) الوصول إلى تأكيد محدود، بشكل أساسي عن طريق توجيه استفسارات وتنفيذ إجراءات تحليلية، بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، وبالتالي تمكين المحاسب القانوني من إبداء استنتاج عمّا إذا كان قد نما إلى علمه أي شيء يدعو إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية غير مُعدّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛
- (ب) إعداد تقرير عن القوائم المالية ككل والإبلاغ على النحو المطلوب بموجب هذا المعيار.

15. في جميع الحالات، عندما لا يمكن الوصول إلى تأكيد محدود ويكون إبداء استنتاج متحفّظ في تقرير المحاسب القانوني غير كافٍ في ظل الظروف القائمة، فإن هذا المعيار يتطلب أن يقوم المحاسب القانوني إما بالامتناع عن إبداء استنتاج في التقرير الصادر عن الارتباط، أو بحسب مقتضى الحال، الانسحاب من الارتباط إذا كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة. (راجع: الفقرات 8-10، 12أ، 122أ)

التعريفات

16. يتضمن مسرد المصطلحات⁵ (المسرد) المصطلحات المعرّفة في هذا المعيار بالإضافة إلى شرح للمصطلحات الأخرى المستخدمة في هذا المعيار، للمساعدة في اتساق التطبيق والتفسير. فعلى سبيل المثال، يحتوي المسرد على تعريف مصطلحي "الإدارة" و"المكلفون بالحوكمة" المستخدمين في هذا المعيار. (راجع: الفقرتين 11أ، 12أ)

17. لأغراض هذا المعيار، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

- (أ) الإجراءات التحليلية: عمليات تقييم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات المالية وغير المالية. وتشمل الإجراءات التحليلية أيضاً التحري الضروري عن التقلبات أو العلاقات التي يتم التعرف عليها والتي لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير.
- (ب) خطر الارتباط: خطر إبداء المحاسب القانوني استنتاجاً غير مناسب عندما تكون القوائم المالية مُحرّفة بشكل جوهري.
- (ج) القوائم المالية ذات الغرض العام: قوائم مالية معدة وفقاً لإطار ذي غرض عام.
- (د) الإطار ذو الغرض العام: إطار تقرير مالي مصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع واسع من المستخدمين. ويمكن أن يكون إطار التقرير المالي إطار عرض عادل أو إطار التزام.
- (هـ) الاستفسار: يتكون الاستفسار من طلب الحصول على معلومات من أشخاص مطلعين من داخل المنشأة أو خارجها.
- (و) التأكيد المحدود: مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه عند انخفاض خطر الارتباط إلى مستوى مقبول في ظروف الارتباط، ولكن بحيث يكون ذلك الخطر أكبر منه في حالة القيام بارتباط تأكيد معقول، كأساس لإبداء استنتاج وفقاً لهذا المعيار. ويُعدّ المزيج من طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة كافياً على الأقل لوصول المحاسب القانوني إلى مستوى مجدي من التأكيد. وحتى يكون

⁵ مسرد مصطلحات المعايير الدولية الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد في كتيب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة (الكتيب)، الذي نشره الاتحاد الدولي للمحاسبين، والمعتمد من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

مستوى التأكيد الذي يحصل عليه المحاسب القانوني ذا مغزى، فمن المرجح أن يعزز هذا المستوى ثقة المستخدمين المستهدفين في القوائم المالية. (راجع: الفقرة 13أ)

(ز) المحاسب القانوني: محاسب مهني في الممارسة العامة^(*). ويشمل المصطلح الشرك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرين أو المكتب، حسب مقتضى الحال. وفي المواطن التي يهدف فيها هذا المعيار صراحة إلى قيام الشرك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، استُخدم مصطلح "الشرك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المحاسب القانوني". ويُقرأ مصطلحاً "الشرك المسؤول عن الارتباط" و"المكتب" على أنهما يشيران إلى ما يعادلها في القطاع العام، عند الاقتضاء.

(ح) الحكم المهني: تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي توفره معايير التأكيد والمحاسبة ومعايير سلوك وأداب المهنة، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بارتباط الفحص.

(ط) المتطلبات المسلكية ذات الصلة: المتطلبات المسلكية، التي يخضع لها فريق الارتباط عند تنفيذ ارتباطات الفحص، والتي تتألف عادةً من النصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي)، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً^(**).

(ي) القوائم المالية ذات الغرض الخاص: قوائم مالية مُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.

(ك) الإطار ذو الغرض الخاص: إطار تقرير مالي مصمم لتلبية احتياجات مستخدمين معينين من المعلومات المالية. ويمكن أن يكون إطار التقرير المالي إطار عرض عادل أو إطار التزام.

المتطلبات

القيام بارتباطات الفحص وفقاً لهذا المعيار

18. يجب أن يتوفر لدى المحاسب القانوني فهم لنص هذا المعيار بكامله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح. (راجع: الفقرة 14أ)

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة

19. يجب على المحاسب القانوني الالتزام بكل متطلب وارد في هذا المعيار ما لم يكن المتطلب غير ذي صلة بارتباط الفحص. ويكون المتطلب ذا صلة بارتباط الفحص عندما توجد الظروف التي يتناولها المتطلب.

20. لا يجوز للمحاسب القانوني أن يشير إلى التزامه بهذا المعيار في تقريره ما لم يكن قد التزم بجميع متطلبات هذا المعيار ذات الصلة بارتباط الفحص.

المتطلبات المسلكية

21. يجب على المحاسب القانوني الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال. (راجع: الفقرتين 15أ، 16أ)

نزعة الشك المهني والحكم المهني

22. يجب على المحاسب القانوني التخطيط للارتباط وتنفيذه مع التحلي بنزعة الشك المهني وإدراك أنه قد توجد ظروف تتسبب في تحريف القوائم المالية بشكل جوهري. (راجع: الفقرات 17أ-20أ)

23. يجب على المحاسب القانوني ممارسة الحكم المهني عند القيام بارتباط الفحص. (راجع: الفقرات 21أ-25أ)

* تم تغيير كلمة "الممارس" "practitioner" إلى المحاسب القانوني تماشياً مع الأنظمة واللوائح المعمول بها في المملكة العربية السعودية.

** يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

رقابة الجودة على مستوى الارتباط

24. يجب أن يتمتع الشريك المسؤول عن الارتباط بالكفاءة في مهارات وأساليب التأكيد والكفاءة في التقرير المالي، بما يناسب ظروف الارتباط. (راجع: الفقرة 26)

25. يتحمل الشريك المسؤول عن الارتباط المسؤولية عمّا يلي: (راجع: الفقرات 27-30)

(أ) الجودة العامة لكل ارتباط فحص يتم إسناده لذلك الشريك؛

(ب) توجيه ارتباط الفحص والإشراف عليه والتخطيط له وتنفيذه، في إطار الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛ (راجع: الفقرة 31)

(ج) صدور تقرير المحاسب القانوني بشكل مناسب في ظل الظروف القائمة؛

(د) تنفيذ الارتباط وفقاً لسياسات رقابة الجودة في المكتب، بما في ذلك ما يلي:

(1) الاقتناع بأن الإجراءات المناسبة المتعلقة بقبول واستمرار العلاقات مع العملاء والارتباطات قد تم اتباعها، وأن الاستنتاجات التي تم الوصول إليها تُعد مناسبة، بما في ذلك النظر فيما إذا كانت هناك معلومات من شأنها أن تجعل الشريك المسؤول عن الارتباط يخلص إلى أن الإدارة تفتقر إلى النزاهة؛ (راجع: الفقرتين 32، 33)

(2) الاقتناع بأن فريق الارتباط يتمتع مجتمعةً بالكفاءة والقدرات المناسبة، بما في ذلك مهارات وأساليب التأكيد والخبرة في التقرير المالي، وذلك من أجل:

أ. تنفيذ ارتباط الفحص وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

ب. التمكن من إصدار تقرير يُعد مناسباً في ظل الظروف القائمة؛

(3) تحمل مسؤولية الحفاظ على توثيق مناسب لأعمال الارتباط.

الاعتبارات ذات الصلة بعد قبول الارتباطات

26. إذا حصل الشريك المسؤول عن الارتباط على معلومات كانت ستتسبب في رفض المكتب لارتباط الفحص فيما لو كانت تلك المعلومات متاحة من قبل، فيجب عليه إبلاغ المكتب على الفور بهذه المعلومات، حتى يتسنى للمكتب وللشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ التصرف اللازم.

الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة

27. طوال مدة الارتباط، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يظل منتبهاً، من خلال الملاحظة وطرح الاستفسارات عند الضرورة، لما يدل على مخالفة أعضاء فريق الارتباط للمتطلبات المسلكية ذات الصلة. وإذا نمت إلى علم الشريك المسؤول عن الارتباط، من خلال نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب أو من مصادر أخرى، أمورٌ تشير إلى مخالفة أعضاء فريق الارتباط للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحديد التصرف المناسب بالتشاور مع الأفراد الآخرين في المكتب.

المتابعة

28. يتضمن النظام الفعال لرقابة الجودة في المكتب تطبيق آلية متابعة تهدف إلى تزويد المكتب بتأكيد معقول بأن سياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بنظام رقابة الجودة ملائمة وكافية وتعمل بفاعلية. ويجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يأخذ في الحسبان نتائج آلية المتابعة الخاصة بالمكتب الثابتة في آخر معلومات تم تعميمها من خلال المكتب، ومن خلال المكاتب الأخرى ضمن الشبكة في حال الانطباق، وما إذا كان من الممكن لأوجه القصور التي تمت الإشارة إليها في تلك المعلومات أن تؤثر على ارتباط الفحص.

قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات

العوامل التي تؤثر على قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات

29. لا يجوز للمحاسب القانوني قبول ارتباط الفحص، ما لم يكن ملزماً بذلك بموجب نظام أو لائحة، في الحالات الآتية: (راجع: الفقرتين 34أ، 35أ)

(أ) عدم اقتناع المحاسب القانوني بما يلي:

(1) وجود غرض منطقي للارتباط؛ أو (راجع: الفقرة 36أ)

(2) مناسبة ارتباط الفحص في ظل الظروف القائمة؛ أو (راجع: الفقرة 37أ)

(ب) وجود سبب يدعو المحاسب القانوني إلى الاعتقاد بأن المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك متطلبات الاستقلال، لن يتم الوفاء بها؛ أو

(ج) وجود فهم أولي لدى المحاسب القانوني لظروف الارتباط يشير إلى أن المعلومات اللازمة لتنفيذ ارتباط الفحص من المرجح أن تكون غير متاحة أو لا يمكن الاعتماد عليها؛ أو (راجع: الفقرة 38أ)

(د) وجود سبب يدعو المحاسب القانوني إلى الشك في نزاهة الإدارة بحيث يصبح من المرجح أن يؤثر ذلك على التنفيذ السليم للفحص؛ أو (راجع: الفقرة 33أ)

(هـ) فرض الإدارة أو المكلفين بالحوكمة قيوداً على نطاق عمل المحاسب القانوني في ارتباط الفحص المقترح بحيث يعتقد المحاسب القانوني أن هذا القيد سيؤدي إلى امتناعه عن إبداء استنتاج في القوائم المالية.

الشروط المسبقة لقبول ارتباط الفحص

30. قبل قبول ارتباط الفحص، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرة 39أ)

(أ) تحديد ما إذا كان إطار التقرير المالي المطبق في إعداد القوائم المالية يُعد مقبولاً بما في ذلك، في حالة القوائم المالية ذات الغرض الخاص، التوصل إلى فهم للغرض الذي أعدت من أجله القوائم المالية وفهم للمستخدمين المستهدفين: (راجع: الفقرات 40أ-46أ)

(ب) الحصول على موافقة الإدارة بأنها تقر وتفهم مسؤولياتها عن الأمور الآتية: (راجع: الفقرات 47أ-50أ)

(1) إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عرضها العادل، عند الاقتضاء؛

(2) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرية، سواءً بسبب غش أو خطأ؛

(3) تزويد المحاسب القانوني بما يلي:

أ. إمكانية الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون الإدارة على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

ب. المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المحاسب القانوني من الإدارة لغرض الفحص؛

ج. الوصول غير المقيد إلى الأشخاص من داخل المنشأة الذين يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري الحصول منهم على الأدلة.

31. في حالة عدم قناعة المحاسب القانوني بأي من الأمور الواردة أعلاه بوصفها الشروط المسبقة لقبول ارتباط الفحص، فيجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة. وفي حالة عدم إمكانية إجراء تغييرات لإقناع المحاسب القانوني بتحقيق تلك الأمور، فلا يجوز له أن يقبل الارتباط المقترح ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. لكن الارتباط الذي يتم تنفيذه في ظل تلك الظروف لا يكون ملتزماً بهذا المعيار. وعليه، فإنه لا يجوز للمحاسب القانوني أن يُضْمَنَ في تقريره أية إشارة إلى أن الفحص قد تم وفقاً لهذا المعيار.

32. إذا صار المحاسب القانوني غير مقتنع بتحقيق أي من الشروط المسبقة المذكورة أعلاه بعد قبول الارتباط، فيجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، ويجب أن يحدد:

(أ) ما إذا كان يمكن حل الأمر؛

(ب) ما إذا كان من المناسب الاستمرار في الارتباط؛

(ج) ما إذا كان سيبلغ عن الأمر في تقريره وكيفية هذا الإبلاغ في حال القيام به.

اعتبارات إضافية عندما تكون صيغة تقرير المحاسب القانوني مفروضة بموجب نظام أو لائحة

33. لا يجوز أن يشير تقرير المحاسب القانوني الصادر بشأن ارتباط الفحص إلى هذا المعيار إلا في حالة استيفاء التقرير لمتطلبات الفقرة 86.

34. في بعض الحالات، عندما يتم تنفيذ الفحص وفقاً لأنظمة أو لوائح منطبقة في دولة ما، فإن الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة قد تفرض تنسيق تقرير المحاسب القانوني أو صياغته بشكل أو محتوى يختلف اختلافاً كبيراً عن متطلبات هذا المعيار. وفي تلك الظروف، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كان المستخدمون قد يسيئون فهم التأكيد الذي تم الوصول إليه من فحص القوائم المالية، وإذا كان الأمر كذلك، ما إذا كان تضمين توضيح إضافي في تقرير المحاسب القانوني يمكن أن يخفف من سوء الفهم المحتمل. (راجع: الفقرتين 51أ، 148)

35. إذا استنتج المحاسب القانوني أن التفسير الإضافي في تقريره لن يخفف من سوء الفهم المحتمل، فلا يجوز له قبول ارتباط الفحص، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. ولا يُعد ارتباط الفحص المُنفذ وفقاً لهذا النظام أو هذه اللائحة مستوفياً لهذا المعيار. وعليه، فإنه لا يجوز للمحاسب القانوني أن يُضَمِّن في تقريره أية إشارة إلى أن الفحص قد تم وفقاً لهذا المعيار. (راجع: الفقرتين 51أ، 148)

الاتفاق على شروط الارتباط

36. يجب على المحاسب القانوني أن يتفق على شروط ارتباط الفحص مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قبل تنفيذ الارتباط.

37. يجب أن تُسجَّل شروط الارتباط المتفق عليها في خطاب ارتباط أو في شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، ويجب أن تتضمن: (راجع: الفقرات 52أ-54أ، 56)

(أ) الاستخدام والتوزيع المستهدف للقوائم المالية وأي قيود على الاستخدام أو التوزيع، إن وجدت؛

(ب) تحديد إطار التقرير المالي المنطبق؛

(ج) هدف ونطاق ارتباط الفحص؛

(د) مسؤوليات المحاسب القانوني؛

(هـ) مسؤوليات الإدارة، بما في ذلك تلك الواردة في الفقرة 30(ب)؛ (راجع: الفقرات 47أ-50أ، 55)

(و) عبارة تفيد أن الارتباط ليس ارتباط مراجعة، وأن المحاسب القانوني لن يُبدي رأي مراجعة في القوائم المالية؛

(ز) إشارة الشكل والمحتوى المتوقعين للتقرير الذي سيصدره المحاسب القانوني، وعبارة تفيد بإمكانية وجود ظروف قد يختلف فيها التقرير عن شكله ومحتواه المتوقعين.

الارتباطات المتكررة

38. في ارتباطات الفحص المتكررة، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت الظروف، بما في ذلك التغييرات في اعتبارات قبول الارتباط، تتطلب إعادة النظر في شروط الارتباط وما إذا كانت هناك حاجة إلى تذكير الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بشروط الارتباط القائمة. (راجع: الفقرة 57)

قبول التغيير في شروط ارتباط الفحص

39. لا يجوز للمحاسب القانوني أن يقبل بأي تغيير في شروط الارتباط، ما لم توجد مبررات معقولة لذلك. (راجع: الفقرات 58أ-60)

40. إذا طُلب من المحاسب القانوني قبل إنجاز ارتباط الفحص تغيير الارتباط إلى ارتباط لم يتم الوصول فيه إلى أي تأكيد، فيجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت هناك مبررات معقولة للقيام بذلك. (راجع: الفقرتين 61أ، 62)

41. في حالة تغيير شروط الارتباط خلال سير الارتباط، فيجب على المحاسب القانوني والإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، الاتفاق على الشروط الجديدة للارتباط، وتسجيلها في خطاب ارتباط أو في أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب.

الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة

42. يجب على المحاسب القانوني إبلاغ الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، في الوقت المناسب خلال سير ارتباط الفحص، بجميع الأمور المتعلقة بارتباط الفحص والتي يرى المحاسب القانوني، بحسب حكمه المهني، أنها مهمة بما يكفي لجعلها جديرة باهتمام الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرات 63أ-69أ)

تنفيذ الارتباط

الأهمية النسبية عند فحص القوائم المالية

43. يجب على المحاسب القانوني تحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، وتطبيق هذه الأهمية النسبية عند تصميم الإجراءات وتقييم النتائج التي تم الحصول عليها من تلك الإجراءات. (راجع: الفقرات 70أ-73أ)

44. يجب على المحاسب القانوني إعادة النظر في الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل إذا أصبح أثناء الفحص على دراية بمعلومات كانت ستجعله يحدد مبلغاً مختلفاً من البداية. (راجع: الفقرة 74أ)

فهم المحاسب القانوني

45. يجب على المحاسب القانوني التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق، من أجل تحديد المجالات التي من المرجح أن تنشأ فيها تحريفات جوهرية في القوائم المالية، ومن ثم من أجل توفير أساس لتصميم إجراءات للتعامل مع تلك المجالات. (راجع: الفقرات 75أ-77أ)

46. يجب أن يشمل فهم المحاسب القانوني ما يلي: (راجع: الفقرات 78أ، 87أ، 90أ)

(أ) عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى ذات الصلة، بما في ذلك إطار التقرير المالي المنطبق.

(ب) طبيعة المنشأة، بما في ذلك:

(1) عملياتها؛

(2) هياكل الملكية والحوكمة بها؛

(3) أنواع الاستثمارات التي تقوم بها المنشأة والتي تخطط للقيام بها؛

(4) الهيكل التنظيمي للمنشأة وطريقة تمويلها؛

(5) أهداف المنشأة واستراتيجياتها؛

(ج) النظم المحاسبية للمنشأة وسجلاتها المحاسبية؛

(د) اختيار وتطبيق المنشأة للسياسات المحاسبية.

تصميم وتنفيذ الإجراءات

47. عند الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تشكل الأساس للتوصل إلى استنتاج بشأن القوائم المالية ككل، يجب على المحاسب القانوني تصميم وتنفيذ استفسارات وإجراءات تحليلية: (راجع: الفقرات 79أ-83أ، 87أ، 90أ)

(أ) لتناول جميع البنود المهمة في القوائم المالية بما في ذلك الإفصاحات؛

(ب) للتركيز على تناول المجالات التي من المرجح أن تنشأ فيها تحريفات جوهرية في القوائم المالية.
48. يجب أن تتضمن استفسارات المحاسب القانوني الموجهة للإدارة والأفراد الآخرين داخل المنشأة، حسب مقتضى الحال، ما يلي: (راجع: الفقرات 84أ-88أ)

- (أ) كيفية إجراء الإدارة للتقديرات المحاسبية المهمة المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق؛
(ب) تحديد الأطراف ذات العلاقة والمعاملات معهم، بما في ذلك الغرض من تلك المعاملات؛
(ج) ما إذا كانت هناك معاملات أو أحداث أو أمور مهمة أو غير معتادة أو معقدة قد أثرت أو يمكن أن تؤثر على القوائم المالية للمنشأة، بما في ذلك:

- (1) التغييرات الكبيرة في الأنشطة أو العمليات التجارية للمنشأة؛
(2) التغييرات الكبيرة في شروط العقود التي تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للمنشأة، بما في ذلك شروط عقود أو اتفاقيات التمويل والدين؛
(3) قيود اليومية المهمة أو التعديلات الأخرى في القوائم المالية؛
(4) المعاملات المهمة التي يتم إجراؤها أو إثباتها بالقرب من نهاية فترة التقرير؛
(5) حالة أي تحريفات غير مُصحَّحة تم اكتشافها أثناء الارتباطات السابقة؛
(6) التأثيرات أو الانعكاسات المحتملة على المنشأة بسبب المعاملات أو العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة؛

(د) الوجود الفعلي أو المشتبه به أو المزعوم لأي مما يلي:

- (1) الغش أو التصرفات غير القانونية التي تؤثر على المنشأة؛
(2) عدم الالتزام بأحكام الأنظمة واللوائح المتعارف بشكل عام على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات المهمة في القوائم المالية، مثل الأنظمة واللوائح الخاصة بالزكاة والضريبة ومعاشات التقاعد؛

(هـ) ما إذا كانت الإدارة قد حددت وتعاملت مع الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المحاسب القانوني والتي تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية؛

(و) أساس تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛ (راجع: الفقرة 89أ)

(ز) ما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف يبدو أنها تثير شكوكاً حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛

(ح) التعهدات أو الالتزامات التعاقدية أو الالتزامات المحتملة المهمة التي أثرت أو يمكن أن تؤثر على القوائم المالية للمنشأة، بما في ذلك الإفصاحات؛

(ط) المعاملات غير النقدية المهمة أو المعاملات التي يتم إجراؤها دون مقابل في فترة التقرير المالي قيد النظر.

49. عند تصميم الإجراءات التحليلية، يجب على المحاسب القانوني أن ينظر فيما إذا كانت البيانات التي تم الحصول عليها من النُظُم والسجلات المحاسبية للمنشأة تُعد كافية لغرض تنفيذ الإجراءات التحليلية. (راجع: الفقرات 90أ-92أ)

إجراءات للتعامل مع ظروف خاصة

الأطراف ذات العلاقة

50. يجب أن يظل المحاسب القانوني منتبهاً أثناء الفحص للترتيبات أو المعلومات التي قد تشير إلى وجود علاقات أو معاملات تمت مع أطراف ذات علاقة، ولم تقم الإدارة في السابق بتحديدتها أو الإفصاح عنها للمحاسب القانوني.

51. إذا حدد المحاسب القانوني خلال سير الفحص معاملات مهمة تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، فيجب عليه الاستفسار من الإدارة عن:

- (أ) طبيعة تلك المعاملات؛
 (ب) ما إذا كانت هناك أطراف ذات علاقة يمكن أن تكون مشاركة في تلك المعاملات؛
 (ج) المبرر التجاري (أو عدمه) لتلك المعاملات.

الغش وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح

52. عندما يكون هناك مؤشر على حدوث غش أو عدم التزام بالأنظمة واللوائح، أو الاشتباه في حدوث غش أو عدم التزام بالأنظمة واللوائح، فيجب على المحاسب القانوني:

- (أ) إبلاغ ذلك الأمر للمستوى الإداري المناسب أو للمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح؛ (راجع: الفقرة 93أ)
 (ب) مطالبة الإدارة بتقييم التأثير أو التأثيرات، إن وجدت، على القوائم المالية؛
 (ج) النظر في التأثير الواقع، إن وجد، على استنتاج المحاسب القانوني بشأن القوائم المالية وعلى تقرير المحاسب القانوني، والنتائج من التقييم الذي تجرّبه الإدارة، والذي يتم إبلاغ المحاسب القانوني به، لتأثيرات الغش أو عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه؛
 (د) تحديد ما إذا كانت الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة: (راجع: الفقرات 94أ-98أ)

- (1) تتطلب من المحاسب القانوني أن يقرر عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.
 (2) تفرض مسؤوليات قد يصبح من المناسب بموجبها في ظل الظروف القائمة التقرير عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.

الاستمرارية

53. يشمل فحص القوائم المالية النظر في قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وعند النظر في تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، يجب على المحاسب القانوني تغطية نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة لإجراء التقييم حسبما هو مطلوب بموجب إطار التقرير المالي المنطبق أو بموجب نظام أو لائحة عندما تكون هناك فترة أطول محددة.

54. إذا علم المحاسب القانوني خلال تنفيذ الفحص بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فيجب عليه: (راجع: الفقرة 99أ)

(أ) الاستفسار من الإدارة عن خططها للتصرفات المستقبلية التي تؤثر على قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن جدوى تلك الخطط، وأيضاً عما إذا كانت الإدارة تعتقد أن نتيجة تلك الخطط ستحسن من الوضع المتعلق بقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛

(ب) تقويم نتائج تلك الاستفسارات، للنظر فيما إذا كانت ردود الإدارة توفر أساساً كافياً لما يلي:

(1) الاستمرار في عرض القوائم المالية على أساس مفهوم الاستمرارية إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق يتضمن افتراض بقاء المنشأة كمنشأة مستمرة؛ أو

(2) استنتاج ما إذا كانت القوائم المالية مُحَرَّفَة بشكل جوهري، أو مضللة بأية صورة أخرى فيما يتعلق بقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛

(ج) النظر في ردود الإدارة في ضوء جميع المعلومات ذات الصلة التي يكون المحاسب القانوني على علم بها نتيجةً للفحص.

استخدام العمل المنفذ من قبل آخرين

55. قد يكون من الضروري للمحاسب القانوني، عند تنفيذ الفحص، استخدام العمل المنفذ من قبل محاسبين قانونيين آخرين أو عمل فرد أو كيان لديه الخبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو التأكيد. وإذا قام المحاسب القانوني خلال تنفيذه للفحص باستخدام محاسب قانوني آخر أو عمل خبير، فيجب عليه اتخاذ الخطوات المناسبة ليكون مقتنعاً بأن العمل المنفذ يُعد كافياً لأغراضه. (راجع: الفقرة 80أ)

مطابقة القوائم المالية بالسجلات المحاسبية ذات الصلة

56. يجب على المحاسب القانوني الحصول على أدلة تثبت اتفاق القوائم المالية أو تطابقها مع السجلات المحاسبية ذات الصلة للمنشأة. (راجع: الفقرة 100)

الإجراءات الزائدة عندما يعلم المحاسب القانوني بأن القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل جوهري

57. إذا علم المحاسب القانوني بأمر أو أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية قد تكون مُحَرَّفَة بشكل جوهري، فيجب عليه تصميم وتنفيذ المزيد من الإجراءات بما يكفي لتمكينه مما يلي: (راجع: الفقرات 101-105)

(أ) استنتاج أن الأمر أو الأمور من غير المرجح أن تتسبب في جعل القوائم المالية ككل محرفة بشكل جوهري؛ أو

(ب) استنتاج أن الأمر أو الأمور تتسبب في جعل القوائم المالية ككل محرفة بشكل جوهري.

الأحداث اللاحقة

58. إذا علم المحاسب القانوني بأحداث وقعت بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقريره تتطلب إجراء تعديل أو إفصاح في القوائم المالية، فيجب عليه أن يطلب من الإدارة تصحيح تلك التحريفات.

59. لا يقع على المحاسب القانوني أي التزام بتنفيذ أي إجراءات فيما يتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ تقريره. ومع ذلك، فعندما يعلم المحاسب القانوني بحقيقة ما بعد تاريخ تقريره ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية، والتي لو كانت معروفة له في تاريخ تقريره لربما أدت إلى قيامه بتعديل تقريره، فيجب عليه:

(أ) مناقشة الأمر مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال؛

(ب) تحديد ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة إلى تعديل؛

(ج) وإذا كانت بحاجة إلى تعديل، الاستفسار عن الكيفية التي تعتمدها الإدارة معالجة الأمر في القوائم المالية.

60. إذا لم تُعدّل الإدارة القوائم المالية في الظروف التي يعتقد المحاسب القانوني فيها أنها بحاجة إلى التعديل، وكان تقرير المحاسب القانوني قد تم تقديمه بالفعل للمنشأة، فيجب على المحاسب القانوني إبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة بعدم إصدار القوائم المالية لأطراف خارجية قبل إجراء التعديلات اللازمة. وفي حالة إصدار القوائم المالية في وقت لاحق لكن بدون إجراء التعديلات اللازمة، فيجب على المحاسب القانوني اتخاذ التصرف المناسب سعياً لمنع الاعتماد على تقريره.

الإفادات المكتوبة

61. يجب على المحاسب القانوني أن يطلب من الإدارة تقديم إفادة مكتوبة بأنها قد أوفت بمسؤولياتها المحددة في شروط الارتباط المتفق عليها. ويجب أن تشمل الإفادة المكتوبة على ما يلي: (راجع: الفقرات 106-108)

(أ) أن الإدارة قد أوفت بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عند الاقتضاء عرضها العادل، وأنها قد قدمت للمحاسب القانوني جميع المعلومات ذات الصلة وسمحت له بالوصول إلى المعلومات على النحو المتفق عليه في شروط الارتباط؛

(ب) أن جميع المعاملات قد تم تسجيلها، وأنها منعكسة في القوائم المالية.

وإذا كانت الأنظمة أو اللوائح تتطلب من الإدارة تقديم بيانات عامة مكتوبة بشأن مسؤولياتها، ورأى المحاسب القانوني أن تلك البيانات توفر بعض أو جميع الإفادات المطلوبة بموجب الفقرتين الفرعيتين (أ) و(ب)، فإن الأمور ذات الصلة التي تغطيها تلك البيانات لا يلزم تضمينها في الإفادة المكتوبة.

62. يجب على المحاسب القانوني أيضاً أن يطلب من الإدارة إفادات مكتوبة بأنها قد أفصحت له عن: (راجع: الفقرة 107)

(أ) هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة وجميع العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي لدى الإدارة علم بها؛

(ب) الحقائق المهمة التي تتعلق بأي عمليات غش أو عمليات غش مشتبه فيها تعلم بها الإدارة وربما تكون قد أثرت على المنشأة؛

- (ج) ما تعلمه من حالات عدم التزام فعلي أو محتمل بالأنظمة واللوائح، عندما يكون لذلك تأثير على القوائم المالية للمنشأة؛
- (د) جميع المعلومات ذات الصلة باستخدام افتراض الاستمرارية في القوائم المالية؛
- (هـ) أن جميع الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية، التي يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق إجراء تعديل أو إفصاح لها قد تم التعديل أو الإفصاح عنها.
- (و) التعهدات أو الالتزامات التعاقدية أو الالتزامات المحتملة المهمة التي أثرت أو يمكن أن تؤثر على القوائم المالية للمنشأة، بما في ذلك الإفصاحات؛
- (ز) المعاملات غير النقدية المهمة أو المعاملات التي يتم إجراؤها دون مقابل والتي نُقذتها المنشأة في فترة التقرير المالي قيد النظر.
63. إذا لم تقدم الإدارة واحدة أو أكثر من الإفادات المكتوبة المطلوبة، فيجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرة 106أ)
- (أ) مناقشة الأمر مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال؛
- (ب) إعادة تقييم نزاهة الإدارة، وتقييم التأثير المحتمل لذلك على إمكانية الاعتماد على الإفادات (الشفهية أو المكتوبة)، والأدلة بشكل عام؛
- (ج) اتخاذ التصرفات المناسبة بما في ذلك تحديد التأثير المحتمل على الاستنتاج الوارد في تقرير المحاسب القانوني وفقاً لهذا المعيار.
64. يجب على المحاسب القانوني الامتناع عن إبداء استنتاج في القوائم المالية، أو الانسحاب من الارتباط إذا كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، حسب مقتضى الحال، في الحالات الآتية:
- (أ) إذا استنتج أن هناك شكوكاً في نزاهة الإدارة بما يكفي لجعل الإفادات المكتوبة لا يمكن الاعتماد عليها؛ أو
- (ب) إذا لم تقدم الإدارة الإفادات المطلوبة بموجب الفقرة 61.

تاريخ الإفادات المكتوبة والفترات التي تغطيها

65. يجب أن يكون تاريخ الإفادات المكتوبة أقرب تاريخ ممكن عملياً لتاريخ تقرير المحاسب القانوني، ولكن ليس بعد ذلك التاريخ. ويجب أن تكون الإفادات المكتوبة لجميع القوائم المالية، وللفترة (الفترات) المشار إليها في تقرير المحاسب القانوني.

تقييم الأدلة المتحصل عليها من الإجراءات المنفذة

66. يجب على المحاسب القانوني تقييم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة من الإجراءات المنفذة، وإذا لم يكن الأمر كذلك، فيجب على المحاسب القانوني تنفيذ الإجراءات الأخرى التي يراها ضرورية في ظل الظروف القائمة ليكون قادراً على تكوين استنتاج في القوائم المالية. (راجع: الفقرة 109أ)
67. إذا لم يكن المحاسب القانوني قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتكوين استنتاج، فيجب عليه مناقشة تأثيرات تلك القيود المفروضة على نطاق الفحص مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرتين 110أ، 111أ)

تقييم التأثير على تقرير المحاسب القانوني:

68. يجب على المحاسب القانوني تقييم الأدلة التي تم الحصول عليها من الإجراءات المنفذة لتحديد تأثيرها على تقريره. (راجع: الفقرة 109أ)

تكوين استنتاج المحاسب القانوني بشأن القوائم المالية

النظر في إطار التقرير المالي المنطبق فيما يتعلق بالقوائم المالية

69. عند تكوين الاستنتاج بشأن القوائم المالية، يجب على المحاسب القانوني:
- (أ) تقييم ما إذا كانت القوائم المالية تشير إلى إطار التقرير المالي المنطبق أو تصفه بشكلٍ كافٍ؛ (راجع: الفقرتين 112أ، 113أ)
- (ب) النظر، في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق ونتائج الإجراءات المنفذة، فيما إذا كانت:

- (1) المصطلحات المستخدمة في القوائم المالية، بما في ذلك عنوان كل قائمة مالية، تُعد مناسبة؛
 - (2) القوائم المالية تُفصح بشكل كافٍ عن السياسات المحاسبية المهمة التي تم اختيارها وتطبيقها.
 - (3) السياسات المحاسبية المختارة والمطبقة تُعدّ متسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق، وتُعدّ مناسبة؛
 - (4) التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة تبدو معقولة؛
 - (5) المعلومات المعروضة في القوائم المالية تبدو ملائمة، ويمكن الاعتماد عليها، وقابلة للمقارنة والفهم؛
 - (6) القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثيرات المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية. (راجع: الفقرات 114-116)
70. يجب على المحاسب القانوني أن ينظر في تأثير:

- (أ) التحريفات غير المصححة المكتشفة أثناء الفحص، وفي فحص القوائم المالية للمنشأة في العام السابق، على القوائم المالية ككل؛
- (ب) الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك المؤشرات على وجود تحيز محتمل في اجتهادات الإدارة. (راجع: الفقرتين 117، 118)

71. في حالة إعداد القوائم المالية باستخدام إطار عرض عادل، يجب أيضاً على المحاسب القانوني أن ينظر فيما يلي: (راجع: الفقرة 115)

- (أ) العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها وفقاً للإطار المنطبق؛
- (ب) ما إذا كانت القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل، أو تعطي صورة حقيقية وعادلة، حسب مقتضى الحال، في سياق القوائم المالية ككل.

شكل الاستنتاج

72. يجب إبداء استنتاج المحاسب القانوني بشأن القوائم المالية، سواء كان استنتاجاً غير معدل أو معدلاً، بالشكل المناسب في سياق إطار التقرير المالي المنطبق في القوائم المالية.

الاستنتاج غير المعدّل

73. يجب أن يُبدي المحاسب القانوني استنتاجاً غير مُعدّل في تقريره عن القوائم المالية ككل عندما يصل إلى تأكيد محدود يُمكنه من استنتاج أنه لم ينم إلى علمه ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية غير مُعدّدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

74. عندما يُبدي المحاسب القانوني استنتاجاً غير مُعدّل، فيجب عليه، ما لم يكن مطالباً بخلاف ذلك بموجب نظام أو لائحة، أن يستخدم إحدى العبارتين الآتيتين، حسب مقتضى الحال^(*): (راجع: الفقرتين 119، 120)

(أ) "استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة)، ... وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق،" (للقوائم المالية المُعدّدة باستخدام إطار عرض عادل)؛ أو

(ب) "استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية غير مُعدّدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق،" (للقوائم المالية المُعدّدة باستخدام إطار التزام).

الاستنتاج المعدّل

75. يجب على المحاسب القانوني أن يُبدي استنتاجاً معدّلاً في تقريره عن القوائم المالية ككل عندما:

- (أ) يحدد، استناداً إلى الإجراءات المُنفّذة والأدلة التي تم الحصول عليها، أن القوائم المالية مُحرّفة بشكل جوهري؛ أو

* تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإن العبارة التي سيتم استخدامها في نماذج تقارير المحاسب القانوني هي: "استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، ..."

(ب) يكون غير قادر على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة فيما يتعلق ببند أو أكثر من البنود المهمة فيما يتعلق بالقوائم المالية ككل.

76. عندما يُعَدِّل المحاسب القانوني الاستنتاج الذي تم إيدأؤه بشأن القوائم المالية، فيجب عليه:

(أ) استخدام العنوان "استنتاج متحفظ"، أو "استنتاج معارض"، أو "الامتناع عن إيدأء استنتاج"، حسب مقتضى الحال، لفقرة الاستنتاج في تقرير المحاسب القانوني؛

(ب) تقديم وصف للأمر الذي نشأ عنه التعديل، تحت عنوان مناسب (على سبيل المثال، "أساس الاستنتاج المتحفظ"، أو "أساس الامتناع المعارض"، أو "أساس الامتناع عن إيدأء استنتاج"، حسب مقتضى الحال)، في فقرة منفصلة في تقرير المحاسب القانوني، قبل فقرة الاستنتاج مباشرة (يُشار إليها بفقرة أساس الاستنتاج).

القوائم المالية المحرفة بشكل جوهري

77. إذا حدد المحاسب القانوني أن القوائم المالية مُحَرَّفَةٌ بشكل جوهري، فيجب عليه:

(أ) إيدأء استنتاج متحفظ، عندما يخلُص إلى أن تأثيرات الأمر أو الأمور التي نشأ عنها التعديل جوهريّة، ولكنها ليست منتشرة في القوائم المالية؛ أو

(ب) إيدأء استنتاج معارض، عندما تكون تأثيرات الأمر أو الأمور التي نشأ عنها التعديل جوهريّة وأيضاً منتشرة في القوائم المالية.

78. عندما يُبدي المحاسب القانوني استنتاجاً مُتَحَفَظاً بشأن القوائم المالية بسبب تحريف جوهري، فيجب عليه، ما لم يكن مطالباً بخلاف ذلك بموجب نظام أو لائحة، أن يستخدم إحدى العبارتين الآتيتين، حسب مقتضى الحال:

(أ) "استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وباستثناء تأثيرات الأمر أو الأمور الموضحة في فقرة أساس الاستنتاج المتحفظ، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة)، ... وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق،" (للقوائم المالية المُعدَّة باستخدام إطار عرض عادل)؛ أو

(ب) "استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وباستثناء تأثيرات الأمر أو الأمور الموضحة في فقرة أساس الاستنتاج المتحفظ، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق،" (للقوائم المالية المُعدَّة باستخدام إطار التزام).

79. عندما يُبدي المحاسب القانوني استنتاجاً معارضاً بشأن القوائم المالية، فيجب عليه، ما لم يكن مطالباً بخلاف ذلك بموجب نظام أو لائحة، أن يستخدم إحدى العبارتين الآتيتين، حسب مقتضى الحال:

(أ) "استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وبسبب أهمية الأمر أو الأمور الموضحة في فقرة أساس الاستنتاج المعارض، فإن القوائم المالية لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة)، ... وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق،" (للقوائم المالية المُعدَّة باستخدام إطار عرض عادل)؛ أو

(ب) "استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وبسبب أهمية الأمر أو الأمور الموضحة في فقرة أساس الاستنتاج المعارض، فإن القوائم المالية غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق،" (للقوائم المالية المُعدَّة باستخدام إطار التزام).

80. في فقرة أساس الاستنتاج، فيما يتعلق بالتحريفات الجوهرية التي نشأ عنها إما استنتاج متحفظ أو استنتاج معارض، يجب على المحاسب القانوني أن:

(أ) يصف ويُحدد كميّاً التأثيرات المالية للتحريف إذا كان التحريف الجوهري متعلقاً بمبالغ معينة في القوائم المالية (بما في ذلك الإفصاحات الكمية)، إلا إذا كان ذلك غير ممكن عملياً، ففي هذه الحالة، يجب على المحاسب القانوني أن ينص على ذلك؛ أو

(ب) يشرح الكيفية التي تم بها تحريف الإفصاحات إذا كان التحريف الجوهري متعلقاً بإفصاحات وصفية؛ أو

(ج) يصف طبيعة المعلومات المغفل ذكرها إذا كان التحريف الجوهرى متعلقاً بعدم الإفصاح عن معلومات مطلوب الإفصاح عنها. وما لم يكن ذلك محظوراً بموجب نظام أو لائحة، فيجب على المحاسب القانوني أن يُضَمِّن الإفصاحات المغفل ذكرها، عندما يكون من الممكن عملياً القيام بذلك.

عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة

81. إذا كان المحاسب القانوني غير قادر على تكوين استنتاج بشأن القوائم المالية بسبب عدم قدرته على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، فيجب عليه أن:

(أ) يُبدي استنتاجاً متحفظاً إذا خُصَّص إلى أن التأثيرات المُحتملة للتحريفات غير المُكتشفة على القوائم المالية، إن وجدت، من المُمكن أن تكون جوهرية ولكنها غير منتشرة؛ أو

(ب) يمتنع عن إبداء استنتاج إذا خُصَّص إلى أن التأثيرات المُحتملة للتحريفات غير المُكتشفة على القوائم المالية، إن وجدت، من المُمكن أن تكون جوهرية وأيضاً منتشرة.

82. يجب على المحاسب القانوني أن ينسحب من الارتباط في الحالات الآتية: (راجع: الفقرات 1211-1231)

(أ) إذا لم يكن قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتكوين استنتاج بشأن القوائم المالية، بسبب قيد فرضته الإدارة على نطاق الفحص بعد قبول المحاسب القانوني للارتباط؛

(ب) إذا حدد أن التأثيرات المُحتملة للتحريفات غير المُكتشفة على القوائم المالية تُعد جوهرية ومنتشرة؛

(ج) إذا كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

83. عندما يُبدي المحاسب القانوني استنتاجاً متحفظاً بشأن القوائم المالية بسبب عدم قدرته على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، فيجب عليه، ما لم يكن مطالباً بخلاف ذلك بموجب نظام أو لائحة، أن يستخدم إحدى العبارتين الآتيتين، حسب مقتضى الحال:

(أ) "استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر أو الأمور الموضحة في فقرة أساس الاستنتاج المتحفظ، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة)، ... وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق،" (للقوائم المالية المُعدّة باستخدام إطار عرض عادل)؛ أو

(ب) "استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر أو الأمور الموضحة في فقرة أساس الاستنتاج المتحفظ، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية غير مُعدّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق،" (للقوائم المالية المُعدّة باستخدام إطار التزام).

84. عند الامتناع عن إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية، يجب على المحاسب القانوني أن يبيّن في فقرة الاستنتاج أنه:

(أ) بسبب أهمية الأمر أو الأمور الموضحة في فقرة أساس الامتناع عن إبداء استنتاج، فإنه غير قادر على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتكوين استنتاج بشأن القوائم المالية؛

(ب) وبناءً عليه، فإنه لم يُبد استنتاجاً بشأن القوائم المالية.

85. في فقرة أساس الاستنتاج، وفيما يتعلق بالاستنتاج المتحفظ بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، أو عندما يمتنع المحاسب القانوني عن إبداء استنتاج، فيجب عليه أن يدرج سبب أو أسباب عدم قدرته على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة.

تقرير المحاسب القانوني

86. يجب أن يكون تقرير المحاسب القانوني عن ارتباط الفحص في صورة كتابية، وأن يحتوي على العناصر الآتية: (راجع: الفقرات 1241-1271، 1481، 1501)

(أ) عنوان، يُشير بوضوح إلى أن التقرير أعدّه محاسب قانوني مُستقل لارتباط فحص؛

(ب) المخاطب بالتقرير، وفقاً لما تتطلبه ظروف الارتباط.

(ج) مقدمة:

- (1) تُحدد القوائم المالية التي تم فحصها، بما في ذلك عنوان كل قائمة من القوائم الواردة في مجموعة القوائم المالية والتاريخ والفترة التي تغطيها كل قائمة مالية؛
 - (2) تُشير إلى ملخص للسياسات المحاسبية المهمة والمعلومات التوضيحية الأخرى؛
 - (3) تنص على أن القوائم المالية قد تم فحصها؛
- (د) وصف لمسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية، بما في ذلك شرح لمسؤولية الإدارة عن: (راجع: الفقرات 128أ-131أ)
- (1) إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عرضها العادل، عند الاقتضاء؛
 - (2) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ؛
- (هـ) إذا كانت القوائم المالية قوائم مالية ذات غرض خاص:
- (1) وصف للغرض الذي من أجله أُعدت القوائم المالية، وعند الضرورة، المستخدمين المستهدفين، أو الإشارة إلى إيضاح في القوائم المالية ذات الغرض الخاص يحتوي على تلك المعلومات؛
 - (2) إذا كان متاحاً للإدارة إمكانية اختيار إطار التقرير المالي عند إعداد تلك القوائم المالية، إشارة ضمن شرح مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية إلى مسؤوليتها عن تحديد أن إطار التقرير المالي المنطبق يُعد مقبولاً في ظل الظروف القائمة؛
- (و) وصف لمسؤولية المحاسب القانوني عن إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية، بما في ذلك الإشارة إلى هذا المعيار، وعند الاقتضاء، إلى الأنظمة أو اللوائح المنطبقة: (راجع: الفقرات 132، 133أ، 149)
- (ز) وصف لفحص القوائم المالية وقيوده، مع العبارات الآتية: (راجع: الفقرة 134أ)
- (1) أن ارتباط الفحص المنفذ بموجب هذا المعيار هو ارتباط تأكيد محدود؛
 - (2) أن المحاسب القانوني ينفذ الإجراءات، التي تتكون أساساً من طرح استفسارات على الإدارة وغيرها داخل المنشأة، بحسب مقتضى الحال، وتطبيق إجراءات تحليلية، وتقويم الأدلة التي تم الحصول عليها؛
 - (3) أن الإجراءات المنفذة في الفحص هي أقل بكثير من تلك المنفذة في المراجعة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة، وبناءً عليه، فإن المحاسب القانوني لا يُبدي رأي مراجعة في القوائم المالية؛
- (ح) فقرة بعنوان "الاستنتاج" تتضمن ما يلي:
- (1) استنتاج المحاسب القانوني بشأن القوائم المالية ككل وفقاً للفقرات 72-85، حسب مقتضى الحال؛
 - (2) إشارة إلى إطار التقرير المالي المنطبق المستخدم في إعداد القوائم المالية، بما في ذلك تحديد الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي، والذي لا يكون المعايير الدولية للتقرير المالي أو المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، أو المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام: (راجع: الفقرات 135أ-136أ)
- (ط) عندما يكون استنتاج المحاسب القانوني بشأن القوائم المالية مُعدلاً:
- (1) فقرة بعنوان مُناسب تحتوي على استنتاج المحاسب القانوني المُعدّل وفقاً للفقرات 72 و75-85، حسب مقتضى الحال؛
 - (2) فقرة بعنوان مُناسب تُقدِّم وصفاً للأمر أو الأمور التي نشأ عنها التعديل: (راجع: الفقرة 137أ)
- (ي) إشارة إلى التزام المحاسب القانوني، بموجب هذا المعيار، بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة؛
- (ك) تاريخ تقرير المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات 144أ-147أ)

(ل) توقيع المحاسب القانوني؛ (راجع: الفقرة 138)

(م) المكان الذي يُمارس فيه المحاسب القانوني عمله في الدولة.

فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المحاسب القانوني

فقرات لفت الانتباه

87. قد يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري لفت انتباه المُستخدمين لأمر ما تم عرضه أو الإفصاح عنه في القوائم المالية، ويُعد بحسب حكم المحاسب القانوني، على قدرٍ كبيرٍ من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المُستخدمين للقوائم المالية. وفي مثل هذه الحالات، يجب أن يُضَمَّن المحاسب القانوني فقرة لفت انتباه في تقريره، بشرط أن يكون قد حصل على ما يكفي من الأدلة المناسبة لاستنتاج أن الأمر من غير المُرجَّح أن يكون محرفاً بشكل جوهري وفق ما هو معروض به في القوائم المالية. ولا يجوز أن تشير هذه الفقرة إلا إلى معلومات تم عرضها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية.

88. يجب أن يتضمن تقرير المحاسب القانوني عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص فقرة لفت انتباه، تنبّه مستخدمي تقرير المحاسب القانوني إلى أن القوائم المالية مُعدة وفقاً لإطار ذي غرض خاص وأن القوائم المالية، نتيجة لذلك، قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. (راجع: الفقرتين 139أ، 140أ)

89. يجب أن يُضَمَّن المحاسب القانوني فقرة لفت الانتباه مباشرةً بعد الفقرة التي تحتوي على استنتاجه بشأن القوائم المالية وتحت عنوان "لفت انتباه" أو أي عنوان آخر مُناسب.

فقرات الأمور الأخرى

90. إذا رأى المحاسب القانوني أنه من الضروري الإبلاغ عن أمر آخر بخلاف الأمور التي تم عرضها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية، لأن هذا الأمر يُعد بحسب حكم المحاسب القانوني ذا صلة بفهم المُستخدمين للفحص أو مسؤوليات المحاسب القانوني أو تقريره ولم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، فيجب على المحاسب القانوني أن يقوم بذلك في فقرة في تقريره تحت عنوان "أمر آخر" أو أي عنوان آخر مناسب.

مسؤوليات التقرير الأخرى

91. قد يُطلَب من المحاسب القانوني أن يتناول مسؤوليات تقرير أخرى في تقريره عن القوائم المالية، وذلك بالإضافة إلى مسؤوليات المحاسب القانوني بموجب هذا المعيار لإعداد تقرير عن القوائم المالية. وفي مثل هذه الحالات، يجب أن يتناول المحاسب القانوني هذه المسؤوليات الأخرى في قسم منفصل في تقريره تحت عنوان "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى"، أو أي عنوان آخر مناسب لمحتوى القسم، وذلك بعد القسم الوارد في التقرير بعنوان "التقرير عن القوائم المالية". (راجع: الفقرات 141أ-143أ)

تاريخ تقرير المحاسب القانوني

92. يجب أن يُوَرَّخ المحاسب القانوني تقريره بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه على ما يكفي من الأدلة المناسبة، التي تشكل أساساً لاستنتاجه بشأن القوائم المالية، بما في ذلك اقتناعه بأن: (راجع: الفقرات 144أ-147أ)

(أ) جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، حسب الاقتضاء، قد تم إعدادها؛

(ب) أولئك الذين لديهم السلطة المعترف بها قد أقرّوا بأنهم يتحملون المسؤولية عن تلك القوائم المالية.

التوثيق

93. يقيّم إعداد توثيق الأعمال الفحص أدلّة على أن الفحص قد تم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار ووفقاً للمتطلبات النظامية والتنظيمية، عند الاقتضاء، ويقدم كذلك سجلاً كافياً ومناسباً لأساس إعداد تقرير المحاسب القانوني. ويجب على المحاسب القانوني أن يوثّق جوانب الارتباط الآتية في الوقت المناسب، على نحوٍ يكفي لتمكين أي محاسب قانوني خبير لم تكن له صلة سابقة بالارتباط من فهم ما يلي: (راجع: الفقرة 151أ)

- (أ) طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة للالتزام بهذا المعيار والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
- (ب) النتائج التي تم الحصول عليها من الإجراءات، واستنتاجات المحاسب القانوني المبينة على أساس تلك النتائج؛
- (ج) الأمور المهمة التي ظهرت أثناء الارتباط واستنتاجات المحاسب القانوني التي تم التوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها في سبيل التوصل إلى تلك الاستنتاجات.
94. عند توثيق طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة على النحو المطلوب في هذا المعيار، يجب على المحاسب القانوني تسجيل:
- (أ) مَنْ قام بتنفيذ الأعمال وتاريخ الانتهاء من هذه الأعمال؛
- (ب) مَنْ قام بفحص العمل المنفذ لغرض رقابة جودة الارتباط، وتاريخ هذا الفحص ومداه.
95. يجب على المحاسب القانوني أيضاً أن يوثق المناقشات التي جرت مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم عندما تكون لتلك المناقشات صلة بأداء الفحص للأمور المهمة التي ظهرت أثناء الارتباط، بما في ذلك طبيعة تلك الأمور.
96. إذا اكتشف المحاسب القانوني خلال سير الارتباط، معلومات غير متسقة مع نتائجه فيما يتعلق بالأمور المهمة التي تؤثر على القوائم المالية، فيجب عليه أن يوثق الكيفية التي تم بها التعامل مع عدم الاتساق.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرتين 1، 2)

- 1.1. عند تنفيذ فحص للقوائم المالية، قد يكون مطلوباً من المحاسب القانوني الالتزام بمتطلبات نظامية أو تنظيمية، ربما تكون مختلفة عن المتطلبات الواردة في هذا المعيار. وعلى الرغم من أن المحاسب القانوني قد يجد جوانب من هذا المعيار معينة له في مثل هذه الظروف، فإنه من مسؤوليته ضمان الالتزام بجميع الالتزامات القانونية والتنظيمية والمهنية ذات الصلة.

عمليات فحص المعلومات المالية لمكونات المجموعة في سياق مراجعة القوائم المالية لمجموعة منشآت

- 2.1. قد يطلب مراجع القوائم المالية لمجموعة منشآت تنفيذ ارتباطات فحص وفقاً لهذا المعيار للمنشآت المكونة للمجموعة.⁶ وقد يصاحب أي ارتباط فحص من ذلك القبيل يتم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار، طلب من مراجع المجموعة بتنفيذ أعمال أو إجراءات إضافية حسب الحاجة في ظل ظروف ارتباط مراجعة المجموعة.

العلاقة بالمعيار الدولي لرقابة الجودة (1) (راجع: الفقرة 4)

- 3.1. يتناول المعيار الدولي لرقابة الجودة (1) مسؤوليات المكتب عن وضع نظام خاص به، والحفاظ عليه، لرقابة الجودة في ارتباطات التأكيد، بما في ذلك ارتباطات الفحص. وتستهدف تلك المسؤوليات وضع:

- نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب؛
- سياسات المكتب المصممة لتحقيق أهداف نظام رقابة الجودة، وإجراءات المكتب لتطبيق ومتابعة الالتزام بتلك السياسات، بما في ذلك السياسات والإجراءات التي تتناول كلاً من العناصر الآتية:
 - مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب.
 - المتطلبات المسلكية ذات الصلة.
 - قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.
 - الموارد البشرية.

⁶ معيار المراجعة (600) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"، الفقرة 52أ

○ تنفيذ الارتباط.

○ المتابعة.

4. بموجب معيار رقابة الجودة (1)، فإن المكتب يتحمل التزاماً بوضع نظام لرقابة الجودة والحفاظ عليه ليوفر له تأكيداً معقولاً بأن:

(أ) المكتب والعاملين فيه يلتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباط مناسبة في ظل الظروف القائمة.⁷

5. تُعد المتطلبات الوطنية التي تتناول مسؤوليات المكتب عن وضع نظام لرقابة الجودة، والحفاظ عليه، مساوية على الأقل لمتطلبات معيار رقابة الجودة (1) عندما تتناول جميع العناصر المشار إليها في الفقرة 3 وتفرض التزامات على المكتب لتحقيق أهداف المتطلبات المنصوص عليها في معيار رقابة الجودة (1).

الارتباط لفحص القوائم المالية التاريخية (راجع: الفقرات 5-8، 14)

6. قد يتم تنفيذ عمليات فحص للقوائم المالية لقطاع عريض من المنشآت التي تختلف من حيث النوع أو الحجم، أو من حيث مستوى التعقيد في تقريرها المالي. وفي بعض الدول، قد يكون فحص القوائم المالية لأنواع معينة من المنشآت خاضعاً لأنظمة أو لوائح محلية ومتطلبات تقرير ذات صلة.

7. قد يتم تنفيذ عمليات الفحص في ظل مجموعة متنوعة من الظروف. فعلى سبيل المثال، قد يكون الفحص مطلوباً للمنشآت المُعفاة من متطلبات المراجعة الإلزامية المنصوص عليها في نظام أو لائحة. وقد يُطلب تنفيذ عمليات الفحص أيضاً على أساس اختياري، مثلما هو الحال فيما يتصل بإعداد التقارير المالية وفاءً لترتيبات بموجب شروط عقد خاص، أو لدعم ترتيبات التمويل.

الأهداف (راجع: الفقرة 15)

8. يتطلب هذا المعيار من المحاسب القانوني الامتناع عن إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية في الحالات الآتية:

(أ) إذا أصدر المحاسب القانوني تقريراً، أو كان مطلوباً منه إصدار تقرير عن الارتباط؛

(ب) إذا لم يكن قادراً على تكوين استنتاج بشأن القوائم المالية بسبب عدم قدرته على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، وخلص إلى أن التأثيرات المحتملة للتحريفات غير المكتشفة على القوائم المالية، إن وجدت، قد تكون جوهرية وأيضاً منتشرة.

9. قد ينشأ الوضع الذي يكون فيه المحاسب القانوني غير قادر على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة في ارتباط فحص (يُشار إلى تلك الحالة بلفظ "قيد على النطاق") عن:

(أ) ظروف خارجة عن سيطرة المنشأة؛ أو

(ب) ظروف تتعلق بطبيعة أو توقيت عمل المحاسب القانوني؛ أو

(ج) قيود مفروضة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة في المنشأة.

10. يضع هذا المعيار متطلبات ويقدم إرشادات للمحاسب القانوني عندما يواجه قيوداً على نطاق عمله، سواءً قبل قبول ارتباط الفحص أو أثناء الارتباط.

التعريفات (راجع: الفقرة 16)

استخدام مُصطلحي "الإدارة" و"المكلفين بالحوكمة"

11. تختلف المسؤوليات الخاصة بكل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة بين الدول، وبين المنشآت بمختلف أنواعها. وتؤثر هذه الاختلافات على طريقة تطبيق المحاسب القانوني لمتطلبات هذا المعيار المتعلقة بالإدارة أو المكلفين بالحوكمة. وبناءً عليه، فإن العبارة "الإدارة والمكلفون بالحوكمة،

⁷ معيار رقابة الجودة (1)، الفقرة 11

حسب مقتضى الحال " المُستخدمة في مواضع مُختلفة من هذا المعيار يُقصد منها تنبيه المحاسب القانوني لحقيقة أن البيانات المُختلفة التي تعمل فيها المُنشآت قد توجد فيها هياكل وترتيبات مُختلفة للإدارة والحوكمة.

12أ. تقع المسؤوليات المُختلفة المتعلقة بإعداد المعلومات المالية والتقارير المالي الخارجي إما على عاتق الإدارة أو المكلفين بالحوكمة وفقاً لعوامل مثل:

• موارد المنشأة وهيكلها؛

• الأدوار الخاصة بكل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة في المنشأة على النحو المنصوص عليه في الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة، أو إذا كانت المنشأة غير خاضعة للتنظيم، ففي أي ترتيبات حوكمة أو مُساءلة رسمية موضوعة للمنشأة (على سبيل المثال، على النحو المُسجل في العقود أو النظام الأساسي للمنشأة أو في أي نوع آخر من وثائق التأسيس الخاصة بالمنشأة).

وعلى سبيل المثال، لا يوجد في المنشآت الصغيرة غالباً فصل بين أدوار الإدارة والحوكمة. وفي المنشآت الأكبر، غالباً ما تكون الإدارة هي المسؤولة عن تنفيذ أعمال أو أنشطة المنشأة وإعداد التقارير عنها، في حين يُشرف المكلفون بالحوكمة على الإدارة. وفي بعض الدول، تكون مسؤولية إعداد القوائم المالية للمنشأة ضمن المسؤوليات النظامية للمكلفين بالحوكمة، وفي بعض الدول الأخرى تكون ضمن مسؤوليات الإدارة.

التأكيد المحدود - استخدام مصطلح ما يكفي من الأدلة المناسبة (راجع: الفقرة 17(و))

13أ. يلزم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة للوصول إلى تأكيد محدود لدعم استنتاج المحاسب القانوني. وهذه الأدلة تراكمية بطبيعتها، ويتم الحصول عليها بشكل أساسي من الإجراءات المنفذة خلال سير الفحص.

القيام بارتبباطات الفحص وفقاً لهذا المعيار (راجع: الفقرة 18)

14أ. لا يلغي هذا المعيار الأنظمة واللوائح التي تحكم فحص القوائم المالية. وفي حالة اختلاف الأنظمة أو اللوائح عن المتطلبات الواردة في هذا المعيار، فإن القيام بالفحص وفقاً للأنظمة واللوائح فقط سيُعد تلقائياً غير مستوفٍ لمتطلبات هذا المعيار.

المتطلبات المسلكية (راجع: الفقرة 21)

15أ. يحدد الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة المبادئ الأساسية لأداب المهنة، والتي تتمثل فيما يلي:

(أ) النزاهة؛

(ب) الموضوعية؛

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛

(د) السرية؛

(هـ) السلوك المهني.

وتحدد المبادئ الأساسية لأداب المهنة مستوى السلوك المأمول من المحاسب المهني.

ويوفر الميثاق الدولي إطار مفاهيم يحدد المنهج الذي يتعين على المحاسب المهني تطبيقه عند التعرف على التهديدات التي تمس الالتزام بالمبادئ الأساسية، وتقويمها ومواجهتها. وفي حالات المراجعة والفحص وارتبباطات التأكيد الأخرى، ينص الميثاق الدولي على معايير الاستقلال الدولية التي تم تحديدها عن طريق تطبيق إطار المفاهيم على التهديدات التي تمس الاستقلال في تلك الارتبباطات.

16أ. في حال تنفيذ ارتبباط لفحص القوائم المالية، يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة أن يكون المحاسب القانوني مُستقلاً عن المنشأة التي يتم فحص قوائمها المالية. ويوضح الميثاق الدولي أن الاستقلال يشمل كلاً من الاستقلال الذهني والاستقلال الظاهري. ويحفظ استقلال المحاسب القانوني قدرة المحاسب القانوني على تكوين استنتاج دون التأثير بمؤثرات قد تخل بذلك الاستنتاج. ويعزز الاستقلال قدرة المحاسب القانوني على العمل بنزاهة والتحلي بالموضوعية والالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني.

نزعة الشك المهني والحكم المهني

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرة 22)

- 17أ. تُعد نزعة الشك المهني ضرورة لإجراء تقييم نقدي للأدلة عند إجراء فحص. وينطوي ذلك على البحث عن أوجه عدم الاتساق والتحري عن الأدلة المتناقضة، والتشكيك في إمكانية الاعتماد على الردود على الاستفسارات والمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها من الإدارة والمكلفين بالحوكمة. وينطوي أيضاً على النظر في كفاية ومناسبة الأدلة المتحصل عليها في ضوء ظروف الارتباط القائمة.
- 18أ. تتضمن نزعة الشك المهني الانتباه، على سبيل المثال، لما يلي:
- الدليل الذي يتعارض مع الأدلة الأخرى المتحصل عليها.
 - المعلومات التي تستدعي التشكيك في إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة.
 - الظروف التي قد تشير إلى إمكانية وجود غش.
 - أي ظروف أخرى توجي بالحاجة لتنفيذ المزيد من الإجراءات.
- 19أ. من الضروري الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال عملية الفحص إذا أراد المحاسب القانوني، على سبيل المثال، تخفيض مخاطر:
- التغاضي عن الظروف غير المعتادة.
 - التعميم الزائد عن الحد عند استنباط الاستنتاجات من الأدلة المتحصل عليها.
 - استخدام افتراضات غير مناسبة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة في الفحص، وتقييم نتائج هذه الإجراءات.
- 20أ. لا يمكن التوقع بأن يقوم المحاسب القانوني بتجاهل خبراته السابقة المتعلقة بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة. ومع ذلك، فإن الاعتقاد بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة يتمتعون بالأمانة والنزاهة لا يعفي المحاسب القانوني من ضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني، ولا يسمح له بأن يرضى بأدلة غير كافية لغرض الفحص.

الحكم المهني (راجع: الفقرة 23)

- 21أ. يُعد الحكم المهني ضرورياً لحسن إجراء ارتباطات الفحص. وذلك لأن تفسير المتطلبات المسلكية ذات الصلة ومتطلبات هذا المعيار، والحاجة لاتخاذ قرارات مدروسة أثناء تنفيذ ارتباطات الفحص، يتطلب تطبيق المعارف والخبرات ذات الصلة على حقائق وظروف الارتباط. ويُعد الحكم المهني ضرورياً بصفة خاصة:
- فيما يتعلق بالقرارات المتعلقة بالأهمية النسبية، وطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المستخدمة للوفاء بمتطلبات هذا المعيار، وجمع الأدلة.
 - عند تقييم ما إذا كانت الأدلة التي تم الحصول عليها من الإجراءات المنفذة تُقلل من خطر الارتباط إلى مستوى مقبول في ظل ظروف الارتباط.
 - عند النظر في اتجاهات الإدارة عند تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق الخاص بالمنشأة.
 - عند تكوين استنتاج بشأن القوائم المالية استناداً إلى الأدلة التي تم الحصول عليها، بما في ذلك النظر في مدى معقولية التقديرات التي أجرتها الإدارة عند إعداد القوائم المالية.
- 22أ. تتمثل السمة المميزة للحكم المهني المأمول من المحاسب القانوني في أن تتم ممارسة هذا الحكم من جانب محاسب قانوني ساهم تدريبه ومعرفته وخبرته، بما في ذلك عند استخدام مهارات وأساليب التأكيد، في تطوير الكفاءات اللازمة لتحقيق أحكام معقولة. ويساعد التشاور بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل أثناء الارتباط، سواء داخل فريق الارتباط أو بين فريق الارتباط وأشخاص آخرين على مستوى مناسب داخل المكتب أو خارجه، المحاسب القانوني في القيام بأحكام مدروسة ومعقولة.
- 23أ. تعتمد ممارسة الحكم المهني في أي ارتباط بعينه على الحقائق والظروف المعلومة للمحاسب القانوني أثناء الارتباط، بما في ذلك:
- المعرفة المكتسبة من الارتباطات التي نُفِدت فيما يتعلق بالقوائم المالية للمنشأة في فترات سابقة، حيثما أمكن.

- فهم المحاسب القانوني للمُنشأة وبيئتها، بما في ذلك نظامها المحاسبي، وتطبيق إطار التقرير المالي المنطبق في صناعة المنشأة.
 - مدى حاجة إعداد وعرض القوائم المالية إلى ممارسة الإدارة للاجتهاد.
- 24أ. يمكن تقويم الحكم المهني بناءً على ما إذا كان الحكم المتوصل إليه يعكس التطبيق الكفؤ لمبادئ التأكيد والمحاسبة وما إذا كان الحكم يُعد مناسباً في ضوء، وبما يتسق مع، الحقائق والظروف المعلومة للمحاسب القانوني حتى تاريخ تقريره.
- 25أ. يلزم ممارسة الحكم المهني طوال مدة الارتباط. وينبغي أيضاً توثيقه بصورة سليمة وفقاً لهذا المعيار. ولا يمكن استخدام الحكم المهني كمبرر لاتخاذ قرارات لا تدعمها حقائق الارتباط وظروفه أو الأدلة التي تم الحصول عليها.

رقابة الجودة على مستوى الارتباط (راجع: الفقرتين 24، 25)

- 26أ. تشمل مهارات وأساليب التأكيد:
- تطبيق نزعة الشك المهني والحكم المهني لتخطيط وتنفيذ ارتباط التأكيد، بما في ذلك الحصول على الأدلة وتقويمها؛
 - فهم نُظُم المعلومات ودور الرقابة الداخلية والقيود المفروضة عليها؛
 - ربط النظر في الأهمية النسبية ومخاطر الارتباط بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الفحص؛
 - تطبيق الإجراءات المناسبة لارتباط الفحص، وهو ما قد يشمل أنواعاً أخرى من الإجراءات إضافةً إلى الاستفسارات والإجراءات التحليلية (مثل الفحص المادي وإعادة الاحتساب وإعادة التنفيذ والملاحظة والمصادقة)؛
 - ممارسات التوثيق المنهجية؛
 - تطبيق المهارات والممارسات ذات الصلة بكتابة التقارير لارتباطات التأكيد.
- 27أ. في سياق نظام رقابة الجودة بالمكتب، تتحمل فرق الارتباط مسؤولية تطبيق إجراءات رقابة الجودة المنطبقة على الارتباط، وتزويد المكتب بالمعلومات الملائمة لتمكينه من التفعيل السليم لذلك الجزء المتعلق بالاستقلال من نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب.
- 28أ. تؤكد تصريحات الشريك المسؤول عن الارتباط والرسائل المناسبة التي ينقلها لأعضاء فريق الارتباط الآخرين، في سياق تحمله المسؤولية عن الجودة العامة في كل ارتباط من ارتباطات الفحص، على حقيقة أن الجودة هي أمر أساسي عند تنفيذ ارتباط الفحص، والأهمية التي يمثلها ما يلي لجودة ارتباط الفحص:

(أ) تنفيذ العمل المستوفي لمتطلبات المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية.

(ب) الالتزام بسياسات وإجراءات المكتب المنطبقة فيما يتعلق برقابة الجودة.

(ج) إصدار تقرير عن الارتباط يكون مناسباً في ظل الظروف القائمة.

(د) قدرة فريق الارتباط على طرح مخاوفهم دون خوف من ردود الفعل الانتقامية.

- 29أ. ما لم تشر المعلومات المقدمة من المكتب أو من الأطراف الأخرى إلى غير ذلك، يحق لفريق الارتباط أن يعتمد على نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب. فعلى سبيل المثال، يمكن لفريق الارتباط الاعتماد على نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب فيما يتعلق بما يلي:

- الكفاءة المهنية للعاملين من خلال توظيفهم وتدريبهم الرسمي.

- الاستقلال من خلال جمع معلومات الاستقلال الملائمة والإبلاغ بها.

- الحفاظ على العلاقات مع العملاء، من خلال نُظُم القبول والاستمرار.

- التقيد بالمتطلبات التنظيمية والنظامية، من خلال آليات المتابعة.

وعند النظر في أوجه القصور التي تم التعرف عليها في نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب، والتي قد تؤثر على ارتباط الفحص، فقد ينظر الشريك المسؤول عن الارتباط في التدابير التي اتخذها المكتب لتدارك أوجه القصور تلك.

30أ. لا يشير القصور في نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب بالضرورة إلى أنه لم يتم تنفيذ ارتباط الفحص وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، أو إلى أن تقرير المحاسب القانوني لم يكن مناسباً.

تعيين فرق الارتباط (راجع: الفقرة 25(ب))

31أ. عند النظر في القدرات والكفاءات المناسبة المتوقعة من فريق الارتباط ككل، قد يأخذ الشريك المسؤول عن الارتباط في الحسبان بعض الأمور المتعلقة بالفريق مثل:

- فهم ارتباطات الفحص ذات الطبيعة ودرجة التعقيد المماثلة، والخبرة العملية فيها، من خلال المشاركة والتدريب المناسبين.
- فهم المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.
- الخبرة الفنية، بما في ذلك الخبرة في تقنية المعلومات ذات الصلة ومجالات المحاسبة أو التأكيد المتخصصة.
- المعرفة بالقطاعات ذات الصلة التي يعمل فيها العميل.
- القدرة على تطبيق الحكم المهني.
- فهم سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب.

قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات (راجع: الفقرة 25(د)(1))

32أ. يتطلب معيار رقابة الجودة (1) أن يحصل المكتب على المعلومات التي يراها ضرورية في ظل الظروف القائمة قبل قبول الارتباط مع عميل جديد، وعند اتخاذ قرار بالاستمرار في ارتباط قائم، وعند النظر في قبول ارتباط جديد مع عميل حالي. وقد تشمل المعلومات التي تُساعد الشريك المسؤول عن الارتباط في تحديد ما إذا كان من المناسب قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات الفحص والاستمرار في هذه العلاقات والارتباطات، معلومات تتعلق بما يلي:

- نزاهة الملاك الرئيسيين والإدارة العليا والمكلفين بالحوكمة؛
- الأمور المهمة التي ظهرت أثناء ارتباط الفحص الحالي أو ارتباط فحص سابق، وما يترتب عليها من آثار على استمرار العلاقة.

33أ. إذا كان لدى الشريك المسؤول عن الارتباط سبب يدعو إلى الشك في نزاهة الإدارة لدرجة من المرجح أن تؤثر على التنفيذ السليم للفحص، فمن غير المناسب عندئذٍ، وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، قبول الارتباط، ما لم يكن ذلك مطلوباً بموجب نظام أو لائحة، لأن القيام بذلك قد يؤدي إلى اقتران اسم المحاسب القانوني بالقوائم المالية للمُنشأة بطريقة غير مناسبة.

قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات (راجع: الفقرة 29)

34أ. ينظر المحاسب القانوني في استمرار الارتباط والمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك الاستقلال، طوال مدة الارتباط كلما تغيرت ظروف ووقعت أحداث. ويؤدي تنفيذ الإجراءات المبدئية على استمرار العلاقة مع العميل وتقويم المتطلبات المسلكية ذات الصلة (بما فيها الاستقلال) في بداية الارتباط إلى توفير المعلومات التي يحتاج إليها المحاسب القانوني لاتخاذ القرارات والتصرفات اللازمة قبل تنفيذ الأنشطة المهمة الأخرى للارتباط.

العوامل التي تؤثر على قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات (راجع: الفقرة 29)

35أ. لا يمكن قبول ارتباطات التأكيد إلا عندما تتوفر في الارتباط خصائص مُعينة⁸ تكون مواتية لتحقيق أهداف المحاسب القانوني المحددة للارتباط.

الغرض المنطقي (راجع: الفقرة 29(أ)(1))

36أ. قد لا يكون مرجحاً أن يكون للارتباط غرض منطقي، على سبيل المثال، في الحالات الآتية:

(أ) إذا كان هناك قيد كبير على نطاق عمل المحاسب القانوني؛ أو

⁸ إطار التأكيد، الفقرة 22

(ب) إذا كان المحاسب القانوني يشتهبه في أن الطرف القائم بالتكليف يعتمز أن يقرن اسم المحاسب القانوني بالقوائم المالية بطريقة غير مناسبة؛ أو

(ج) إذا كان المقصود من الارتباط الوفاء بمتطلبات الالتزام بأنظمة أو لوائح ذات صلة وكانت تلك الأنظمة أو اللوائح تتطلب إجراء مراجعة للقوائم المالية.

مناسبة ارتباط الفحص (راجع: الفقرة 29(أ)(2))

37أ. عندما يُشير فهم المحاسب القانوني المبدئي لظروف الارتباط إلى أن قبول ارتباط الفحص لن يكون مناسباً، فقد يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان التوصية بتنفيذ نوع آخر من الارتباطات. وقد يرى المحاسب القانوني، بناءً على الظروف، أن تنفيذ ارتباط مراجعة، على سبيل المثال، قد يكون أكثر مناسبة من تنفيذ ارتباط فحص. وفي حالات أخرى، إذا كانت ظروف الارتباط تحول دون تنفيذ ارتباط تأكيد، فقد يوصي المحاسب القانوني بتنفيذ ارتباط تجميع أو ارتباط خدمات مُحاسبية أخرى، حسب مقتضى الحال.

المعلومات اللازمة لتنفيذ ارتباط الفحص (راجع: الفقرة 29(ج))

38أ. من أمثلة المواقف التي قد تتوفر فيها أسباب تدعو المحاسب القانوني إلى الشك في توفر المعلومات اللازمة لتنفيذ الفحص أو في إمكانية الاعتماد على هذه المعلومات، أن يكون هناك اشتباه في أن السجلات المُحاسبية اللازمة لأغراض تنفيذ الإجراءات التحليلية، غير دقيقة أو غير مُكتملة بدرجة كبيرة. ولا يُعد هذا الاعتبار موجِّهاً نحو الحاجة التي تطرأ أحياناً في سياق ارتباط الفحص لمساعدة الإدارة عن طريق التوصية بتعديل القيود اللازمة لاستكمال القوائم المالية المُعدَّة من جانب الإدارة.

الشروط المسبقة لقبول ارتباط الفحص (راجع: الفقرة 30)

39أ. يتطلب هذا المعيار من المحاسب القانوني أن يتأكد أيضاً من بعض الأمور، التي من الضروري أن يتفق عليها المحاسب القانوني وإدارة المنشأة، والتي تقع في نطاق سيطرة المنشأة، وذلك قبل قبول المحاسب القانوني للارتباط.

إطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرة 30(أ))

40أ. من شروط قبول ارتباط التأكيد أن تكون الضوابط⁹ المشار إليها في تعريف ارتباط التأكيد مناسبة ومتاحة للمستخدمين المستهدفين.¹⁰ ولأغراض هذا المعيار، فإن إطار التقرير المالي المنطبق يوفر الضوابط التي يستخدمها المحاسب القانوني لفحص القوائم المالية، بما في ذلك عند الاقتضاء، العرض العادل للقوائم المالية. بعض أطر التقرير المالي هي أطر للعرض العادل والبعض الآخر أطر التزام. وتحدد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق شكل القوائم المالية ومحتواها، بما في ذلك ما يمثل مجموعة كاملة من القوائم المالية.

مدى قبول إطار التقرير المالي المنطبق

41أ. بدون وجود إطار مقبول للتقرير المالي، لن يكون لدى الإدارة أساس مناسب لإعداد القوائم المالية، ولن يكون لدى المحاسب القانوني ضوابط مناسبة لفحص القوائم المالية.

42أ. يُحدد المحاسب القانوني مدى قبول إطار التقرير المالي المُطبَّق في القوائم المالية، في سياق فهمه لهوية مستخدمي القوائم المالية المستهدفين. والمستخدمون المستهدفون هم الشخص أو الأشخاص أو فئة الأشخاص الذين يعد لهم المحاسب القانوني التقرير. وقد لا يكون المحاسب القانوني قادراً على تحديد جميع من سيقروءون تقرير التأكيد، ولاسيما إذا كان هناك عدد كبير من الأشخاص الذين سيكون بمقدورهم الوصول إلى التقرير.

43أ. في العديد من الحالات، وفي حال غياب أي مؤشرات على خلاف ذلك، يمكن أن يفترض المحاسب القانوني أن إطار التقرير المالي المنطبق مقبول (على سبيل المثال، إطار التقرير المالي المفروض بموجب نظام أو لائحة في دولة ما ليطم استخدامه في إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام لأنواع معينة من المنشآت).

44أ. تشمل العوامل ذات الصلة بتحديد المحاسب القانوني لمدى قبول إطار التقرير المالي الذي سيتم تطبيقه في إعداد القوائم المالية ما يلي:

⁹ إطار التأكيد، الفقرة 42

¹⁰ إطار التأكيد، الفقرة 22(ب)(2)

- طبيعة المنشأة (على سبيل المثال ما إذا كانت منشأة تجارية أو منشأة قطاع عام أو منظمة غير هادفة للربح).
 - غرض القوائم المالية (على سبيل المثال ما إذا كان قد تم إعدادها للوفاء بالاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين، أو الاحتياجات من المعلومات المالية لمستخدمين محددين).
 - طبيعة القوائم المالية (على سبيل المثال ما إذا كانت القوائم المالية مجموعة كاملة من القوائم المالية أو قائمة مالية واحدة).
 - ما إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق منصوباً عليه في الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة.
45. إذا كان إطار التقرير المالي المستخدم لإعداد القوائم المالية غير مقبول في ضوء الغرض من القوائم المالية، ولم توافق الإدارة على استخدام إطار تقرير مالي يُعد مقبولاً من وجهة نظر المحاسب القانوني، فإن المحاسب القانوني ملزم بموجب هذا المعيار بفرض الارتباط.
46. قد تظهر أوجه قصور في إطار التقرير المالي المنطبق، تشير إلى أن الإطار غير مقبول، وذلك بعد قبول ارتباط الفحص. وعندما لا يكون استخدام ذلك الإطار مفروضاً بموجب نظام أو لائحة، فقد تقرر الإدارة اعتماد إطار آخر يمكن قبوله. وعندما تقرر الإدارة ذلك، يكون مطلوباً من المحاسب القانوني بموجب هذا المعيار أن يتفق مع الإدارة على الشروط الجديدة لارتباط الفحص التي تعكس التغيير في إطار التقرير المالي المنطبق.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة 30(ب)، 37(هـ))

47. القوائم المالية التي تخضع للفحص هي تلك القوائم الخاصة بالمنشأة والتي أعدها إدارة المنشأة تحت إشراف المكلفين بالحوكمة. ولا يفرض هذا المعيار مسؤوليات على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة ولا يلغي الأنظمة واللوائح التي تنظم مسؤوليات كل منهم. ومع ذلك، فإن الفحص وفقاً لهذا المعيار يُنفذ على افتراض أساس بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقروا بمسؤوليات معينة تُعد ضرورية للقيام بالفحص. ولا يُعفي فحص القوائم المالية الإدارة والمكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم.
48. باعتباره جزءاً من مسؤولياتها عن إعداد القوائم المالية، تُعد الإدارة مطالبة بممارسة الاجتهاد عند إجراء التقديرات المحاسبية المعقولة في ظل الظروف القائمة، ومطالبة باختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة. وتُنفذ هذه الاجتهادات في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.
49. نظراً لأهمية الشروط المُسبقة للقيام بفحص القوائم المالية، فإن هذا المعيار يتطلب من المحاسب القانوني أن يحصل، قبل قبول ارتباط الفحص، على موافقة من الإدارة بأنها تفهم مسؤولياتها. ويمكن أن يحصل المحاسب القانوني على موافقة الإدارة إما شفويًا أو كتابياً. ومع ذلك، تُسجّل موافقة الإدارة لاحقاً ضمن شروط الارتباط المكتوبة.
50. إذا لم تُقرّ الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بمسؤولياتهم فيما يتعلق بالقوائم المالية، أو إذا لن يقروا بها لاحقاً، فليس من المناسب قبول الارتباط ما لم يكن المحاسب القانوني مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. وفي الظروف التي يكون المحاسب القانوني مطالباً فيها بقبول ارتباط الفحص، فإنه قد يحتاج لأن يشرح للإدارة والمكلفين بالحوكمة، عندما يكونون مختلفين، أهمية هذه الأمور وانعكاساتها على الارتباط.

اعتبارات إضافية عندما تكون صيغة تقرير المحاسب القانوني مفروضة بموجب نظام أو لائحة (راجع: الفقرتين 34، 35)

51. يتطلب هذا المعيار من المحاسب القانوني ألا يفيد بأنه ملتزم بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بجميع متطلباته ذات الصلة بارتباط الفحص. وقد يفرض نظام أو لائحة أموراً تتعلق بارتباط ما ومن شأن هذه الأمور أن تتسبب عادةً في رفض المحاسب القانوني للارتباط، إن كان ذلك ممكناً، على سبيل المثال، إذا:

- اعتبر المحاسب القانوني أن إطار التقرير المالي المفروض بموجب النظام أو اللائحة غير مقبول؛ أو
 - كان التنسيق أو الصيغة المفروضة لتقرير المحاسب القانوني بشكل أو مصطلحات مختلفة إلى حد كبير عن التنسيق أو الصيغة المطلوبة بموجب هذا المعيار.
- ووفقاً لهذا المعيار، فإن الفحص الذي يتم في هذه الحالات لا يكون مستوفياً لمتطلبات هذا المعيار، ولا يُمكن للمحاسب القانوني أن يفيد بالتزامه بهذا المعيار في التقرير الصادر للارتباط. وعلى الرغم من أن المحاسب القانوني غير مسموح له بأن يفيد بالتزامه بهذا المعيار، إلا أنه يُشجّع على تطبيق هذا المعيار، بما في ذلك متطلبات التقرير، إلى أقصى مدى ممكن عملياً. وتجنباً لسوء الفهم، قد ينظر المحاسب القانوني في تضمين عبارة في التقرير تفيد بأن الفحص لم يتم وفقاً لهذا المعيار، إن كان ذلك مناسباً.

الاتفاق على شروط الارتباط

خطاب الارتباط أو شكل آخر من أشكال الاتفاق المكتوب (راجع: الفقرة 37)

52. من مصلحة كل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وكذلك المحاسب القانوني، أن يُرسل المحاسب القانوني خطاب ارتباط قبل تنفيذ ارتباط الفحص، للمساعدة في تجنب حالات سوء الفهم فيما يخص الارتباط.

شكل ومحتوى خطاب الارتباط

53. قد يختلف شكل ومحتوى خطاب الارتباط لكل ارتباط. وبالإضافة إلى تضمين الأمور التي يتطلبها هذا المعيار، فقد يشير خطاب الارتباط، على سبيل المثال، إلى ما يلي:

- الترتيبات المتعلقة بإشراك محاسبين قانونيين وخبراء آخرين في ارتباط الفحص.
- الترتيبات التي سيتم القيام بها مع المحاسب القانوني السابق، إن وجد، في حالة إجراء ارتباط لمنشأة لأول مرة.
- حقيقة أن ارتباط الفحص لن يفي بأي متطلبات نظامية أو متطلبات تخص طرفاً ثالثاً لإجراء مراجعة.
- التوقع بأن الإدارة ستقدم إفادات مكتوبة للمحاسب القانوني.
- موافقة الإدارة على إبلاغ المحاسب القانوني بالحقائق التي يمكن أن تؤثر على القوائم المالية، والتي قد تصبح الإدارة على دراية بها خلال الفترة من تاريخ تقرير المحاسب القانوني وحتى تاريخ إصدار القوائم المالية.
- مطالبة الإدارة بتأكيد استلامها لخطاب الارتباط وموافقته على شروط الارتباط الموضحة في الخطاب.

فحص مكونات مجموعات المنشآت

54. قد يطلب مراجع القوائم المالية لمجموعة منشآت أن ينفذ محاسب قانوني فحصاً للمعلومات المالية لمنشأة من مكونات المجموعة. وبناءً على تعليمات مراجع المجموعة، قد ينفذ فحص للمعلومات المالية الخاصة بأحد المكونات وفقاً لهذا المعيار. وقد يُحدد مراجع المجموعة أيضاً المزيد من الإجراءات لاستكمال العمل الذي تم للفحص المنفذ بموجب هذا المعيار. وعندما يكون المحاسب القانوني الذي يقوم بالفحص هو مراجع القوائم المالية للمكوّن، فإن الفحص لا يُعد مُنفذاً وفقاً لهذا المعيار.

مسؤوليات الإدارة المفروضة بموجب نظام أو لائحة (راجع: الفقرة 37(هـ))

55. إذا خلص المحاسب القانوني، في ظل ظروف الارتباط، إلى أنه ليس من الضروري تسجيل شروط معينة للارتباط في خطاب الارتباط، فإن المحاسب القانوني يظل مطالباً بالسعي للحصول على الموافقة المكتوبة المطلوبة بموجب هذا المعيار من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، والتي تفيد بأنهم يقرّون ويفهمون مسؤولياتهم المنصوص عليها في هذا المعيار. ويجوز في هذه الموافقة المكتوبة استخدام الصيغة المنصوص عليها في الأنظمة أو اللوائح إذا كانت الأنظمة أو اللوائح تحدد مسؤوليات للإدارة تُعادل في تأثيرها تلك المبينة في هذا المعيار.

مثال توضيحي لخطاب الارتباط (راجع: الفقرة 37)

56. يحتوي الملحق الأول لهذا المعيار على مثال توضيحي لخطاب ارتباط الفحص.

الارتباطات المتكررة (راجع: الفقرة 38)

57. قد يقرر المحاسب القانوني عدم إرسال خطاب ارتباط جديد، أو أي اتفاق آخر مكتوب في كل فترة. إلا أن العوامل الآتية قد تُشير إلى أنه من المناسب تعديل شروط ارتباط الفحص أو تذكير الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بشروط الارتباط القائمة:

- أي مؤشر على سوء فهم الإدارة لهدف ونطاق الفحص.
- أي شروط معدلة أو خاصة للارتباط.
- تغيير حديث في الإدارة العليا للمنشأة.
- تغيير مهم في ملاك المنشأة.

- تغيير مهم في طبيعة أو حجم أعمال المنشأة.
- تغيير في المتطلبات النظامية أو التنظيمية.
- تغيير في إطار التقرير المالي المنطبق.

قبول التغيير في شروط ارتباط الفحص

طلب تغيير شروط ارتباط الفحص (راجع: الفقرة 39)

58أ. قد ينتج طلب المنشأة للمحاسب القانوني بتغيير شروط ارتباط الفحص عن عوامل من بينها:

- تغير في الظروف يؤثر على الحاجة للخدمة.
- إساءة فهم طبيعة ارتباط الفحص الذي طُلب ابتداءً.
- وجود قيد على نطاق ارتباط الفحص، سواءً كان مفروضاً من الإدارة أو تسببت فيه ظروف أخرى.

59أ. قد يُعد التغيير في الظروف الذي يؤثر على احتياجات المنشأة أو حدوث سوء فهم لطبيعة الخدمة المطلوبة ابتداءً أساساً منطقياً لطلب إدخال تغيير على شروط ارتباط الفحص.

60أ. وعلى العكس من ذلك، قد لا يعد التغيير معقولاً إذا كان من الواضح أنه يتعلق بمعلومات غير صحيحة أو غير مكتملة أو غير مرضية بأية طريقة أخرى. ولعل من أمثلة ذلك عدم قدرة المحاسب القانوني على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لبند مهم في القوائم المالية، وقيام الإدارة بطلب تغيير الارتباط إلى ارتباط خدمات ذات علاقة لتجنّب إبداء المحاسب القانوني لاستنتاج مُعدّل.

طلب تغيير طبيعة الارتباط (راجع: الفقرة 40)

61أ. قبل الموافقة على تغيير ارتباط الفحص إلى نوع آخر من الارتباطات أو إلى خدمة ذات علاقة، قد يحتاج المحاسب القانوني الذي تم تكليفه بأداء الفحص وفقاً لهذا المعيار إلى تقييم أي آثار قانونية أو تعاقدية للتغيير، بالإضافة للأمور الأخرى المشار إليها في هذا المعيار.

62أ. إذا استنتج المحاسب القانوني أن هناك مبررات منطقية لتغيير ارتباط الفحص إلى نوع آخر من الارتباطات أو إلى خدمة ذات علاقة، فإن العمل الذي تم تنفيذه في ارتباط الفحص حتى تاريخ التغيير قد يكون ذا صلة بالارتباط الذي تم التغيير إليه؛ غير أن العمل المطلوب أدائه والتقرير المطلوب إصداره سيكون ذلك المناسب للارتباط المعدل. وحتى لا يتم إرباك القارئ، فإن التقرير المتعلق بالارتباط الآخر أو بالخدمة ذات العلاقة لن يتضمن الإشارة إلى ما يلي:

(أ) ارتباط الفحص المطلوب ابتداءً؛ أو

(ب) أي إجراءات ربما يكون قد تم تنفيذها في ارتباط الفحص المطلوب ابتداءً، إلا عندما يتم تغيير ارتباط الفحص إلى ارتباط لتطبيق إجراءات متفق عليها فعندئذٍ تكون الإشارة إلى الإجراءات المنفذة جزءاً عادياً من التقرير.

الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة 42)

63أ. في ارتباط الفحص، تأخذ اتصالات المحاسب القانوني مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة شكل:

(أ) استفسارات يطرحها المحاسب القانوني أثناء تنفيذ إجراءات الفحص؛

(ب) اتصالات أخرى، في سياق إجراء اتصال متبادل فعّال لفهم الأمور الناشئة وبناء علاقة عمل بتّاء للارتباط.

64أ. يختلف التوقيت المناسب للاتصالات باختلاف ظروف الارتباط. وتتضمن العوامل ذات الصلة أهمية وطبيعة الأمر وأي تصرف من المتوقع أن تتخذه الإدارة أو المكلفون بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب الإبلاغ بصعوبة كبيرة تعترض سبيل الفحص في أقرب وقت ممكن عملياً إذا كانت الإدارة أو المكلفون بالحوكمة قادرين على مساعدة المحاسب القانوني في التغلب على تلك الصعوبة.

65أ. قد تقيّد الأنظمة أو اللوائح قيام المحاسب القانوني بالإبلاغ عن أمور معينة للمكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، قد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص إجراء اتصال أو اتخاذ أي إجراء آخر قد يخل بالتحقيق الذي تجرّه سلطة معينة في تصرف غير نظامي فعلي أو

مشتبه فيه. وفي بعض الظروف، قد تكون التعارضات المحتملة بين التزامات المحاسب القانوني بالسرية والتزاماته بالإبلاغ محاطة بالتعقيد. وفي مثل هذه الحالات، قد ينظر المحاسب القانوني في ضرورة الحصول على مشورة قانونية.

الإبلاغ بالأمر المتعلقة بالفحص

66أ. قد تشمل الأمور التي يتعين إبلاغها إلى الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بموجب هذا المعيار ما يلي:

- مسؤوليات المحاسب القانوني في ارتباط الفحص، على النحو الوارد في خطاب الارتباط أو في أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب.
- النتائج المهمة للفحص، على سبيل المثال:
 - وجهة نظر المحاسب القانوني بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية في المنشأة، بما في ذلك السياسات والتقدير المحاسبية وإفصاحات القوائم المالية.
 - النتائج المهمة من تنفيذ الإجراءات، بما في ذلك الحالات التي رأى فيها المحاسب القانوني ضرورة تنفيذ المزيد من الإجراءات بموجب هذا المعيار. وقد يحتاج المحاسب القانوني للتأكد من أن المكلفين بالحوكمة لديهم نفس الفهم للحقائق والظروف ذات الصلة بمعاملات أو أحداث محددة.
 - الأمور الناشئة التي قد تؤدي إلى تعديل في استنتاج المحاسب القانوني.
 - الصعوبات الكبيرة، إن وجدت، التي تعترض سبيل الفحص؛ على سبيل المثال، عدم توفر المعلومات المتوقعة؛ أو عدم القدرة غير المتوقعة على الحصول على الأدلة التي يراها المحاسب القانوني ضرورية للفحص؛ أو القيود المفروضة على المحاسب القانوني من الإدارة. وفي بعض الظروف، قد تُشكّل هذه الصعوبات قيوداً على النطاق قد يؤدي، إذا لم تعالجه الإدارة أو المكلفون بالحوكمة، إلى تعديل استنتاج المحاسب القانوني، أو انسحاب المحاسب القانوني من الارتباط في ظروف معينة.

67أ. في بعض المنشآت، يكون هناك أشخاص مختلفين مسؤولين عن إدارة وحوكمة المنشأة. وفي هذه الظروف، قد تتحمل الإدارة مسؤولية إبلاغ الأمور المتعلقة بالحوكمة للمكلفين بالحوكمة. وإبلاغ الإدارة للمكلفين بالحوكمة بالأمور التي يجب على المحاسب القانوني إبلاغها لا يعفي المحاسب القانوني من مسؤولية إبلاغهم بها أيضاً. غير أن قيام الإدارة بالإبلاغ عن هذه الأمور قد يؤثر على شكل أو توقيت اتصال المحاسب القانوني بالمكلفين بالحوكمة.

الاتصال بأطراف ثالثة

68أ. قد يكون المحاسب القانوني مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح في بعض الدول بالقيام، على سبيل المثال، بما يلي:

- إبلاغ سلطة تنظيمية أو تنفيذية بأمور معينة تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، يتعين على المحاسب القانوني في بعض الدول تقديم تقرير بالتحريفات إلى السلطات عندما تفشل الإدارة والمكلفون بالحوكمة في اتخاذ إجراء تصحيحي.
- تقديم نُسخ من تقارير مُعيّنة مُعدّة للمكلفين بالحوكمة إلى السلطة التنظيمية المعنية أو إلى جهات التمويل، أو جعل تلك التقارير، في بعض الحالات، مُتاحة للعموم.

69أ. قد يحتاج المحاسب القانوني للحصول على موافقة مسبقة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة قبل القيام بتزويد طرف ثالث بنسخة من بلاغاته المكتوبة، ما لم يكن ذلك مطلوباً منه بموجب الأنظمة أو اللوائح.

تنفيذ الارتباط

الأهمية النسبية عند فحص القوائم المالية (راجع: الفقرة 43)

70أ. ينظر المحاسب القانوني في الأهمية النسبية في سياق إطار التقرير المالي المنطبق. وتناقش بعض أطر التقرير المالي مفهوم الأهمية النسبية في سياق إعداد وعرض القوائم المالية. ورغم أن أطر التقرير المالي قد تناقش الأهمية النسبية بمصطلحات مختلفة، فإنها توضح بشكل عام ما يلي:

- أن التحريفات، بما في ذلك الإغفالات، تُعد جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية؛
- أن الأحكام بشأن الأهمية النسبية تتم في ضوء الظروف المحيطة، وتتأثر بحجم أو طبيعة التحريف، أو بمزيج من كليهما؛
- أن الأحكام الخاصة بالأمر التي تُعد جوهرية لمستخدمي القوائم المالية تتم على أساس النظر في المعلومات المالية المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون كمجموعة. ولا يُنظر إلى التأثير المحتمل للتحريفات على أفراد معينين من المستخدمين الذين قد تتباين احتياجاتهم بشكل كبير.

71أ. في حالة احتواء إطار التقرير المالي المنطبق على مناقشة لمفهوم الأهمية النسبية، فإن هذه المناقشة توفر إطاراً مرجعياً للمحاسب القانوني عند تحديد الأهمية النسبية للفحص. وفي حالة عدم وجودها، فإن الاعتبارات المذكورة أعلاه توفر للمحاسب القانوني إطاراً مرجعياً.

72أ. يُعد تحديد المحاسب القانوني للأهمية النسبية أمراً خاضعاً للحكم المهني، ويتأثر بتصوير المحاسب القانوني لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية المستهدفين. وفي هذا السياق، يكون من المعقول للمحاسب القانوني أن يفترض أن المستخدمين:

- يتمتعون بمعرفة معقولة للمحاسبة وللأنشطة التجارية والاقتصادية، ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات الواردة في القوائم المالية مع بذل قدر معقول من العناية؛
- يفهمون أن القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها وفحصها تبعاً لمستويات من الأهمية النسبية؛
- يدركون حالات عدم التأكد الملازمة لقياس المبالغ على أساس استخدام التقديرات والاجتهاد وأخذ الأحداث المستقبلية في الحسبان؛
- يتخذون قرارات اقتصادية معقولة على أساس المعلومات الواردة في القوائم المالية.

وما لم يكن ارتباط الفحص منفذاً لقوائم مالية تستهدف تلبية احتياجات معينة لمستخدمين محددين، فلا يتم النظر عادةً في الأثر المحتمل للتحريفات على مجموعة محددة من المستخدمين الذين قد تتباين المعلومات التي يحتاجون إليها بشكل كبير.

73أ. يكون حكم المحاسب القانوني بشأن الأمور التي تُعد مهمة نسبياً فيما يتعلق بالقوائم المالية ككل هو نفسه بغض النظر عن مستوى التأكيد الذي يصل إليه المحاسب القانوني كأساس لإبداء الاستنتاج بشأن القوائم المالية.

إعادة النظر في الأهمية النسبية (راجع: الفقرة 44)

74أ. قد يحتاج تحديد المحاسب القانوني للأهمية النسبية للقوائم المالية ككل إلى إعادة نظر أثناء الارتباط نتيجة لما يلي:

- حدوث تغير في الظروف أثناء الفحص (على سبيل المثال، اتخاذ قرار بالتخلص من جزء رئيسي من أعمال المنشأة).
- ظهور معلومات جديدة أو حدوث تغير في فهم المحاسب القانوني للمنشأة وبيئتها نتيجة لتنفيذ إجراءات الفحص وفقاً لهذا المعيار (على سبيل المثال، إذا تبين أثناء الفحص أن النتائج المالية الفعلية من المرجح أن تكون مختلفة إلى حد كبير عن النتائج المالية المتوقعة في نهاية الفترة والتي استخدمت في البداية لتحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل).

فهم المحاسب القانوني (راجع: الفقرتين 45، 46)

75أ. يستخدم المحاسب القانوني الحكم المهني لتحديد مدى الفهم المطلوب للمنشأة وبيئتها لتنفيذ فحص القوائم المالية للمنشأة وفقاً لهذا المعيار. ويتمثل الاعتبار الأساسي للمحاسب القانوني في معرفة ما إذا كان الفهم الذي تم التوصل إليه يُعد كافياً لتحقيق أهداف المحاسب القانوني من تنفيذ الارتباط. ويعد اتساع وعمق الفهم الشامل الذي يتوصل إليه المحاسب القانوني أقل مما لدى الإدارة.

76أ. يُعد التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها عملية مستمرة ومتجددة تنطوي على جمع المعلومات وتحديثها وتحليلها طوال ارتباط الفحص. ويتوصل المحاسب القانوني إلى هذا الفهم ويقوم بتطبيقه بشكل متكرر طوال مدة تنفيذ الارتباط، ويتم تحديث هذا الفهم كلما طرأت تغيرات على الظروف والأوضاع القائمة. وتعتمد الإجراءات المبدئية لقبول الارتباط والاستمرار فيه في وقت بدء ارتباط الفحص على فهم المحاسب القانوني المبدئي للمنشأة وظروف الارتباط. وعند الاستمرار في علاقة مع أحد العملاء، يشمل فهم المحاسب القانوني المعرفة التي حصل عليها المحاسب القانوني من الارتباطات السابقة التي نفذها فيما يتعلق بالقوائم المالية للمنشأة والمعلومات المالية الأخرى.

77أ. يضع الفهم إطاراً مرجعياً يخطط المحاسب القانوني في نطاقه لارتباط الفحص ويقوم بتنفيذه، ويمارس في نطاقه الحكم المبني طوال مدة الارتباط. وعلى وجه الخصوص، يجب أن يكون الفهم كافياً لتمكين المحاسب القانوني من تحديد المجالات التي من المرجح أن تنشأ فيها تحريفات جوهرية في القوائم المالية، وتوفير ما يلزم من معلومات لمنهج المحاسب القانوني في تصميم الإجراءات وتنفيذها للتعامل مع تلك المجالات.

78أ. عند التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، وإطار التقرير المالي المنطبق، قد ينظر المحاسب القانوني أيضاً فيما يلي:

- ما إذا كانت المنشأة تُعد مكوناً في مجموعة منشآت، أو أنها منشأة زميلة لمنشأة أخرى.
- تعقيد إطار التقرير المالي.
- التزامات أو متطلبات التقرير المالي للمنشأة وما إذا كانت تلك الالتزامات أو المتطلبات قائمة بموجب نظام أو لائحة منطبقة أو قائمة في سياق ترتيبات تقرير مالي اختيارية محددة بموجب ترتيبات رسمية للحوكمة والمساءلة، على سبيل المثال، بموجب ترتيبات تعاقدية مع طرف ثالث.
- الأحكام ذات الصلة في الأنظمة واللوائح المتعارف بشكل عام على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات الجوهرية في القوائم المالية، مثل الأنظمة واللوائح الخاصة بالزكاة والضريبة ومعاشات التقاعد.
- مستوى تطور هيكل إدارة المنشأة وحوكمتها فيما يتعلق بإدارة السجلات المحاسبية للمنشأة ونُظُم التقرير المالي فيها التي يعتمد عليها إعداد القوائم المالية، والإشراف على تلك السجلات والنُظُم. وتضم المنشآت الأصغر غالباً عدداً أقل من الموظفين، مما قد يؤثر على كيفية ممارسة الإدارة لمهام الإشراف. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون من الممكن عملياً الفصل في الواجبات. ومع ذلك، فإن المدير المالك في المنشأة الصغيرة التي يديرها مالكيها قد يكون قادراً على ممارسة إشراف أكثر فاعلية مقارنة بالمنشآت الأكبر. وقد يعوض هذا الإشراف عن الفرص المحدودة عادةً للفصل في الواجبات.
- "نهج الإدارة العليا" وبيئة الرقابة في المنشأة، اللذين يمكن للمنشأة من خلالهما التعامل مع المخاطر المتعلقة بالتقرير المالي والوفاء بالتزامات التقرير المالي الخاصة بها.
- مستوى تطور وتعقيد نُظُم المنشأة الخاصة بالمحاسبة المالية والتقرير المالي وأدوات الرقابة المتعلقة بها التي يتم من خلالها حفظ السجلات المحاسبية للمنشأة والمعلومات المتعلقة بها.
- إجراءات المنشأة لتسجيل وتصنيف وتلخيص المعاملات وجمع المعلومات لإدراجها في القوائم المالية والإفصاحات المتعلقة بها.
- أنواع الأمور التي تطلبت تعديلات محاسبية في القوائم المالية للمنشأة في الفترات السابقة.

تصميم وتنفيذ الإجراءات (راجع: الفقرتين 47، 55)

79أ. يؤثر ما يلي على ما هو مخطط له من طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي يرى المحاسب القانوني أنها ضرورية للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تشكل الأساس اللازم لإبداء استنتاج بشأن القوائم المالية ككل:

(أ) متطلبات هذا المعيار؛

(ب) المتطلبات المحددة بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، بما في ذلك متطلبات التقرير الإضافية التي تحتوي عليها الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

80أ. عندما يتم تكليف المحاسب القانوني بفحص القوائم المالية لمجموعة من المنشآت، يكون التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الفحص موجهاً نحو تحقيق أهداف المحاسب القانوني فيما يتعلق بارتباط الفحص الموضحة في هذا المعيار، ولكن في سياق القوائم المالية للمجموعة.

81أ. إن متطلبات هذا المعيار المتعلقة بتصميم وتنفيذ الاستفسارات والإجراءات التحليلية، والإجراءات التي تتعامل مع ظروف خاصة، تهدف إلى تمكين المحاسب القانوني من تحقيق الأهداف المحددة في هذا المعيار. وتتباين ظروف ارتباطات الفحص بشكل كبير، وبالتالي يمكن أن تكون هناك ظروف قد يرى المحاسب القانوني فيها أنه من المؤثر أو الفعال تصميم وتنفيذ إجراءات أخرى. فعلى سبيل المثال، في سياق التوصل إلى فهم للمنشأة، إذا علم المحاسب القانوني بوجود عقد مهم، فإنه قد يفضل قراءة العقد.

82أ. إذا رأى المحاسب القانوني أنه من الضروري تنفيذ إجراءات أخرى فإن ذلك لا يغير من هدفه المتعلق بالوصول إلى تأكيد محدود فيما يتعلق بالقوائم المالية ككل.

المعاملات المهمة أو غير المعتادة

83أ. قد يهتم المحاسب القانوني بفحص السجلات المحاسبية بغية تحديد المعاملات المهمة أو غير المعتادة التي قد تتطلب اهتماماً خاصاً عند الفحص.

الاستفسار (راجع: الفقرات 46-48)

84أ. عند إجراء فحص، يشمل الاستفسار محاولة الحصول على معلومات من الإدارة والأشخاص الآخرين داخل المنشأة، على النحو الذي يراه المحاسب القانوني مناسباً في ظل ظروف الارتباط. وقد يوسع المحاسب القانوني أيضاً من نطاق الاستفسارات للحصول على البيانات غير المالية إذا كان ذلك مناسباً. ويُعد تقييم الردود المقدمة من الإدارة جزءاً لا يتجزأ من آلية الاستفسار.

85أ. تبعاً لظروف الارتباط، يمكن أن تشمل الاستفسارات أيضاً استفسارات حول:

- التصرفات التي تم اتخاذها في اجتماعات الملاك والمكلفين بالحوكمة واللجان التابعة لهم، والإجراءات في الاجتماعات الأخرى، إن وجدت، التي تؤثر على المعلومات والإفصاحات الواردة في القوائم المالية.
- الاتصالات التي تلقىها المنشأة أو تتوقع تلقيها أو الحصول عليها من السلطات التنظيمية.
- الأمور الناشئة أثناء تطبيق إجراءات أخرى. وعند طرح مزيد من الاستفسارات فيما يتعلق بأوجه عدم الاتساق التي تم اكتشافها، ينظر المحاسب القانوني في مدى معقولية واتساق ردود الإدارة في ضوء النتائج التي تم الحصول عليها من الإجراءات الأخرى، ومعرفة المحاسب القانوني وفهمه للمنشأة والصناعة التي تعمل فيها.

86أ. تمثل غالباً الأدلة التي تم الحصول عليها من خلال الاستفسار المصدر الرئيسي للأدلة المتعلقة بنية الإدارة. ومع ذلك، قد تكون المعلومات المتاحة لدعم نية الإدارة محدودة. وفي تلك الحالة، فإن فهم التاريخ السابق للإدارة في تنفيذ نواياها المصرح بها، والأسباب التي حددتها الإدارة لاختيار تصرف معين، وقدرة الإدارة على تنفيذ تصرف معين، قد يوفر معلومات ملائمة تؤيد الأدلة التي تم الحصول عليها من خلال الاستفسار. ويُعدّ تطبيق نزعة الشك المهني عند تقييم الردود المقدمة من الإدارة مهماً لتمكين المحاسب القانوني من تقييم ما إذا كانت هناك أي أمور من شأنها أن تتسبب في اعتقاد المحاسب القانوني أن القوائم المالية قد تكون مُحَرَّفَة بشكل جوهري.

87أ. يساعد تنفيذ إجراءات الاستفسار المحاسب القانوني أيضاً في التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها أو في تحديث هذا الفهم، حتى يكون قادراً على تحديد المجالات التي من المرجح أن تنشأ فيها تحريفات جوهرية في القوائم المالية.

88أ. قد يتحمل المحاسب القانوني مسؤوليات إضافية، بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة، فيما يتعلق بعدم التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح، وفيما يتعلق بالغش، وقد تختلف هذه المسؤوليات عن تلك المذكورة في هذا المعيار، أو قد تتجاوزها، ومن أمثلة ذلك:

(أ) الاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بما في ذلك المتطلبات المتعلقة بإجراء اتصالات

محددة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لاتخاذ المزيد من التصرفات؛

(ب) إبلاغ أحد المراجعين، على سبيل المثال الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو

المشتبه في حدوثه؛¹¹

(ج) متطلبات التوثيق فيما يتعلق بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه.

وقد يؤدي الالتزام بأي مسؤوليات إضافية إلى توفير المزيد من المعلومات ذات الصلة بعمل المحاسب القانوني، وفقاً لهذا المعيار (على سبيل المثال، فيما يتعلق بنزاهة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال).

¹¹ انظر، على سبيل المثال، الفقرات 31/360 - 35/360 ت1 من الميثاق الدولي.

الاستفسار عن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة (راجع: الفقرة 48(و))

89. في المنشآت الأصغر غالباً، يُحتمل ألا تكون الإدارة قد أعدت تقييماً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، ولكنها قد تعتمد بدلاً من ذلك على معرفتها بالأعمال وبالآفاق المستقبلية المتوقعة. وفي هذه الظروف، قد يكون من المناسب مناقشة التوقعات متوسطة وطويلة الأجل وتمويل المنشأة مع الإدارة، بما في ذلك النظر فيما إذا كانت مزاعم الإدارة لا تتعارض مع فهم المحاسب القانوني للمنشأة.

الإجراءات التحليلية (راجع: الفقرات 46، 47، 49)

90. عند إجراء فحص للقوائم المالية، يساعد تنفيذ الإجراءات التحليلية المحاسب القانوني فيما يلي:

- التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها أو في تحديث هذا الفهم، حتى يكون المحاسب القانوني قادراً على تحديد المجالات التي من المرجح أن تنشأ فيها تحريفات جوهرية في القوائم المالية.
- تحديد أوجه عدم الاتساق أو الانحرافات عن الاتجاهات أو القيم أو القواعد المتوقعة في القوائم المالية، مثل مستوى تطابق القوائم المالية مع البيانات الرئيسية، بما في ذلك مؤشرات الأداء الرئيسية.
- توفير أدلة داعمة فيما يتعلق بالاستفسارات والإجراءات التحليلية الأخرى المنفذة بالفعل.
- اعتبار أنها إجراءات زائدة عندما يعلم المحاسب القانوني بأمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل جوهري. ومن أمثلة مثل هذا الإجراء الزائد تنفيذ تحليل مقارن لأرقام الإيرادات والتكاليف الشهرية عبر مراكز الربح أو الفروع أو مكونات المنشأة الأخرى، لتقديم أدلة حول المعلومات المالية الواردة في البنود المفردة أو الإفصاحات الواردة في القوائم المالية.

91. قد يتم استخدام طرق متنوعة لتنفيذ الإجراءات التحليلية. وتتراوح هذه الطرق ما بين تنفيذ مقارنات بسيطة إلى القيام بتحليلات معقدة باستخدام أساليب إحصائية. ويمكن للمحاسب القانوني، على سبيل المثال، تطبيق الإجراءات التحليلية لتقويم المعلومات المالية التي تستند إليها القوائم المالية وذلك من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات المالية وغير المالية، وتقييم النتائج للتحقق من اتساقها مع القيم المتوقعة بغية تحديد العلاقات والبنود الفردية التي تبدو غير معتادة أو التي تختلف عن الاتجاهات أو القيم المتوقعة. وقد يقارن المحاسب القانوني المبالغ المسجلة أو النسب المحتسبة من المبالغ المسجلة بالتوقعات التي خلص إليها المحاسب القانوني من المعلومات التي حصل عليها من المصادر الملائمة. وفيما يلي أمثلة على مصادر المعلومات التي يستخدمها المحاسب القانوني في الغالب لبناء التوقعات، تبعاً لظروف الارتباط:

- المعلومات المالية الخاصة بفترة أو فترات سابقة قابلة للمقارنة، مع الأخذ في الحسبان التغيرات المعروفة.
- المعلومات المتعلقة بالنتائج التشغيلية والمالية المتوقعة، مثل الموازنات أو التنبؤات، بما في ذلك التقديرات المُستقرّة من البيانات الأولية أو السنوية.
- العلاقات بين عناصر المعلومات المالية خلال الفترة المعنية.
- المعلومات المتعلقة بالصناعة التي تعمل فيها المنشأة، مثل معلومات هامش الربح الاجمالي أو مقارنة نسبة مبيعات المنشأة إلى المبالغ مستحقة التحصيل مع متوسطات الصناعة أو مع منشآت أخرى ذات حجم مماثل في نفس الصناعة.
- العلاقات بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات الصلة بها، كتكاليف الأجور إلى عدد الموظفين.

92. يستند نظر المحاسب القانوني فيما إذا كانت البيانات التي سيتم استخدامها في الإجراءات التحليلية تُعد مرضية للغرض أو الأغراض المقصودة من تلك الإجراءات إلى فهم المحاسب القانوني للمنشأة وبيئتها، ويتأثر هذا النظر بطبيعة ومصدر البيانات وبالظروف التي تم فيها الحصول على البيانات. وقد تكون الاعتبارات الآتية ذات صلة:

- مصدر المعلومات المتاحة. فعلى سبيل المثال، قد تزيد إمكانية الاعتماد على المعلومات إذا تم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة؛
- مدى قابلية المعلومات المتاحة للمقارنة. فعلى سبيل المثال، قد تكون بيانات الصناعة العامة بحاجة لأن يتم استكمالها أو تعديلها حتى تصبح قابلة للمقارنة بالبيانات الخاصة بمنشأة تقوم بإنتاج وبيع منتجات متخصصة؛

- طبيعة وملاءمة المعلومات المتاحة؛ ومثال ذلك، ما إذا كانت موازنات المنشأة قد تم إعدادها كنتائج يتم توقعها وليس كأهداف يتم السعي لتحقيقها؛
- المعرفة والخبرة في إعداد المعلومات، وأدوات الرقابة ذات الصلة التي تهدف إلى ضمان اكتمال المعلومات وضمان دقتها وصحتها. وقد تشمل تلك الأدوات الرقابية، على سبيل المثال، أدوات الرقابة على إعداد المعلومات المتعلقة بالموازنة ومراجعتها والحفاظ عليها.

إجراءات للتعامل مع ظروف خاصة

الغش وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح (راجع: الفقرة 52(أ) و(د))

الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة

93. في بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح قيوداً على قيام المحاسب القانوني بالإبلاغ عن أمور معينة للإدارة أو المكلفين بالحوكمة. وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص القيام بإبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجر به سلطة معينة في فعل غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المحاسب القانوني مطالباً بالتقرير عن عدم التزام بالأنظمة واللوائح، محدد حدوثه أو مشتبه في حدوثه، إلى سلطة معينة بموجب أنظمة مكافحة غسل الأموال. وفي هذه الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المحاسب القانوني معقدة، وقد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

التقرير عن عدم التزام بالأنظمة واللوائح، محدد حدوثه أو مشتبه في حدوثه، إلى سلطة معينة خارج المنشأة

94. قد يكون من الضروري أو من المناسب في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، لسلطة معينة خارج المنشأة للأسباب الآتية:

(أ) لأن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات صلة تتطلب من المحاسب القانوني القيام بذلك؛ أو

(ب) لأن المحاسب القانوني قرر أن التقرير عن ذلك يُعد تصرفاً مناسباً للاستجابة لحالة عدم الالتزام المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة (انظر الفقرة 95)؛ أو

(ج) لأن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة تمنح المحاسب القانوني الحق في القيام بذلك (انظر الفقرة 96).

95. في بعض الحالات، قد يكون المحاسب القانوني مطالباً بموجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة بأن يقرر عن، أو بأن ينظر فيما إذا كان من المناسب في ظل الظروف القائمة أن يقرر عن، حالات الغش أو عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، إلى سلطة معينة خارج المنشأة. وعلى سبيل المثال، يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة أن يتخذ المحاسب القانوني خطوات للاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، والنظر فيما إذا كانت هناك حاجة إلى اتخاذ المزيد من التصرفات، والتي قد يكون من بينها التقرير إلى سلطة معينة خارج المنشأة.¹² ويوضح الميثاق الدولي أن مثل ذلك التقرير لن يُعد انتهاكاً لواجب السرية الذي يقتضيه الميثاق.¹³

96. حتى إذا كانت الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة لا تتضمن متطلبات تتناول التقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، فإنها قد تمنح المحاسب القانوني الحق في التقرير عن الغش أو عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لسلطة معينة خارج المنشأة.

97. في ظروف أخرى، قد يكون محظوراً التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معينة خارج المنشأة، نظراً لواجب السرية الذي يتحمله المحاسب القانوني بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة.

98. قد ينطوي التحديد الذي تتطلبه الفقرة 52(د) على اعتبارات وأحكام مهنية معقدة. ولذلك، قد ينظر المحاسب القانوني في الحصول على استشارة داخلية (على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب ضمن الشبكة) أو استشارة هيئة تنظيمية أو مهنية بشكل سري (ما لم

¹² انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي36/360 - 36/360 ت3 من الميثاق الدولي.

¹³ انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي1/114 و1/114 ت1 وي37/360 من الميثاق الدولي.

يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو ما لم يكن من شأنه أن يخل بواجب السرية). وقد يأخذ المحاسب القانوني في حسابه أيضاً الحصول على مشورة قانونية لفهم الخيارات المتاحة أمامه وفهم الانعكاسات المهنية أو القانونية لاتخاذ أي تصرف بعينه.

الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً حول استخدام افتراض الاستمرارية في القوائم المالية (راجع: الفقرة 54)

99. تضم قائمة العوامل المذكورة أدناه أمثلة على أحداث أو ظروف قد تثير، منفردة أو في مجملها، شكوكاً كبيرة حول افتراض الاستمرارية. وهذه ليست قائمة شاملة، ووجود عنصر أو أكثر لا يشير دائماً إلى وجود حالة عدم تأكد مما إذا كانت المنشأة قادرة على البقاء كمنشأة مستمرة.

الأمر المالية

- وجود مركز صافي مُثقل بالالتزامات أو الالتزامات المتداولة
- اقتراب الفروض محددة الأجل من موعد استحقاقها دون وجود فرص واقعية للتجديد أو للسداد؛ أو الاعتماد المفرط على الاقتراض قصير الأجل لتمويل أصول طويلة الأجل
- المؤشرات على سحب الدعم المالي من قبل الدائنين
- وجود تدفقات نقدية تشغيلية سالبة تشير إليها القوائم المالية التاريخية أو المستقبلية
- المعدلات المالية الرئيسية السلبية
- الخسائر التشغيلية الجوهرية أو التدهور الكبير في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية
- التأخر في توزيعات الأرباح أو توقفها
- عدم القدرة على السداد للدائنين في تواريخ الاستحقاق
- عدم القدرة على الالتزام بشروط اتفاقيات القروض
- التحول من نظام الائتمان إلى نظام الدفع عند الاستلام في المعاملات مع الموردين
- عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتج جديد ضروري، أو استثمارات ضرورية أخرى

الأمر التشغيلية

- عزم الإدارة على تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات
- خلو المناصب الإدارية العليا مع عدم توفر البديل
- خسارة سوق رئيسي، أو عميل رئيسي، أو حق امتياز، أو رخصة، أو مورد رئيسي
- مشكلات العمالة
- نقص الإمدادات المهمة
- ظهور منافس ناجح بشكل كبير

أمر أخرى

- عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات النظامية الأخرى
- وجود دعاوى قانونية أو تنظيمية منظورة ضد المنشأة، والتي في حال نجاحها، قد تؤدي إلى مطالبات من غير المرجح أن تكون المنشأة قادرة على الوفاء بها
- التغييرات في الأنظمة أو اللوائح أو في سياسة الحكومة، التي من المتوقع أن تؤثر سلباً على المنشأة
- الكوارث غير المؤمن ضدها أو المؤمن ضدها بأقل مما يجب في حال حدوثها

وثمة عوامل أخرى يمكن أن تخفف في الغالب من أهمية هذه الأحداث أو الظروف. فعلى سبيل المثال، يمكن موازنة تأثير عدم قدرة المنشأة على سداد ديونها العادية عن طريق خطط الإدارة لتوفير تدفقات نقدية كافية من خلال وسائل بديلة، مثل التخلص من أصول، أو إعادة جدولة دفعات سداد القروض، أو الحصول على رأس مال إضافي. وعلى نحو مماثل، يمكن التخفيف من أثر فقدان مورد رئيسي عن طريق توفير مصدر توريد بديل ومناسب.

مطابقة القوائم المالية بالسجلات المحاسبية ذات الصلة (راجع: الفقرة 56)

100أ. يحصل المحاسب القانوني عادةً على الأدلة المتعلقة بتوافق أو تطابق القوائم المالية مع السجلات المحاسبية التي تستند إليها عن طريق تعقب مبالغ وأرصدة القوائم المالية وصولاً إلى السجلات المحاسبية ذات الصلة، مثل دفتر الأستاذ العام، أو وصولاً إلى سجل أو جدول موجز يعكس اتفاق أو تطابق مبالغ القوائم المالية مع السجلات المحاسبية التي تستند إليها (مثل ميزان المراجعة).

تنفيذ المزيد من الإجراءات (راجع: الفقرة 57)

101أ. يتطلب هذا المعيار تنفيذ المزيد من الإجراءات إذا أصبح المحاسب القانوني على علم بأمر يدعو إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل جوهري.

102أ. تتباين تبعاً للظروف استجابة المحاسب القانوني عند القيام بمزيد من الإجراءات فيما يتعلق ببند لدى المحاسب القانوني أسباب تدعوه إلى الاعتقاد بأنه محرف بشكل جوهري في القوائم المالية، كما تُعد تلك الاستجابة مسألة حكم مهني للمحاسب القانوني.

103أ. يسترشد المحاسب القانوني بما يلي عند ممارسته للحكم المهني حول طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الزائدة اللازمة للحصول على أدلة إما لاستنتاج أنه من غير المرجح وجود تحريف جوهري أو لتحديد وجود تحريف جوهري:

• المعلومات التي تم الحصول عليها من تقويم المحاسب القانوني لنتائج الإجراءات المُنفَّذة بالفعل؛

• فهم المحاسب القانوني للمنشأة وبيئتها الذي يتم تحديثه طوال مدة الارتباط؛

• رؤية المحاسب القانوني لدرجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها الأدلة لعلاج الأمر الذي دعا المحاسب القانوني إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل جوهري.

104أ. تركز الإجراءات الزائدة على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتمكين المحاسب القانوني من تكوين استنتاج بشأن الأمور التي يعتقد أنها قد تكون سبباً في تحريف القوائم المالية بشكل جوهري. وقد تتضمن هذه الإجراءات:

• توجيه استفسارات أو تنفيذ إجراءات تحليلية إضافية، على سبيل المثال، بتفصيل أكبر أو للتركيز على البنود المتأثرة (أي، المبالغ أو الإفصاحات الظاهرة في القوائم المالية فيما يتعلق بالحسابات أو المعاملات المتأثرة)؛ أو

• أنواع أخرى من الإجراءات، على سبيل المثال، اختبارات التفاصيل الأساسية أو المصادقات الخارجية.

105أ. يوضح المثال الآتي تقويم المحاسب القانوني لمدى الحاجة إلى تنفيذ المزيد من الإجراءات، واستجابته عندما يعتقد أن الإجراءات الزائدة تُعد ضرورية.

• أثناء تنفيذ الاستفسارات والإجراءات التحليلية للفحص، يوضح تحليل المحاسب القانوني للمبالغ مستحقة التحصيل مبلغاً مهماً للمبالغ مستحقة التحصيل التي فات موعداً، ولم يكن لها أي مخصص للديون المعدومة أو المشكوك في تحصيلها.

• ويتسبب هذا في اعتقاد المحاسب القانوني بأن رصيد المبالغ مستحقة التحصيل في القوائم المالية قد يكون محرفاً بشكل جوهري. وعندئذٍ يستفسر المحاسب القانوني من الإدارة عما إذا كان هناك مبالغ مستحقة التحصيل غير قابلة للتحصيل يلزم إظهارها بهبوط في القيمة.

• بناءً على رد الإدارة، فإن تقويم المحاسب القانوني للرد قد:

(أ) يُمكن المحاسب القانوني من استنتاج أن رصيد المبالغ مستحقة التحصيل من غير المرجح أن يكون مُحرفاً بشكل جوهري. وفي تلك الحالة، لا يتعين تنفيذ إجراءات إضافية.

(ب) يُمكن المحاسب القانوني من تحديد أن الأمر يُعد سبباً في تحريف القوائم المالية بشكل جوهري. وفي تلك الحالة، لا يتعين تنفيذ المزيد من الإجراءات، وقد يخلص المحاسب القانوني إلى استنتاج بأن القوائم المالية ككل مُحَرَّفَة بشكل جوهري.

(ج) يدعو المحاسب القانوني إلى الاستمرار في اعتقاده بأن رصيد المبالغ مستحقة التحصيل من المرجح أن يكون مُحَرَّفًا بشكل جوهري، ولكن هذا التقويم لا يوفر ما يكفي من الأدلة المناسبة حتى يحدد المحاسب القانوني أن الرصيد مُحَرَّف في واقع الأمر.

وفي تلك الحالة، يتعين على المحاسب القانوني تنفيذ المزيد من الإجراءات، مثل مطالبة الإدارة بإجراء تحليل للمبالغ المستلمة لتلك الحسابات بعد تاريخ قائمة المركز المالي للتعرف على المبالغ مستحقة التحصيل غير القابلة للتحصيل. وقد يتمكن المحاسب القانوني من الوصول إلى النتيجة (أ) أو (ب) أعلاه من خلال تقويم نتائج الإجراءات الزائدة. وإذا لم يتحقق ذلك، فيتعين على المحاسب القانوني:

(1) الاستمرار في تنفيذ المزيد من الإجراءات حتى يصل إما إلى النتيجة (أ) أو (ب) أعلاه؛ أو

(2) إذا لم يتمكن المحاسب القانوني من استنتاج أن الأمر من غير المرجح أن يتسبب في جعل القوائم المالية ككل مُحَرَّفَة بشكل جوهري، أو لم يتمكن من تحديد أن الأمر يتسبب في جعل القوائم المالية ككل مُحَرَّفَة بشكل جوهري، فعندئذ يكون النطاق مقيداً ولا يستطيع المحاسب القانوني تكوين استنتاج غير معدل بشأن القوائم المالية.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرات 61-63)

106أ. تُعد الإفادات المكتوبة مصدراً مهماً للأدلة في ارتباطات الفحص. وإذا عدّلت الإدارة الإفادات المكتوبة التي طُلبت منها، أو لم تقم بتقديمها، فقد ينبّه ذلك المحاسب القانوني إلى احتمال وجود إشكالية مهمة أو أكثر. وإضافة لذلك، فإن تقديم طلب للحصول على إفادات مكتوبة، وليست شفوية، قد يدفع الإدارة في حالات عديدة إلى النظر في تلك الأمور بصورة أكثر جدية، مما يعزز جودة الإفادات.

107أ. إضافة إلى الإفادات المكتوبة المطلوبة بموجب هذا المعيار، قد يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري طلب إفادات مكتوبة أخرى عن القوائم المالية. وقد تكون هذه الإفادات لازمة، على سبيل المثال، لاستكمال أدلة المحاسب القانوني فيما يتعلق ببنود أو إفساحات معينة ظاهرة في القوائم المالية، عندما يرى المحاسب القانوني أن مثل هذه الإفادات مهمة لتكوين استنتاج بشأن القوائم المالية إما على أساس معدل أو غير معدل.

108أ. في بعض الحالات، قد تستخدم الإدارة لغة متحفظة في الإفادات المكتوبة تشير إلى أن الإفادات مُعدّة على حد علم الإدارة واقتناعها. ومن المعقول أن يقبل المحاسب القانوني مثل هذه الصياغة إذا كان مقتنعاً بأن الإفادات قد أُعدت بواسطة مَنْ لديهم مسؤوليات ومعرفة مناسبة بالأمور المُتضمّنة في الإفادات.

تقويم الأدلة المتحصل عليها من الإجراءات المنفذة (راجع: الفقرات 66-68)

109أ. في بعض الحالات، قد لا يحصل المحاسب القانوني على الأدلة التي كان يتوقع الحصول عليها من خلال تصميم الاستفسارات والإجراءات التحليلية والإجراءات التي تتعامل مع ظروف خاصة. وفي هذه الظروف، يعتبر المحاسب القانوني أن الأدلة التي حصل عليها من الإجراءات المنفذة غير كافية وغير مناسبة لتمكينه من تكوين استنتاج بشأن القوائم المالية. وعندئذٍ، يمكن للمحاسب القانوني أن يقوم بما يلي:

- توسيع نطاق العمل المنفذ؛ أو

- تنفيذ إجراءات أخرى يرى المحاسب القانوني أنها ضرورية في ظل الظروف القائمة.

وعندما لا يكون أيٌّ من هذين الإجراءين ممكناً عملياً في ظل الظروف القائمة، فلن يتمكن المحاسب القانوني من الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتكوين استنتاج، ويكون مطالباً بموجب هذا المعيار بتحديد تأثير ذلك على تقريره، أو على قدرته على المضي في الارتباط، على سبيل المثال، إذا كان أحد أعضاء الإدارة غير موجود في وقت الفحص للرد على استفسارات المحاسب القانوني حول أمور مهمة. وقد ينشأ هذا الوضع حتى لو لم يتم إلى علم المحاسب القانوني ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية قد تكون مُحَرَّفَة بشكل جوهري، كما هو موضح في الفقرة 57.

القيود على النطاق

110أ. لا تشكل عدم القدرة على تنفيذ إجراء معين قيداً على نطاق الفحص إذا كان المراجع قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة عن طريق تنفيذ إجراءات أخرى.

111أ. قد يكون للقيود المفروضة على الفحص من قبل الإدارة انعكاسات أخرى على الفحص، على سبيل المثال على نظر المحاسب القانوني في المجالات التي من المرجح أن تكون القوائم المالية مُحرّفة فيها بشكل جوهري، وعلى الاستمرار في الارتباط.

تكوين استنتاج المحاسب القانوني بشأن القوائم المالية

وصف إطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرة 69(أ))

112أ. يُعد وصف إطار التقرير المالي المنطبق في القوائم المالية مهماً لأنه يخبر مستخدمي القوائم المالية بالإطار الذي تستند إليه القوائم المالية. فإذا كانت القوائم المالية مُعدّة لغرض خاص، فقد يتم إعدادها وفقاً لإطار تقرير مالي ذي غرض خاص متاح فقط للطرف القائم بالتكليف والمحاسب القانوني. ويُعد وصف إطار التقرير المالي المستخدم ذي الغرض الخاص مهماً لأن القوائم المالية ذات الغرض الخاص قد لا تكون مناسبة لأي استخدام آخر بخلاف الاستخدام المقصود المحدد للقوائم المالية ذات الغرض الخاص.

113أ. لا يُعد وصف إطار التقرير المالي المنطبق بلغة متحفظة أو مقيّدة غير دقيقة (على سبيل المثال، "إن القوائم المالية تلتزم بشكل كبير بالمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية")، وصفاً كافياً لذلك الإطار لأنه قد يضلّل مستخدمي القوائم المالية.

الإفصاح عن تأثيرات المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية (راجع: الفقرتين 69(ب) و(6)، 71)

114أ. يتطلب هذا المعيار من المحاسب القانوني تقييم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة.

115أ. في حالة القوائم المالية المُعدّة وفقاً لمتطلبات إطار عرض عادل، قد تحتاج الإدارة إلى تضمين إفصاحات إضافية في القوائم المالية تتعدى تلك المطلوبة على وجه التحديد بموجب إطار التقرير المالي المنطبق أو إلى الخروج، في ظروف نادرة للغاية، عن متطلب وارد في الإطار من أجل تحقيق العرض العادل للقوائم المالية.

أمور تؤخذ في الحسبان عند استخدام إطار التزام

116أ. من النادر جداً أن يرى المحاسب القانوني أن القوائم المالية المُعدة وفقاً لإطار التزام معين تعتبر مضللة إذا قرر المحاسب القانوني وفقاً لهذا المعيار في وقت قبول الارتباط أن الإطار يُعد مقبولاً.

الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة (راجع: الفقرة 70(ب))

117أ. عند النظر في الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، قد يعلم المحاسب القانوني بوجود تحيز محتمل في اجتهادات الإدارة. وقد يخلص المحاسب القانوني إلى أن التأثير التراكمي لغياب الحيادية، مع تأثير التحريفات الواضحة غير المُصححة، يتسبب في أن تكون القوائم المالية ككل مُحرّفة بشكلٍ جوهري. ومن بين المؤشرات الدالة على غياب الحيادية مما قد يؤثر على تقييم المحاسب القانوني لما إذا كانت القوائم المالية ككل يمكن أن تكون مُحرّفة بشكلٍ جوهري ما يلي:

• التصحيح الانتقائي للتحريفات الظاهرة التي تم لفت انتباه الإدارة إليها أثناء الفحص (على سبيل المثال، تصحيح التحريفات التي تؤثر بالزيادة في الأرباح المُعلنة، وعدم تصحيح التحريفات التي تؤثر بالنقصان في الأرباح المُعلنة).

• التحيز المحتمل من جانب الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية.

118أ. إن المؤشرات الدالة على التحيز المحتمل من جانب الإدارة لا تعني بالضرورة وجود تحريفات لأغراض استنباط استنتاجات عن مدى معقولية كل تقدير محاسبي على حدة، إلا أنها قد تؤثر على نظر المحاسب القانوني فيما إذا كانت القوائم المالية ككل يمكن أن تكون مُحرّفة بشكلٍ جوهري.

شكل الاستنتاج (راجع: الفقرة 74)

وصف المعلومات التي تقدمها القوائم المالية

119أ. في حالة القوائم المالية المُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل، ينص استنتاج المحاسب القانوني على أنه لم يتم إلى علمه ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، ... (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ ...) وفقاً لإطار العرض العادل المنطوق. وفي حالة العديد من الأطر ذات الغرض العام، على سبيل المثال، يتطلب الأمر أن تعرض القوائم المالية بشكل عادل (أو أن تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للمنشأة كما في نهاية الفترة، والأداء المالي للمنشأة وتدقيقها النقدية لتلك الفترة.

"تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية" أو "تعطي صورة حقيقية وعادلة"

120أ. يُحدَّد استخدام عبارة "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية" أو عبارة "تعطي صورة حقيقية وعادلة" في أية دولة معينة تبعاً للأنظمة أو اللوائح التي تحكم فحص القوائم المالية في تلك الدولة، أو من خلال الممارسة المتعارف عليها في تلك الدولة. وعندما تتطلب الأنظمة أو اللوائح استخدام صيغة مختلفة، فإن ذلك لا يؤثر على المتطلب الوارد في هذا المعيار، الذي يتطلب من المحاسب القانوني تقويم العرض العادل للقوائم المالية المُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل.

عدم القدرة على تكوين استنتاج بسبب قيد فرضته الإدارة على نطاق الفحص بعد قبول الارتباط (راجع: الفقرتين 15، 82)

121أ. قد تعتمد الإمكانية العملية للانسحاب من الارتباط على المرحلة التي وصل إليها إنجاز أعمال الارتباط في الوقت الذي تفرض فيه الإدارة قيوداً على النطاق. فإذا كان المحاسب القانوني قد قطع شوطاً كبيراً في الفحص، فقد يقرر استكمال الفحص إلى المدى الممكن، والامتناع عن إبداء استنتاج، وإيضاح القيد المفروض على النطاق في الفقرة الواردة في تقريره التي تصف أساس الامتناع عن إبداء استنتاج.

122أ. في ظروف معينة، قد لا يكون الانسحاب من الارتباط ممكناً إذا كان المحاسب القانوني مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح بالاستمرار في ارتباط الفحص. فعلى سبيل المثال، قد يكون هذا هو الحال مع المحاسب القانوني المعين لفحص القوائم المالية لإحدى منشآت القطاع العام. وقد يكون هذا هو الحال أيضاً في الدول التي يُعيَّن فيها المحاسب القانوني لفحص القوائم المالية التي تغطي فترة محددة، أو التي يُعيَّن فيها لفترة محددة، ويُمنع من الانسحاب قبل اكتمال فحص تلك القوائم المالية، أو قبل نهاية تلك الفترة، على الترتيب. وقد يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري تضمين فقرة "أمر آخر" في تقرير المحاسب القانوني لتوضيح سبب عدم إمكانية انسحابه من الارتباط.

الاتصال بالسلطات التنظيمية أو مالكي المنشأة

123أ. عندما يَخْلُص المحاسب القانوني إلى أن الانسحاب من الارتباط ضروري بسبب قيد مفروض على النطاق، فقد يكون هناك متطلب مهني أو نظامي أو تنظيمي يفرض على المحاسب القانوني إبلاغ السلطات التنظيمية أو ملاك المنشأة بالأمر المتعلقة بالانسحاب من الارتباط.

تقرير المحاسب القانوني (راجع: الفقرات 86-92)

124أ. يشمل التقرير المكتوب التقارير الصادرة في شكل نسخة ورقية وتلك التي تصدر باستخدام وسيط إلكتروني.

عناصر تقرير المحاسب القانوني (راجع: الفقرة 86)

125أ. يؤدي وضع عنوان يشير إلى أن التقرير هو تقرير محاسب قانوني مستقل، على سبيل المثال "تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل"، إلى تأكيد أن المحاسب القانوني قد استوفى جميع المتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، مما يميز تقرير المحاسب القانوني المستقل عن التقارير الصادرة عن غيره.

126أ. قد تحدد الأنظمة أو اللوائح الأشخاص الذين سيوجه إليهم تقرير المحاسب القانوني. ويكون تقرير المحاسب القانوني موجهاً عادةً إلى أولئك الذين تم إعداد التقرير لهم، وغالباً ما يكون موجهاً إما إلى المساهمين أو المكلفين بالحوكمة في المنشأة التي يتم فحص قوائمها المالية.

127أ. عندما يعلم المحاسب القانوني أن القوائم المالية التي تم فحصها ستُضمَّن في مستند يحتوي على معلومات أخرى، مثل التقرير المالي، فقد يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان تحديد أرقام الصفحات المعروضة فيها القوائم المالية التي تم فحصها، إذا سمح شكل العرض بذلك. ويساعد ذلك المستخدمين في تحديد القوائم المالية التي يتعلق بها تقرير المحاسب القانوني.

مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية (راجع: الفقرة 86(د))

- 128أ. من المتطلبات الأساسية لإجراء الفحص والتقرير عن الارتباط المتطلب الذي ينص عليه هذا المعيار بوجوب أن يحصل المحاسب القانوني على موافقة الإدارة بأنها تقر بمسؤولياتها وتفهمها، فيما يتعلق بكل من إعداد القوائم المالية وارتباط الفحص. ويقدم وصف مسؤوليات الإدارة في تقرير المحاسب القانوني سيقاً لقراء تقرير المحاسب القانوني بشأن مسؤوليات الإدارة، من حيث تعلقها بارتباط الفحص المنفَّذ.
- 129أ. لا يلزم أن يشير تقرير المحاسب القانوني إلى "الإدارة" على وجه الخصوص، ولكن بدلاً من ذلك قد يستخدم المصطلح المناسب في سياق الإطار القانوني في الدولة المعنية. وفي بعض الدول، قد تكون الإشارة المناسبة إلى المكلفين بالحوكمة في المنشأة.
- 130أ. قد توجد ظروف يكون من المناسب فيها للمحاسب القانوني أن يضيف إلى وصف مسؤوليات الإدارة الموضحة في هذا المعيار ليعكس المسؤوليات الإضافية ذات الصلة بإعداد القوائم المالية في سياق الدولة المعنية أو بسبب طبيعة المنشأة.
- 131أ. في بعض الدول، قد تشير الأنظمة أو اللوائح، التي تحدد مسؤوليات الإدارة، بشكل خاص إلى المسؤولية عن مدى كفاية الدفاتر والسجلات المحاسبية أو النظام المحاسبي. ونظراً لأن الدفاتر والسجلات والنظم تُعد جزءاً لا يتجزأ من الرقابة الداخلية، فإن هذا المعيار لا يستخدم هذه الأوصاف ولا يذكر أية إشارة محددة لها.

مسؤولية المحاسب القانوني (راجع: الفقرة 86(و))

- 132أ. ينص تقرير المحاسب القانوني على أن مسؤولية المحاسب القانوني تتمثل في إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية على أساس الفحص المنفَّذ، وذلك للتمييز بين مسؤولية المحاسب القانوني ومسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية.

الإشارة إلى المعايير (راجع: الفقرة 86(و))

- 133أ. إن الإشارة إلى المعايير المستخدمة من جانب المحاسب القانوني لإجراء الفحص تخبر مستخدمي تقرير المحاسب القانوني بأن الفحص قد تم وفقاً لمعايير مستقرة.

الابلاغ عن طبيعة فحص القوائم المالية (راجع: الفقرة 86(ز))

- 134أ. يوضح وصف طبيعة ارتباط الفحص في تقرير المحاسب القانوني نطاق الارتباط المنفَّذ وحدوده وذلك لمصلحة قراء التقرير. وتجنباً للشك، يوضح هذا الشرح أن الفحص ليس مراجعة، وبناءً عليه فإن المحاسب القانوني لا يُبدي رأي مراجعة في القوائم المالية.

وصف إطار التقرير المالي المنطبق وكيف يمكن أن يؤثر على استنتاج المحاسب القانوني (راجع: الفقرة 86(ح)(2))

- 135أ. المقصود من تحديد إطار التقرير المالي المنطبق في استنتاج المحاسب القانوني هو إعلام مستخدمي تقرير المحاسب القانوني بالسياق الذي تم فيه إبداء ذلك الاستنتاج. وليس المقصود الحد من التقويم الذي تتطلبه الفقرة 30(أ). ويتم تحديد إطار التقرير المالي المنطبق بمصطلحات مثل:

"... وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية^(*) والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من

الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين^(**)" أو

"... وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في الدولة (ص)..."

- 136أ. عندما يشمل إطار التقرير المالي المنطبق معايير تقرير مالي ومتطلبات نظامية أو تنظيمية، يتم تحديد الإطار بمصطلحات مثل "... وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين ومتطلبات نظام الشركات في الدولة (ص)".

* المعايير الدولية المعتمدة هي المعايير الدولية للتقرير المالي كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى إفصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

** يقصد بالمعايير والإصدارات الأخرى ما تعتمده الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين من معايير أو آراء فنية لمواضيع لا تغطيها المعايير الدولية مثل موضوع الزكاة.

فقرة أساس التعديل عندما يكون الاستنتاج معدلاً (راجع: الفقرة 85(ح)(2))

137أ. لا يُعد إبداء استنتاج معارض أو الامتناع عن إبداء استنتاج فيما يتعلق بأمرٍ محددٍ موضح في فقرة أساس التعديل مبرراً لعدم ذكر وصف للأمر الأخرى التي تم التعرف عليها والتي كانت ستطلب تعديلاً في استنتاج المحاسب القانوني. ففي هذه الحالات، قد يكون الإفصاح عن مثل هذه الأمور الأخرى التي يكون المحاسب القانوني على علم بها مهماً لمستخدمي القوائم المالية.

توقيع المحاسب القانوني (راجع: الفقرة 86(ل))

138أ. يكون توقيع المحاسب القانوني إما باستخدام اسم مكتب المحاسب القانوني، أو الاسم الشخصي للمحاسب القانوني أو كليهما، حسب مقتضى الحال في الدولة المعنية. وبالإضافة إلى توقيع المحاسب القانوني، قد يُطلب من المحاسب القانوني في دول معينة أن يفصح في تقريره عن المُسمّيات المهنية أو الاعتماد من قبل سلطة الترخيص المعنية في تلك الدولة.

تنبيه القراء إلى أن القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص (راجع: الفقرة 88)

139أ. قد تُستخدم القوائم المالية ذات الغرض الخاص لأغراض أخرى غير تلك التي كانت مقصودة منها. فعلى سبيل المثال، قد تطلب سلطة تنظيمية من منشآت معينة أن تضع القوائم المالية ذات الغرض الخاص في سجل عام. وتجنباً لسوء الفهم، فمن المهم أن يبيّن المحاسب القانوني مستخدميه تقريره إلى أن القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص وبالتالي فإنها قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى.

تقييد التوزيع أو الاستخدام

140أ. إضافة إلى ما يقتضيه هذا المعيار من تنبيه قارئ تقرير المحاسب القانوني عندما تكون القوائم المالية مُعدّة باستخدام إطار ذي غرض خاص، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقريره مخصص فقط للمستخدمين المحددين. وبناءً على الأنظمة أو اللوائح في الدولة المعنية، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير المحاسب القانوني أو تقييد استخدامه. وفي هذه الظروف، قد يتم توسيع الفقرة التي تحتوي على التنبيه المتعلق باستخدام إطار ذي غرض خاص لتشمل هذه الأمور الأخرى، ويتم تعديل العنوان تبعاً لذلك.

مسؤوليات التقرير الأخرى (راجع: الفقرة 91)

141أ. في بعض الدول، قد يتحمل المحاسب القانوني مسؤوليات إضافية للتقرير عن أمور أخرى تُضاف إلى مسؤولياته بموجب هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، قد يُطلب من المحاسب القانوني التقرير عن أمور معينة إذا استرعت انتباهه أثناء فحص القوائم المالية. وفي حالات أخرى، قد يُطلب من المحاسب القانوني تنفيذ إجراءات إضافية محددة وإعداد تقرير بشأنها، أو إبداء استنتاج بشأن أمور محددة، مثل مدى كفاية الدفاتر والسجلات المحاسبية. وقد توفر معايير ارتباطات فحص القوائم المالية في الدولة المعنية إرشادات بشأن مسؤوليات المحاسب القانوني فيما يتعلق بمسؤوليات التقرير الإضافية المحددة في تلك الدولة.

142أ. في بعض الحالات، قد تطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة أو قد تسمح للمحاسب القانوني بالتقرير عن هذه المسؤوليات الأخرى ضمن تقريره عن القوائم المالية. وفي حالات أخرى، قد يُطلب من المحاسب القانوني أو قد يُسمح له بالتقرير عنها في تقرير منفصل.

143أ. يتم تناول مسؤوليات التقرير الأخرى في قسم منفصل من تقرير المحاسب القانوني لتمييزها بوضوح عن مسؤولية المحاسب القانوني بموجب هذا المعيار عن إعداد تقرير بشأن القوائم المالية. وعندما يكون ذلك ملائماً، قد يحتوي هذا القسم على عناوين فرعية توضح محتوى الفقرات الخاصة بمسؤوليات التقرير الأخرى. وفي بعض الدول، يمكن تناول مسؤوليات التقرير الإضافية في تقرير منفصل عن تقرير المحاسب القانوني المقدم عن فحص القوائم المالية.

تاريخ تقرير المحاسب القانوني (راجع: الفقرتين 86(ك)، 92)

144أ. يعلم مستخدم تقرير المحاسب القانوني من خلال تاريخ هذا التقرير أن المحاسب القانوني قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث والمعاملات التي علم بها المحاسب القانوني والتي حدثت حتى ذلك التاريخ.

145أ. يكون استنتاج المحاسب القانوني مقدماً بشأن القوائم المالية، التي هي من مسؤوليات الإدارة. ولا يُعد المحاسب القانوني في وضع يتيح له استنتاج أنه قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة إلا إذا اقتنع بأن جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، قد تم إعدادها وأن الإدارة قد قبلت بتحمل المسؤولية عنها.

146أ. في بعض الدول، تحدد الأنظمة أو اللوائح الأفراد أو الجهات (على سبيل المثال، أعضاء مجلس الإدارة) المسؤولين عن استنتاج أن جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، قد تم إعدادها، وتحدد الآلية اللازمة للاعتماد. وفي تلك الحالات، يتم الحصول على الأدلة المتعلقة بهذا الاعتماد قبل تاريخ التقرير عن القوائم المالية. ومع ذلك، ففي دول أخرى، لا تكون آلية الاعتماد مُحدّدة في الأنظمة أو اللوائح. وفي مثل هذه الحالات، يتم النظر في الإجراءات التي تتبعها المنشأة عند إعداد قوائمها المالية والانتهاج منها في ضوء هيكل إدارتها وحوكمتها، من أجل التعرف على الأفراد أو الجهة التي لديها سلطة استنتاج أن جميع القوائم التي تشملها القوائم المالية بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، قد تم إعدادها. وفي بعض الحالات، قد يحدد نظام أو لائحة المرحلة في آلية التقرير عن القوائم المالية، التي من المتوقع أن يكتمل عندها الفحص.

147أ. في بعض الدول، يتطلب الأمر اعتماد القوائم المالية بشكل نهائي من قبل المساهمين قبل إصدار القوائم المالية للعموم. وفي هذه الدول، لا يُعد الاعتماد النهائي من قبل المساهمين ضرورياً لكي يبدي المحاسب القانوني استنتاجه بشأن القوائم المالية. ويكون تاريخ اعتماد القوائم المالية لأغراض هذا المعيار هو أقرب تاريخ يحدد فيه الأشخاص الذين يتمتعون بالسلطة المعترف بها أن جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، قد تم إعدادها وأهمهم يقرون بتحمل المسؤولية عنها.

تقرير المحاسب القانوني المفروض بموجب نظام أو لائحة (راجع: الفقرات 34، 35، 86)

148أ. يعزز الاتساق في تقرير المحاسب القانوني، عندما تكون عملية الفحص قد تمت وفقاً لهذا المعيار، المصدقية في السوق العالمية عن طريق تسهيل التعرف على عمليات فحص القوائم المالية التي تمت وفقاً للمعايير المعترف بها عالمياً. ويمكن أن يشير تقرير المحاسب القانوني إلى هذا المعيار عندما تكون الاختلافات بين المتطلبات النظامية أو التنظيمية وهذا المعيار متعلقة فقط بتنسيق أو صيغة تقرير المحاسب القانوني، ويكون التقرير مستوفياً، كحد أدنى، متطلبات الفقرة 86 من هذا المعيار. وبناءً عليه، يُعد المحاسب القانوني في مثل هذه الظروف أنه قد التزم بمتطلبات هذا المعيار، حتى عندما يكون التنسيق والصيغة المستخدمان في تقرير المحاسب القانوني محددين بموجب متطلبات تقرير نظامية أو تنظيمية. وفي حالة عدم تعارض المتطلبات المحددة في دولة معينة مع هذا المعيار، فإن اتباع التنسيق والصيغة الواردة في هذا المعيار يساعد مستخدمي تقرير المحاسب القانوني في التعرف بصورة أسهل على تقرير المحاسب القانوني الذي يكون معداً لعملية فحص للقوائم المالية تمت وفقاً لهذا المعيار. وفيما يتعلق بالحالات التي تفرض فيها الأنظمة أو اللوائح تنسيق وصيغة تقرير المحاسب القانوني بمصطلحات تختلف إلى حد كبير عن متطلبات هذا المعيار، فإنه يتم التعامل معها وفقاً لمتطلبات هذا المعيار المتعلقة بقبول ارتباطات الفحص واستمرار العلاقات مع العملاء.

تقرير المحاسب القانوني عن عمليات الفحص التي تمت وفقاً لكلٍ من المعايير ذات الصلة لدولة معينة وهذا المعيار (راجع: الفقرة 86(و))

149أ. عندما يلتزم المحاسب القانوني بالمعايير الوطنية ذات الصلة بالإضافة إلى التزامه بمتطلبات هذا المعيار، فإن التقرير يمكن أن يشير إلى أن الفحص قد تم إجراؤه وفقاً لكل من هذا المعيار ووفقاً للمعايير الوطنية ذات الصلة للارتباطات الخاصة بفحص القوائم المالية. ولكن الإشارة إلى كلٍ من هذا المعيار والمعايير الوطنية ذات الصلة لا تُعد مناسبة في حال وجود تعارض بين متطلبات هذا المعيار ومتطلبات المعايير الوطنية ذات الصلة، وكان من شأن هذا التعارض أن يقود المحاسب القانوني إلى تكوين استنتاج مختلف أو إلى عدم تضمين فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر يتطلبها هذا المعيار في الظروف ذات الصلة. وفي مثل هذه الحالة، يشير تقرير المحاسب القانوني فقط إلى المعايير ذات الصلة (سواء هذا المعيار أو المعايير الوطنية ذات الصلة) التي تم إعداد تقريره وفقاً لها.

أمثلة توضيحية لتقارير الفحص (راجع: الفقرة 86)

150أ. يحتوي الملحق الثاني من هذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير المحاسبين القانونيين عن فحص القوائم المالية وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في هذا المعيار.

التوثيق

توقيت توثيق أعمال الارتباط (راجع: الفقرة 93)

151أ. يتطلب المعيار الدولي لرقابة الجودة (1) من المكتب وضع حدود زمنية تعكس ضرورة الانتهاء من تجميع ملفات الارتباط النهائية في الوقت المناسب.

الملحق الأول

(راجع: الفقرة 56أ)

مثال توضيحي لخطاب ارتباط لفحص القوائم المالية التاريخية

فيما يلي مثال على خطاب ارتباط لفحص قوائم مالية ذات غرض عام (معدّة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى التي اعتمدها الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين)، يوضح عملياً المتطلبات والإرشادات ذات الصلة الواردة في هذا المعيار. وهذا الخطاب ليس ملزماً، وإنما المقصود أن يكون نموذجاً إرشادياً قد يتم استخدامه جنباً إلى جنب مع الاعتبارات الواردة في هذا المعيار. وسيكون من اللازم تعديل هذا الخطاب وفقاً للمتطلبات والظروف الفردية. وقد تمت صياغته للإشارة إلى فحص قوائم مالية عن فترة تقرير واحدة، وقد يحتاج إلى تكيفه إذا كان من المقصود أو من المتوقع تطبيقه على عمليات فحص متكررة. وقد يكون من المناسب الحصول على مشورة قانونية لتحديد مناسبة أي خطاب مقترح.

يُوجّه الخطاب إلى ممثل الإدارة المعني أو المكلفين بالحوكمة في الشركة (س):¹⁴

[هدف ونطاق الفحص]

لقد طلبتم¹⁵ أن نقوم بفحص القوائم المالية ذات الغرض العام للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى. ويسعدنا أن نؤكد لكم بموجب خطابنا هذا قبولنا وفهمنا لارتباط الفحص المطلوب منا.

وسنقوم بالفحص بهدف إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية. وسيكون استنتاجنا، إذا كان غير معدل، بالشكل التالي "استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن هذه القوائم المالية لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة كما في [تاريخ] وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى التي اعتمدها الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين."(*)

[مسؤوليات المحاسب القانوني]

سنقوم بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (2400) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (2400) استنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية ككل ليست معدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (2400) أيضاً الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

ويُعدّ فحص القوائم المالية وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (2400) ارتباطاً تأكيد محدود. وسنقوم بتنفيذ الإجراءات، التي تتكون أساساً من طرح استفسارات على الإدارة وغيرها داخل المنشأة، بحسب مقتضى الحال، وتطبيق إجراءات تحليلية، وتقويم الأدلة التي تم الحصول عليها. وسنقوم أيضاً بتنفيذ المزيد من الإجراءات إذا علمنا بأمر تدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية ككل قد تكون مُحَرَّفَة بشكل جوهري. ويتم تنفيذ هذه الإجراءات لتمكيننا من إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (2400). وستعتمد الإجراءات المختارة على ما نعتبره ضرورياً من خلال تطبيقنا لحكمنا المهني، وبناءً على فهمنا للشركة (س) وبيئتها، وفهمنا للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتطبيقها في سياق الصناعة.

¹⁴ يكون تحديد المخاطبين والإشارات في الخطاب وفقاً لما هو مناسب في ظل ظروف الارتباط، بما في ذلك الدولة ذات الصلة. ومن المهم الإشارة إلى الأشخاص المعنيين - انظر الفقرة 36 من هذا المعيار.

¹⁵ في هذا الخطاب سيتم استخدام الإشارة إلى الضمائر "أنتم" و"نحن" و"لنا" وألفاظ "الإدارة" و"المكلفين بالحوكمة" و"المحاسب القانوني" أو سيتم تعديلها حسب مقتضى الحال تبعاً للظروف.

* تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإن العبارة التي سيتم استخدامها في نماذج تقارير المحاسب القانوني هي: "استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن هذه القوائم المالية لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية...."

ولا يُعد الفحص مراجعة للقوائم المالية، وبناءً عليه:

- (أ) فإن هناك خطر أكبر مقارنةً بالذي سيكون في المراجعة، يتمثل في احتمال عدم كشف الفحص عن التحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية التي يتم فحصها، حتى ولو تم تنفيذ الفحص بشكل سليم وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (2400).
- (ب) فعند إبداء استنتاجنا المتوصل إليه من فحص القوائم المالية، سيمتنع تقريرنا عن القوائم المالية صراحةً عن إبداء أي رأي مراجعة في القوائم المالية.

[مسؤوليات الإدارة وتحديد إطار التقرير المالي المنطبق (لأغراض هذا المثال، يُفترض أن المحاسب القانوني لم يقرر أن الأنظمة أو اللوائح تفرض تلك المسؤوليات بالشكل الواجب. ولذلك تم استخدام التوصيفات الواردة في الفقرة 30(ب) من هذا المعيار).]

سيتم إجراء الفحص على أساس أن [الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال]¹⁶ يقرون ويفهمون أنهم يتحملون المسؤولية عما يلي:

- (أ) الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية¹⁷؛
- (ب) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضرورية للتمكن من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرية، سواءً بسبب غش أو خطأ؛
- (ج) تمكيننا مما يلي:

- (1) إمكانية الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون الإدارة على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد القوائم المالية وعرضها العادل مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛
- (2) المعلومات الإضافية التي قد نطلبها من الإدارة لغرض الفحص؛
- (3) الوصول غير المقيد إلى الأشخاص داخل الشركة الذين نرى أنه من الضروري الحصول منهم على الأدلة.

وكجزء من الفحص، سنطلب من [الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال] تقديم مصادقة مكتوبة فيما يتعلق بالإفادات المقدمة لنا فيما يتعلق بالفحص.

ونتطلع إلى التعاون التام من جانب موظفي شركتكم أثناء الفحص.

[معلومات أخرى ذات صلة]

[يتم إضافة أي معلومات أخرى، مثل الترتيبات المتعلقة بالأتعاب والفواتير وأي شروط أخرى خاصة، حسب مقتضى الحال].

[التقرير]

[يتم إضافة إشارة مناسبة للشكل والمحتوى المتوقعين لتقرير المحاسب القانوني].

وقد يلزم تعديل شكل ومحتوى تقريرنا في ضوء النتائج المتوصل إليها من الفحص.

نرجو التفضل بتوقيع النسخة المرفقة من هذا الخطاب وإعادة إرسالها إلينا، بما يفيد علمكم بترتيبات فحصنا للقوائم المالية بما في ذلك مسؤوليات كل منا، وموافقتكم عليها.

[اسم المكتب]

أقر بالعلم والقبول بالنيابة عن الشركة (س)

(التوقيع)

.....

الاسم والوظيفة

التاريخ

¹⁶ يتم استخدام المصطلح المناسب تبعاً للظروف.

¹⁷ وفقاً للعرف السائد في المملكة فإن عبارة "إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة..." لا تستخدم في المملكة.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة 150أ)

مثال توضيحي لتقارير فحص المحاسب القانوني

تقارير فحص عن القوائم المالية ذات الغرض العام

أمثلة توضيحية لتقارير فحص تحتوي على استنتاجات غير معدلة

- المثال التوضيحي (1): تقرير المحاسب القانوني عن القوائم المالية المُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل يهدف إلى تلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين (على سبيل المثال، المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة).

أمثلة توضيحية لتقارير فحص تحتوي على استنتاجات معدلة

- المثال التوضيحي (2): تقرير محاسب قانوني يحتوي على استنتاج متحفظ بسبب تحريف جوهري واضح في القوائم المالية. والقوائم المالية معدة وفقاً لإطار التزام مصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات لقطاع عريض من المستخدمين. (القوائم المالية معدة باستخدام إطار التزام)
- المثال التوضيحي (3): تقرير محاسب قانوني يحتوي على استنتاج متحفظ بسبب عدم قدرة المحاسب القانوني على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة. (القوائم المالية معدة باستخدام إطار عرض عادل - المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية)
- المثال التوضيحي (4): تقرير محاسب قانوني يحتوي على استنتاج معارض بسبب تحريف جوهري في القوائم المالية. (القوائم المالية معدة باستخدام إطار عرض عادل - المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية)
- المثال التوضيحي (5): تقرير محاسب قانوني يحتوي على امتناع عن إبداء استنتاج بسبب عدم قدرة المحاسب القانوني على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة عن عناصر متعددة في القوائم المالية—مما ترتب عليه عدم قدرة المحاسب القانوني على استكمال الفحص. (القوائم المالية معدة باستخدام إطار عرض عادل - المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية)

تقارير فحص عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص

- المثال التوضيحي (6): تقرير المحاسب القانوني عن القوائم المالية المُعدَّة وفقاً لأحكام تقرير مالي لعقد ما (إطار التزام، لأغراض هذا المثال التوضيحي).
- المثال التوضيحي (7): تقرير محاسب قانوني عن قائمة مالية واحدة مُعدَّة وفقاً للأساس المحاسبي الخاص بالمقبوضات والمدفوعات النقدية (إطار عرض عادل، لأغراض هذا المثال التوضيحي).

المثال التوضيحي (1)

تتضمن الظروف ما يلي:

- فحص مجموعة كاملة من القوائم المالية.
- تم إعداد القوائم المالية لغرض عام من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.
- تعكس شروط ارتباط الفحص وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في الفقرة (30) من هذا المعيار.
- بالإضافة إلى فحص القوائم المالية، يتحمل المحاسب القانوني مسؤوليات تقرير أخرى بموجب نظام محلي.

تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل

[المخاطبون المعنيون]

التقرير عن القوائم المالية¹⁸

لقد قمنا بفحص القوائم المالية المرفقة للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى.

مسؤولية الإدارة¹⁹ عن القوائم المالية

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه القوائم المالية وعرضها بشكل عادل وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة²⁰، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرية، سواء بسبب غش أو خطأ.

مسؤولية المحاسب القانوني

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية المرفقة. وقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (2400) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (2400) استنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية ككل ليست معدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويتطلب منا هذا المعيار أيضاً الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

ويُعدّ فحص القوائم المالية وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (2400) ارتباطاً تأكيداً محدود. وينفذ المحاسب القانوني الإجراءات، التي تتكون أساساً من طرح استفسارات على الإدارة وغيرها داخل المنشأة، بحسب مقتضى الحال، وتطبيق إجراءات تحليلية، وتقويم الأدلة التي تم الحصول عليها.

وتُعدّ الإجراءات المنفذة في الفحص أقل بكثير من تلك المنفذة في المراجعة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية^(*). وبناءً عليه، فإننا لا نبدي رأي مراجعة في هذه القوائم المالية.

الاستنتاج

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن هذه القوائم المالية لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة (س) كما في 31 ديسمبر 20×1 وأدائها المالي وتدققاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

¹⁸ العنوان الفرعي "التقرير عن القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

¹⁹ أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

²⁰ عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، وهي المسؤولة عن ...". ووفقاً للعرف السائد في المملكة فإن هذه العبارة لا تستخدم في تقارير المحاسبين القانونيين.

* معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي معايير المراجعة الدولية كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييفها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أي من متطلبات تلك المعايير.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير المحاسب القانوني تبعاً لطبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى التي يتحملها المحاسب القانوني.]

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (2)

تتضمن الظروف ما يلي:

- فحص مجموعة كاملة من القوائم المالية بموجب نظام أو لائحة.
- قامت إدارة المنشأة بإعداد القوائم المالية لغرض عام وفقاً لإطار التقرير المالي (النظام س ص ع) للدولة (ص) (بعبارة أخرى، إطار تقرير مالي يشمل نظاماً أو لائحة، ومصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع واسع من المستخدمين، ولكنه ليس إطار عرض عادل).
- تعكس شروط ارتباط الفحص وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في الفقرة (30) من هذا المعيار.
- استناداً إلى الفحص، فإن المخزون محرف. ويُعد التحريف جوهرياً ولكنه غير منتشر في القوائم المالية.
- بالإضافة إلى فحص القوائم المالية، يتحمل المحاسب القانوني مسؤوليات تقرير أخرى بموجب نظام محلي.

تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل

[المخاطبون المعنيون]

التقرير عن القوائم المالية²¹

لقد قمنا بفحص القوائم المالية المرفقة للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى.

مسؤولية الإدارة²² عن القوائم المالية

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه القوائم المالية وفقاً للنظام (س ص ع) للدولة (ص)، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

مسؤولية المحاسب القانوني

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية المرفقة. وقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (2400) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (2400) استنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية ككل ليست معدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويتطلب منا هذا المعيار أيضاً الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

ويُعدّ فحص القوائم المالية وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (2400) ارتباطاً تأكيد محدود. وينفذ المحاسب القانوني الإجراءات، التي تتكون أساساً من طرح استفسارات على الإدارة وغيرها داخل المنشأة، بحسب مقتضى الحال، وتطبيق إجراءات تحليلية، وتقويم الأدلة التي تم الحصول عليها.

وتُعدّ الإجراءات المنفذة في الفحص أقل بكثير من تلك المنفذة في المراجعة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي رأي مراجعة في هذه القوائم المالية.

أساس الاستنتاج المتحفظ

مخزون الشركة مُسجل في قائمة المركز المالي بمبلغ ×××. ولم تظهر الإدارة المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل، ولكنها أظهرته بالتكلفة فقط، مما يشكل خروجاً عن متطلبات إطار التقرير المالي (النظام س ص ع) للدولة (ص). وتشير سجلات الشركة إلى أنه لو أظهرت الإدارة المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل، لكان ينبغي تخفيض المخزون بمبلغ ××× ليصل إلى صافي قيمته القابلة للتحقق. وبالتالي، كانت ستزيد تكلفة المبيعات بمبلغ ×××، وكانت ستخفض الزكاة وضريبة الدخل، وصافي الدخل، وحقوق ملكية المساهمين بمبلغ ×××، و ×××، و ××× على الترتيب.

²¹ العنوان الفرعي "التقرير عن القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

²² أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

الاستنتاج المتحفظ

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وباستثناء تأثيرات الأمر الموضح في فقرة أساس الاستنتاج المتحفظ، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعوننا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية للشركة (س) غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي (النظام س ص ع) للدولة (ص).

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير المحاسب القانوني تبعاً لطبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى التي يتحملها المحاسب القانوني].

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (3)

تتضمن الظروف ما يلي:

- فحص مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام المُعدّة من قبل إدارة المنشأة وفقاً لـ [إطار تقرير مالي يهدف إلى تحقيق العرض العادل خلافاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى التي اعتمدها الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين].
- تعكس شروط ارتباط الفحص وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في الفقرة (30) من هذا المعيار.
- لم يكن المحاسب القانوني قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة فيما يتعلق بأحد الاستثمارات في منشأة أجنبية تابعة. وتُعدّ التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة جوهرية ولكنها غير منتشرة في القوائم المالية.
- لا يتحمل المحاسب القانوني مسؤوليات تقرير أخرى بموجب نظام محلي إضافة إلى فحص القوائم المالية الموحدة.

تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل

[المخاطبون المعنيون]

لقد قمنا بفحص القوائم المالية المرفقة للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى.

مسؤولية الإدارة²³ عن القوائم المالية

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه القوائم المالية وعرضها بشكل عادل وفقاً لـ [اسم إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية]،²⁴ وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرية، سواءً بسبب غش أو خطأ.

مسؤولية المحاسب القانوني

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية المرفقة. وقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (2400) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (2400) استنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية ككل ليست معدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويتطلب منا هذا المعيار أيضاً الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

ويُعدّ فحص القوائم المالية وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (2400) ارتباطاً تأكيداً محدود. وينفذ المحاسب القانوني الإجراءات، التي تتكون أساساً من طرح استفسارات على الإدارة وغيرها داخل المنشأة، بحسب مقتضى الحال، وتطبيق إجراءات تحليلية، وتقويم الأدلة التي تم الحصول عليها.

وتُعدّ الإجراءات المنفذة في الفحص أقل بكثير من تلك المنفذة في المراجعة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي رأي مراجعة في هذه القوائم المالية.

أساس الاستنتاج المتحفظ

تم تسجيل استثمار الشركة (س) في الشركة (ص)، وهي منشأة أجنبية زميلة تم الاستحواذ عليها خلال العام، وتتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية، بمبلغ ××× في قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20×1، وتم تضمين حصة الشركة (س) من صافي دخل الشركة (ص) والبالغة قيمتها ××× في دخل الشركة (س) للسنة المنتهية في ذلك التاريخ. ولم نكن قادرين على الوصول إلى المعلومات المالية ذات الصلة للشركة (ص) المتعلقة بالمبلغ الدفترى لاستثمار

²³ أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

²⁴ عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "الإدارة هي المسؤولة عن إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً لـ [اسم إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية]، وهي المسؤولة عن ..."

الشركة (س) في الشركة (ص) كما في 31 ديسمبر 20×1، وحصبة الشركة (س) في صافي دخل الشركة (ص) لنفس السنة. وبناءً عليه، فلم تكن قادرين على تنفيذ الإجراءات التي نراها ضرورية.

الاستنتاج المتحفظ

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر الموضح في فقرة أساس الاستنتاج المتحفظ، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية المرفقة لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة (س) كما في 31 ديسمبر 20×1 وأدائها المالي وتدققاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً ل [اسم إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (4)

تتضمن الظروف ما يلي:

- فحص القوائم المالية الموحدة ذات الغرض العام المُعدّة من قبل إدارة الشركة الأم وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى التي اعتمدها الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.
- تعكس شروط ارتباط الفحص وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في الفقرة (30) من هذا المعيار.
- القوائم المالية محرّفة بشكلٍ جوهري بسبب عدم توحيد منشأة تابعة. ويعد التحريف الجوهري منتشرًا في القوائم المالية. ولم يتم تحديد تأثيرات التحريف على القوائم المالية، لأنه لم يكن من الممكن عملياً القيام بذلك.
- لا يتحمل المحاسب القانوني مسؤوليات تقرير أخرى بموجب نظام محلي إضافة إلى فحص القوائم المالية الموحدة.

تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل

[المخاطبون المعنيون]

التقرير عن القوائم المالية الموحدة²⁵

لقد قمنا بفحص القوائم المالية الموحدة المرفقة للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل الموحدة، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى.

مسؤولية الإدارة²⁶ عن القوائم المالية

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه القوائم المالية الموحدة وعرضها العادل، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية،²⁷ والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية موحدة خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

مسؤولية المحاسب القانوني

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية الموحدة المرفقة. وقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (2400) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (2400) استنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية ككل ليست معدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويتطلب منا هذا المعيار أيضاً الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

ويُعدّ فحص القوائم المالية الموحدة وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (2400) ارتباط تأكيد محدود. وينفذ المحاسب القانوني الإجراءات، التي تتكون أساساً من طرح استفسارات على الإدارة وغيرها داخل المنشأة، بحسب مقتضى الحال، وتطبيق إجراءات تحليلية، وتقويم الأدلة التي تم الحصول عليها. وتُعدّ الإجراءات المنفذة في الفحص أقل بكثير من تلك المنفذة في المراجعة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي رأي مراجعة في هذه القوائم المالية الموحدة.

أساس الاستنتاج المعارض

كما هو مبين في الإيضاح ×، لم توحد الشركة القوائم المالية للمنشأة التابعة (ص) التي استحوذت عليها الشركة خلال عام 20×1، لأنها لم تكن قادرة على تحديد القيم العادلة لبعض الأصول والالتزامات المهمة للمنشأة التابعة في تاريخ الاستحواذ. ولذلك تمت المحاسبة عن هذا الاستثمار على أساس

²⁵ العنوان الفرعي "التقرير عن القوائم المالية الموحدة" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

²⁶ أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

²⁷ عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة...". ووفقاً للعرف السائد في المملكة فإن هذه العبارة لا تستخدم في تقارير المحاسبين القانونيين.

التكلفة. وبموجب المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، كان ينبغي توحيد المنشأة التابعة لأنها مسيطر عليها من جانب الشركة. ولو كانت المنشأة التابعة (ص) قد تم توحيدها، لكان العديد من العناصر في القوائم المالية المرفقة قد تأثر بشكلٍ جوهري.

الاستنتاج المعارض

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وبسبب أهمية الأمر الذي تمت مناقشته في فقرة "أساس الاستنتاج المعارض"، فإن القوائم المالية الموحدة لا تعرض بشكل عادل (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة (س) ومنشأتها التابعة كما في 31 ديسمبر 20×1، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى التي اعتمدها الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير المحاسب القانوني تبعاً لطبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى التي يتحملها المحاسب القانوني].

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (5)

تتضمن الظروف ما يلي:

- فحص مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام المُعدّة من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى التي اعتمدها الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.
- تعكس شروط ارتباط الفحص وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في الفقرة (30) من هذا المعيار.
- لم يكن المحاسب القانوني قادراً على تكوين استنتاج بشأن القوائم المالية نظراً لعدم قدرته على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة حول العديد من العناصر في القوائم المالية، ويعتقد المحاسب القانوني أن التأثير جوهري ومنتشر في القوائم المالية. وبشكل أكثر تحديداً، لم يكن المحاسب القانوني قادراً على الحصول على أدلة حول المخزون الفعلي والمبالغ مستحقة التحصيل للمنشأة.

تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل

[المخاطبون المعنيون]

لقد تم تكليفنا بفحص القوائم المالية المرفقة للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى.

مسؤولية الإدارة²⁸ عن القوائم المالية

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه القوائم المالية وعرضها العادل، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية،²⁹ والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري، سواء بسبب غش أو خطأ.

مسؤولية المحاسب القانوني

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية المرفقة. وبسبب الأمر الموضح في فقرة أساس الامتناع عن إبداء استنتاج، فإننا لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتوفير أساس لإبداء استنتاج بشأن القوائم المالية.

أساس الامتناع عن إبداء استنتاج

لم تقم الإدارة بإجراء جرد للمخزون الفعلي المتاح في نهاية العام. ولم تكن قادرين على تنفيذ الإجراءات التي نراها ضرورية فيما يتعلق بكميات المخزون التي كانت موجودة في 31 ديسمبر 20×1، والظاهرة بـ××× في قائمة المركز المالي في 31 ديسمبر 20×1.

وإضافة لذلك، فإن إدخال نظام إلكتروني جديد للمبالغ مستحقة التحصيل في شهر سبتمبر عام 20×1 أدى إلى أخطاء عديدة في تلك المبالغ وفي المخزون. وحتى تاريخ تقريرنا، كانت الإدارة لا تزال بصدد تدارك أوجه القصور في النظام وتصحيح الأخطاء. ونتيجة لهذه الأمور، لم نتمكن من تحديد ما إذا كانت هناك أي تعديلات ربما كان من الضروري إدخالها فيما يتعلق بما هو مسجل أو غير مسجل من المخزون والمبالغ مستحقة التحصيل، والعناصر التي تتكون منها قائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية.

الامتناع عن إبداء استنتاج

بسبب أهمية الأمور الموضحة في فقرة أساس الامتناع عن إبداء استنتاج، فلم نكن قادرين على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتكوين استنتاج بشأن القوائم المالية المرفقة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي استنتاج بشأن هذه القوائم المالية.

[توقيع المحاسب القانوني]

²⁸ أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

²⁹ عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة...". ووفقاً للعرف السائد في المملكة فإن هذه العبارة لا تستخدم في تقارير المحاسبين القانونيين.

معييار ارتباطات الفحص (2400)

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (6)

تتضمن الظروف ما يلي:

- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً لأحكام تقرير مالي لعقد ما (بعبارة أخرى، إطار ذو غرض خاص)، للالتزام بأحكام العقد. ولا تملك الإدارة إمكانية اختيار إطار التقرير المالي.
- إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار التزم.
- تعكس شروط ارتباط الفحص وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في الفقرة (30) من هذا المعيار.
- ثمة قيد مفروض على توزيع تقرير المحاسب القانوني أو استخدامه.

تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل

[المخاطبون المعنيون]

لقد قمنا بفحص القوائم المالية المرفقة للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى. وقد قامت إدارة الشركة (س) بإعداد القوائم المالية على أساس أحكام التقرير المالي في البند (ي) من العقد المؤرخ في 1 يناير 20×1 بين الشركة (س) والشركة (ص) ("العقد").

مسؤولية الإدارة³⁰ عن القوائم المالية

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه القوائم المالية وفقاً لأحكام التقرير المالي للبند (ي) من العقد، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرية، سواءً بسبب غش أو خطأ.

مسؤولية المحاسب القانوني

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية المرفقة. وقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (2400) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (2400) استنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية ككل ليست معدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويتطلب منا هذا المعيار أيضاً الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

ويُعدّ فحص القوائم المالية وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (2400) ارتباطاً تأكيداً محدود. وينفذ المحاسب القانوني الإجراءات، التي تتكون أساساً من طرح استفسارات على الإدارة وغيرها داخل المنشأة، بحسب مقتضى الحال، وتطبيق إجراءات تحليلية، وتقويم الأدلة التي تم الحصول عليها.

وتُعدّ الإجراءات المنفذة في الفحص أقل بكثير من تلك المنفذة في المراجعة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي رأي مراجعة في هذه القوائم المالية.

الاستنتاج

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن هذه القوائم المالية غير مُعدّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لأحكام التقرير المالي الواردة في البند (ي) من العقد.

الأساس المحاسبي وتقبيد التوزيع والاستخدام

بدون تعديل استنتاجنا، نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالقوائم المالية، الذي يوضح الأساس المحاسبي. وقد تم إعداد القوائم المالية لمساعدة الشركة (س) في الالتزام بأحكام التقرير المالي للعقد المشار إليه أعلاه. ونتيجة لذلك، فإن القوائم المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. وتقريرنا مُعدّ فقط للشركة (س) والشركة (ص)، ولا ينبغي توزيعه على، أو استخدامه من قبل، أي أطراف أخرى بخلاف الشركة (س) أو الشركة (ص).

³⁰ أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

معييار ارتباطات الفحص (2400)

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (7)

تتضمن الظروف ما يلي:

- فحص قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية.
- أعدت إدارة المنشأة القائمة المالية وفقاً للأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية استجابة لطلب مستلم من دائن بالحصول على معلومات التدفقات النقدية. وقد تم الاتفاق بين المنشأة والدائن على الأساس المحاسبي المطبق في إعداد القائمة المالية.
- إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار عرض عادل يهدف إلى تلبية احتياجات مستخدمي محددين إلى المعلومات المالية.
- حدد المحاسب القانوني أنه من المناسب أن يستخدم في استنتاجه عبارة "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية".
- تعكس شروط ارتباط الفحص وصف مسؤولية الإدارة عن القائمة المالية المنصوص عليه في الفقرة (30) من هذا المعيار.
- لا يوجد قيد مفروض على توزيع تقرير المحاسب القانوني أو استخدامه.

تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل

[المخاطبون المعنيون]

لقد قمنا بفحص قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية المرفقة للشركة (س) عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×1، وملخص للسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى (يشار إليها معاً بلفظ "القائمة المالية"). وقد قامت إدارة الشركة (س) بإعداد القائمة المالية باستخدام الأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية الموضح في الإيضاح X.

مسؤولية الإدارة³¹ عن القائمة المالية

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه القائمة المالية وعرضها العادل وفقاً للأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية الموضح في الإيضاح X، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية لتمكينها من إعداد قائمة مالية خالية من التحريف الجوهرية، سواءً بسبب غش أو خطأ.

مسؤولية المحاسب القانوني

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن القائمة المالية المرفقة. وقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (2400) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (2400) استنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القائمة المالية ليست معدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويتطلب منا هذا المعيار أيضاً الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

وتُعدّ فحص القوائم المالية وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (2400) ارتباطاً تأكيداً محدوداً. وينفذ المحاسب القانوني الإجراءات، التي تتكون أساساً من طرح استفسارات على الإدارة وغيرها داخل المنشأة، بحسب مقتضى الحال، وتطبيق إجراءات تحليلية، وتقييم الأدلة التي تم الحصول عليها.

وتُعدّ الإجراءات المنفذة في الفحص أقل بكثير من تلك المنفذة في المراجعة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي رأي مراجعة في هذه القائمة المالية.

الاستنتاج

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن هذه القائمة المالية لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المقبوضات والمدفوعات النقدية للشركة (س) في السنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×1 وفقاً للأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية الموضح في الإيضاح X.

³¹ أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

الأساس المحاسبي

بدون تعديل استنتاجنا، نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X المرفق بالقائمة المالية، الذي يوضح الأساس المحاسبي. وقد تم إعداد القائمة المالية لتوفير معلومات للدائن (ص). ونتيجة لذلك، فإن القائمة المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى.

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 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 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 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 لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معييار ارتباطات الفحص (2410): فحص المعلومات المالية الأولية المنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار الفحص (2410)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي لارتباطات الفحص (2410)

فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة

(يسري هذا المعيار على أعمال فحص المعلومات المالية الأولية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
3-1	مقدمة
6-4	المبادئ العامة لفحص المعلومات المالية الأولية
9-7	هدف ارتباط فحص المعلومات المالية الأولية
11-10	الاتفاق على شروط الارتباط
29-12	إجراءات فحص المعلومات المالية الأولية
33-30	تقويم التحريفات
35-34	إفادات الإدارة
37-36	مسؤولية المراجع عن المعلومات المرفقة
42-38	الاتصال
63-43	إعداد تقرير عن طبيعة ومدى ونتائج فحص المعلومات المالية الأولية
64	التوثيق
65	تاريخ السريان

الملحق الأول: مثال لخطاب ارتباط لفحص المعلومات المالية الأولية

الملحق الثاني: الإجراءات التحليلية التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند تنفيذ فحص لمعلومات مالية أولية

الملحق الثالث: مثال لخطاب إفادة من الإدارة

الملحق الرابع: أمثلة لتقارير فحص المعلومات المالية الأولية

الملحق الخامس: أمثلة لتقارير فحص تحتوي على استنتاج متحفظ بسبب الخروج عن إطار التقرير المالي المنطبق

الملحق السادس: أمثلة لتقارير فحص تحتوي على استنتاج متحفظ بسبب قيد على النطاق لم تفرضه الإدارة

الملحق السابع: أمثلة لتقارير فحص تحتوي على استنتاج معارض بسبب الخروج عن إطار التقرير المالي المنطبق

ينبغي قراءة المعيار الدولي لارتباطات الفحص (2410) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة" جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

مقدمة

1. الغرض من هذا المعيار الدولي لارتباطات الفحص هو وضع معايير وتقديم إرشادات عن المسؤوليات المهنية للمراجع عندما يتولى ارتباطاً لفحص المعلومات المالية الأولية لأحد عملاء المراجعة، وكذلك عن شكل التقرير ومحتواه. ويُستخدم مصطلح "المراجع" خلال هذا المعيار، ليس بسبب أن المراجع يُنفذ إحدى مهام المراجعة، وإنما لأن نطاق هذا المعيار يقتصر على فحص المعلومات المالية الأولية الذي ينقذه المراجع المستقل للقوائم المالية للمنشأة.
2. لأغراض هذا المعيار، فإن المعلومات المالية الأولية هي المعلومات المالية المُعدّة والمعروضة وفقاً لإطار تقرير مالي منطبق¹ وهي تشمل إما مجموعة كاملة أو مختصرة من القوائم المالية لفترة أقل من السنة المالية للمنشأة.
3. ينبغي على المراجع الذي يتم تكليفه بتنفيذ فحص للمعلومات المالية الأولية أن يُنفذ الفحص وفقاً لهذا المعيار. ويتوصل المراجع خلال تنفيذه لمراجعة القوائم المالية السنوية إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابها الداخلية. وعندما يتم تكليف المراجع بفحص المعلومات المالية الأولية، فإن هذا الفهم يتم تحديثه من خلال الاستفسارات التي تتم أثناء الفحص، ويستعين به المراجع في تركيز استفساراته التي سيتم طرحها، والإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى التي سيتم تطبيقها. أما المحاسب القانوني الذي يتم تكليفه بتنفيذ فحص للمعلومات المالية الأولية، والذي لا يكون هو مراجع المنشأة، فإنه يُنفذ الفحص وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (2400) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية". وحيث إن المحاسب القانوني لا يملك عادةً نفس فهم المراجع للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابها الداخلية، فإنه يحتاج لطرح استفسارات وتنفيذ إجراءات مختلفة لتحقيق هدف الفحص.
- 3أ. يستهدف هذا المعيار فحص المعلومات المالية الأولية الذي ينفذه مراجع المنشأة. ومع ذلك، فإنه يُطبّق بعد تكييفه حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة عندما يتولى مراجع المنشأة ارتباطاً لفحص معلومات مالية تاريخية أخرى بخلاف المعلومات المالية الأولية لأحد عملاء المراجعة[#].

المبادئ العامة لفحص المعلومات المالية الأولية

4. ينبغي أن يلتزم المراجع بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة الخاصة بمراجعة القوائم المالية السنوية للمنشأة. وتحكم هذه المتطلبات المسلكية المسؤوليات المهنية للمراجع في المجالات الآتية: الاستقلال والنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني والمعايير الفنية.
5. ينبغي على المراجع تطبيق إجراءات رقابة الجودة المنطبقة على كل ارتباط. وتتضمن عناصر رقابة الجودة ذات الصلة بكل ارتباط مسؤوليات القيادة عن جودة الارتباط، والمتطلبات المسلكية، وقبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، وتعيين فرق الارتباط، وتنفيذ الارتباط، والمتابعة.
6. ينبغي على المراجع التخطيط للفحص وتنفيذه مع الالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني، مع إدراك أنه قد توجد ظروف تكون سبباً في حاجة المعلومات المالية الأولية إلى إدخال تعديل جوهري عليها حتى تكون مُعدّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. والمقصود بالموقف السلوكي القائم على نزعة الشك المهني أن يقوم المراجع بعمل تقييم نقدي، بعقلية متسائلة، لصحة الأدلة التي تم الحصول عليها، وأن يكون منتبهاً للأدلة التي تتناقض مع المستندات أو الإفادات المقدمة من إدارة المنشأة، أو تأثير الشك في إمكانية الاعتماد عليها.

هدف ارتباطات فحص المعلومات المالية الأولية

7. يتمثل الهدف من إجراء ارتباطات لفحص المعلومات المالية الأولية في تمكين المراجع من إبداء استنتاج، على أساس الفحص، عمّا إذا كان قد نما إلى علمه ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية غير مُعدّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويطرح المراجع استفسارات، وينفذ إجراءات تحليلية وإجراءات فحص أخرى من أجل أن يخفّض إلى مستوى معتدل خطر إبداء استنتاج غير مناسب عندما تكون المعلومات المالية الأولية مُحرّفة بشكلٍ جوهري.

¹ على سبيل المثال، المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة والمعتمدة في المملكة العربية السعودية
[#] تم إدراج الفقرة 3أ، والحاشية السفلية رقم 4 في هذا المعيار في ديسمبر 2007 لتوضيح تطبيق المعيار.

8. يختلف الهدف من فحص المعلومات المالية الأولية بشكلٍ كبير عن هدف المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.^(*) ولا يوفر فحص المعلومات المالية الأولية أساساً لإبداء رأي عمّا إذا كانت المعلومات المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، أو أنها معروضة بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
9. على عكس المراجعة، لا يهدف الفحص للوصول إلى تأكيد معقول بأن المعلومات المالية الأولية تخلو من التحريف الجوهرية. ويتألف الفحص من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. وقد يلفت الفحص انتباه المراجع لأمرٍ مهمة تؤثر على المعلومات المالية الأولية، ولكنه لا يوفر جميع الأدلة التي تُطلب في المراجعة.

الاتفاق على شروط الارتباط

10. ينبغي أن يتفق المراجع والعميل على شروط الارتباط.
11. تُسجل عادةً شروط الارتباط المتفق عليها في خطاب ارتباط. ويساعد هذا الشكل من أشكال الاتصال في تجنب سوء الفهم فيما يتعلق بطبيعة الارتباط، وتحديدًا فيما يتعلق بهدف الفحص ونطاقه، ومسؤوليات الإدارة، ومدى مسؤوليات المراجع، والتأكيد الذي سيتم الوصول إليه، وطبيعة وشكل التقرير. ويغطي هذا الخطاب عادةً الأمور الآتية:
- الهدف من فحص المعلومات المالية الأولية.
 - نطاق الفحص.
 - مسؤولية الإدارة عن المعلومات المالية الأولية.
 - مسؤولية الإدارة عن وضع نظام فعال للرقابة الداخلية ذات الصلة بإعداد المعلومات المالية الأولية، والحفاظ عليه.
 - مسؤولية الإدارة عن إتاحة جميع السجلات المالية وما يتعلق بها من معلومات للمراجع.
 - موافقة الإدارة على تقديم إفادات مكتوبة للمراجع لتأكيد الإفادات المقدمة شفهيًا أثناء الفحص، بالإضافة إلى الإفادات الضمنية في سجلات المنشأة.
 - الشكل والمحتوى المتوقعين للتقرير الذي سيصدر، بما في ذلك تحديد هوية المخاطب بالتقرير.
 - موافقة الإدارة على أنه في حال إشارة أي مستند يحتوي على المعلومات المالية الأولية إلى أن تلك المعلومات المالية الأولية قد تم فحصها من قبل مراجع المنشأة، فإن تقرير الفحص سيتم تضمينه أيضاً في هذا المستند.
- ويحتوي الملحق الأول لهذا المعيار على مثال توضيحي لخطاب ارتباط. ويمكن أيضاً دمج شروط ارتباط لفحص المعلومات المالية الأولية مع شروط ارتباط لمراجعة القوائم المالية السنوية.

إجراءات فحص المعلومات المالية الأولية

- فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية بها
12. ينبغي أن يكون لدى المراجع فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، المتعلقة بإعداد كل من المعلومات المالية السنوية والأولية، بشكلٍ يكفي للتخطيط للارتباط وتنفيذه، وحتى يكون قادراً على:
- (أ) تحديد أنواع التحريفات الجوهرية المحتملة والنظر في احتمال حدوثه؛
- (ب) اختيار الاستفسارات والإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى التي ستوفر للمراجع أساساً لإعداد تقرير عمّا إذا كان قد نما إلى علمه ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية غير مُعدّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

* معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي معايير المراجعة الدولية، كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أيًا من متطلبات تلك المعايير.

13. وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (315) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، فإن المراجع الذي راجع القوائم المالية للمنشأة لفترة سنوية واحدة أو أكثر، يكون قد توصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، المتعلقة بإعداد المعلومات المالية السنوية، وكان هذا الفهم كافياً للقيام بالمراجعة. وعند التخطيط لفحص المعلومات المالية الأولية، يُحدّث المراجع هذا الفهم. ويتوصل المراجع أيضاً إلى فهمٍ كافٍ للرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد المعلومات المالية الأولية، حيث إنها قد تختلف عن الرقابة الداخلية المتعلقة بالمعلومات المالية السنوية.

14. يستخدم المراجع فهمه للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، لتحديد الاستفسارات التي سيتم طرحها والإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى التي سيتم تطبيقها، وتحديد الأحداث أو المعاملات أو الإقرارات المعينة التي يمكن طرح الاستفسارات بشأنها أو التي يمكن تطبيق الإجراءات التحليلية أو إجراءات الفحص الأخرى عليها.

15. تتضمن عادةً الإجراءات التي ينفذها المراجع لتحديث فهمه للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، ما يلي:

- قراءة الوثائق الخاصة بمراجعة السنة السابقة وعمليات فحص الفترة (الفترات) الأولية السابقة في السنة الحالية والفترة (الفترات) الأولية المقابلة لها في السنة السابقة، وذلك بالقدر اللازم لتمكين المراجع من تحديد الأمور التي قد تؤثر على المعلومات المالية الأولية للفترة الحالية.
- النظر في أي مخاطر مهمة تم التعرف عليها عند مراجعة القوائم المالية للسنة السابقة، بما في ذلك مخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.
- قراءة أحدث المعلومات المالية السنوية والمعلومات المالية الأولية للفترات السابقة القابلة للمقارنة.
- النظر في الأهمية النسبية مع الرجوع إلى إطار التقرير المالي المنطبق بالمتعلق بالمعلومات المالية الأولية للمساعدة في تحديد طبيعة ومدى الإجراءات التي سيتم تنفيذها وتقويم تأثير التحريفات.
- النظر في طبيعة أي تحريفات جوهرية مُصحَّحة، وأي تحريفات غير جوهرية غير مُصحَّحة تم اكتشافها في القوائم المالية للسنة السابقة.
- النظر في الأمور المهمة المتعلقة بالمحاسبة المالية والتقرير المالي، والتي قد تكون لها أهمية دائمة مثل أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية.
- النظر في نتائج أي إجراءات مراجعة تم تنفيذها فيما يتعلق بالقوائم المالية للسنة الحالية.
- النظر في نتائج أية مراجعة داخلية تم تنفيذها والإجراءات اللاحقة التي اتخذتها الإدارة.
- الاستفسار من الإدارة عن نتائج تقييمها لخطر احتمال تحريف المعلومات المالية الأولية بشكلٍ جوهرى نتيجة لغش.
- الاستفسار من الإدارة عن تأثير التغييرات في أنشطة أعمال المنشأة.
- الاستفسار من الإدارة عن أي تغييرات مهمة في الرقابة الداخلية والتأثير المحتمل لأي من تلك التغييرات على إعداد المعلومات المالية الأولية.
- الاستفسار من الإدارة عن الآلية التي أُعدت بها المعلومات المالية الأولية، ومدى إمكانية الاعتماد على السجلات المحاسبية الأساسية التي تتفق أو تتطابق معها المعلومات المالية الأولية.

16. يحدد المراجع طبيعة إجراءات الفحص، إن وجدت، التي سيتم تنفيذها على مكونات المجموعة ويقوم، عند الاقتضاء، بإبلاغ هذه الأمور للمراجعين الآخرين المشاركين في الفحص. وتتضمن العوامل التي سيتم أخذها في الحسبان الأهمية النسبية للمعلومات المالية الأولية لمكونات المجموعة وخطر التحريف فيها، وفهم المراجع مدى المركزية أو عدم المركزية في الرقابة الداخلية المطبقة على إعداد هذه المعلومات.

17. من أجل التخطيط لفحص المعلومات المالية الأولية، وإجراء هذا الفحص، ينبغي على المراجع المكلف حديثاً، والذي لم ينفذ بعد مراجعة للقوائم المالية السنوية وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، أن يتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، المتعلقة بإعداد كلٍ من المعلومات المالية السنوية والأولية.

18. يمكن هذا الفهم المراجع من تركيز الاستفسارات المطروحة، والإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى المطبقة عند تنفيذ فحص للمعلومات المالية الأولية وفقاً لهذا المعيار. وفي إطار التوصل إلى هذا الفهم، يطرح المراجع عادةً استفسارات على المراجع السابق ويقوم، متى كان ذلك ممكناً عملياً، بفحص وثائق المراجع السابق عن المراجعة السنوية السابقة، وعن أي فترات أولية سابقة في السنة الحالية تم فحصها من قبل المراجع السابق. وعند القيام بذلك، يأخذ المراجع في الحسبان طبيعة أي تحريفات مُصَحَّحة، وأي تحريفات غير مُصَحَّحة قام بتجميعها المراجع السابق، وأي مخاطر مهمة، بما في ذلك مخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، والأمور المحاسبية المهمة وأي أمور تتعلق بعملية التقرير قد تكون لها أهمية دائمة، مثل أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية.

الاستفسارات والإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى

19. ينبغي على المراجع طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتنفيذ إجراءات تحليلية وإجراءات فحص أخرى لتمكينه من أن يستنتج، على أساس الإجراءات المُنفَّذة، ما إذا كان قد نما إلى علمه ما يدعو إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

20. لا يتطلب ارتباط الفحص عادةً إجراء اختبارات للسجلات المحاسبية من خلال الفحص المادي أو الملاحظة أو المصادقة. وتقتصر عادةً الإجراءات اللازمة لتنفيذ فحص للمعلومات المالية الأولية على طرح استفسارات بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق الإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى، بدلاً من تأييد المعلومات التي تم الحصول عليها بشأن الأمور المحاسبية المهمة المتعلقة بالمعلومات المالية الأولية. وتتأثر طبيعة ومدى الاستفسارات المطروحة والإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى المُنفَّذة بفهم المراجع للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، ونتائج تقييمات المخاطر فيما يتعلق بالمراجعة السابقة، ونظر المراجع في الأهمية النسبية المتعلقة بالمعلومات المالية الأولية.

21. ينفذ المراجع عادةً الإجراءات الآتية:

- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين والمكلفين بالحوكمة واللجان المعنية الأخرى للتعرف على الأمور التي قد تؤثر على المعلومات المالية الأولية، والاستفسار عن الأمور التي تم تناولها في الاجتماعات التي لا توجد لها محاضر متاحة، والتي قد تؤثر على المعلومات المالية الأولية.
- النظر في تأثير الأمور التي نشأ عنها تعديل في تقرير المراجعة أو الفحص، إن وجد هذا التأثير، وفي التعديلات المحاسبية أو التحريفات غير المُعدَّة، في وقت المراجعة أو عمليات الفحص السابقة.
- الاتصال، متى كان ذلك مناسباً، بالمراجعين الآخرين الذين ينفذون فحصاً للمعلومات المالية الأولية الخاصة بالمكونات المهمة في المنشأة المعدة للتقرير محل الفحص.
- الاستفسار عمّا يلي من أعضاء الإدارة المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وغيرهم من الأشخاص حسب مقتضى الحال:
 - ما إذا كان قد تم إعداد وعرض المعلومات المالية الأولية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
 - ما إذا كانت هناك أي تغييرات في المبادئ المحاسبية أو في طرق تطبيقها.
 - ما إذا كانت هناك أي معاملات جديدة استلزمت تطبيق مبدأ محاسبي جديد.
 - ما إذا كانت المعلومات المالية الأولية تحتوي على أي تحريفات معروفة غير مُصَحَّحة.
 - المواقف غير المعتادة أو المُعقَّدة التي يمكن أن تكون قد أثرت على المعلومات المالية الأولية، مثل تجميع الأعمال أو استبعاد قطاع أعمال.
 - الافتراضات المهمة ذات الصلة بقياس القيمة العادلة أو الإفصاحات المتعلقة بها، ونية الإدارة وقدرتها على تنفيذ تصرفات معينة نيابة عن المنشأة.
 - ما إذا كانت المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تمت المحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب في المعلومات المالية الأولية.
 - التغييرات المهمة في التعهدات والالتزامات التعاقدية.

- التغييرات المهمة في الالتزامات المحتملة بما في ذلك الدعاوى القضائية أو المطالبات.
 - الالتزام بشروط الديون.
 - الأمور التي تثير تساؤلات أثناء تطبيق إجراءات الفحص.
 - المعاملات المهمة التي تتم في الأيام القليلة الأخيرة من الفترة الأولية أو الأيام القليلة الأولى من الفترة الأولية التالية.
 - المعرفة بأي غش أو غش مشتبه فيه يؤثر على المنشأة ويكون من بين المتورطين فيه:
 - الإدارة؛ أو
 - الموظفون الذي لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية؛ أو
 - أشخاص آخرون، عندما يُحتمل أن يكون للغش تأثير جوهري على المعلومات المالية الأولية.
 - المعرفة بأي مزاعم أبلغ عنها موظفون أو موظفون سابقون أو محللون أو سلطات تنظيمية أو آخرون، تدل على وجود غش، أو غش مشتبه فيه، يؤثر على المعلومات المالية الأولية.
 - المعرفة بأية حالة فعلية أو محتملة من حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، التي قد يكون لها تأثير جوهري على المعلومات المالية الأولية.
- تطبيق الإجراءات التحليلية على المعلومات المالية الأولية بهدف تحديد العلاقات والبنود الفردية التي تبدو غير معتادة، والتي قد تعكس تحريفاً جوهرياً في المعلومات المالية الأولية. وقد تتضمن الإجراءات التحليلية تحليل النسب والأساليب الإحصائية مثل تحليل الاتجاهات أو تحليل الانحدار، وقد يتم تنفيذ هذه الإجراءات يدوياً أو باستخدام أساليب بمساعدة الحاسب. ويحتوي الملحق الثاني من هذا المعيار على أمثلة للإجراءات التحليلية التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند تنفيذ فحص للمعلومات المالية الأولية.
 - قراءة المعلومات المالية الأولية، والنظر فيما إذا كان قد نما إلى علم المراجع ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية ليست مُعدّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
22. قد ينفذ المراجع العديد من إجراءات الفحص قبل إعداد المنشأة للمعلومات المالية الأولية أو بالتزامن مع إعدادها. فعلى سبيل المثال، قد يكون من الممكن عملياً تحديث فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية، والبدء في قراءة المحاضر المنطبقة قبل نهاية الفترة الأولية. ويسمح أيضاً تنفيذ بعض إجراءات الفحص في وقت مبكر من الفترة الأولية بالتحديد المبكر للأمور المحاسبية المهمة التي تؤثر على المعلومات المالية الأولية، وبالنظر في مثل هذه الأمور.
23. إن المراجع الذي ينفذ الفحص للمعلومات المالية الأولية يتم تكليفه أيضاً بتنفيذ مراجعة للقوائم المالية السنوية للمنشأة. ولأغراض المواءمة والكفاءة، قد يقرر المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة معينة بالتزامن مع فحص المعلومات المالية الأولية. فعلى سبيل المثال، المعلومات المكتسبة من قراءة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة فيما يتصل بفحص المعلومات المالية الأولية، قد تُستخدم أيضاً في المراجعة السنوية. وقد يقرر المراجع أيضاً أن ينفذ، في وقت الفحص الأولي، إجراءات مراجعة سيكون من اللازم تنفيذها لغرض مراجعة القوائم المالية السنوية، على سبيل المثال، تنفيذ إجراءات مراجعة على المعاملات المهمة أو غير المعتادة التي وقعت خلال الفترة، مثل عمليات تجميع الأعمال، أو عمليات إعادة الهيكلة، أو معاملات الإيرادات المهمة.
24. لا يتطلب فحص المعلومات المالية الأولية عادةً تأييد الاستفسارات المتعلقة بالدعاوى القضائية أو المطالبات. ولذلك، لا يكون من الضروري عادةً إرسال خطاب استفسار إلى محامي المنشأة. لكن الاتصال المباشر بمحامي المنشأة فيما يتعلق بالدعاوى القضائية أو المطالبات قد يكون مناسباً إذا نما إلى علم المراجع ما يدعوه إلى التساؤل عما إذا كانت المعلومات المالية الأولية غير مُعدّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، واعتقد المراجع أن محامي الشركة قد تكون لديه معلومات وثيقة الصلة.
25. ينبغي أن يحصل المراجع على أدلة بأن المعلومات المالية الأولية تتفق أو تتطابق مع السجلات المحاسبية الأساسية. ويمكن أن يحصل المراجع على أدلة بأن المعلومات المالية الأولية تتفق أو تتطابق مع السجلات المحاسبية الأساسية عن طريق تتبع المعلومات المالية الأولية إلى:
- (أ) السجلات المحاسبية، مثل دفتر الأستاذ العام، أو جدول التوحيد الذي يتفق أو يتطابق مع السجلات المحاسبية؛

(ب) البيانات الأخرى الداعمة في سجلات المنشأة كلما كان ذلك ضرورياً.

26. ينبغي على المراجع أن يستفسر عما إذا كانت الإدارة قد حددت جميع الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير الفحص، والتي قد تتطلب تعديلاً أو إفساحاً في المعلومات المالية الأولية. ومن غير الضروري أن يُنفذ المراجع إجراءات أخرى لتحديد الأحداث الواقعة بعد تاريخ تقرير الفحص.

27. ينبغي على المراجع أن يستفسر عما إذا كانت الإدارة قد غيرت تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وعندما يصبح المراجع على علم، نتيجةً لهذا الاستفسار أو لإجراءات فحص أخرى، بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فينبغي على المراجع:

(أ) الاستفسار من الإدارة عن خططها المتعلقة بالتصرفات المستقبلية استناداً إلى تقييمها للاستمرارية، وجدوى هذه الخطط، وما إذا كانت الإدارة تعتقد أن نتيجة هذه الخطط ستؤدي إلى تحسين الوضع؛

(ب) النظر في مدى كفاية الإفصاح عن تلك الأمور في المعلومات المالية الأولية.

28. ربما كانت الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة موجودة في تاريخ القوائم المالية السنوية، أو قد يتم التعرف عليها نتيجةً للاستفسارات المطروحة على الإدارة أو أثناء تنفيذ إجراءات الفحص الأخرى. وعندما تثير تلك الأحداث أو الظروف انتباه المراجع، فعلى المراجع أن يستفسر من الإدارة عن خططها بشأن التصرف المستقبلي، مثل خططها لتسييل الأصول، أو اقتراض الأموال أو إعادة هيكلة الديون، أو تخفيض النفقات أو تأجيلها، أو زيادة رأس المال. وعلى المراجع أن يستفسر أيضاً عن جدوى خطط الإدارة، وما إذا كانت الإدارة تعتقد بأن نتيجة تلك الخطط ستؤدي إلى تحسين الوضع. ولكن ليس من الضروري عادةً بالنسبة للمراجع أن يتأكد من جدوى خطط الإدارة وما إذا كانت نتيجة هذه الخطط ستؤدي إلى تحسين الوضع.

29. عندما يلفت أمر ما انتباه المراجع ويقوده إلى التساؤل عما إذا كان ينبغي إجراء تعديل جوهري على المعلومات المالية الأولية، حتى تكون مُعدّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، فينبغي على المراجع طرح استفسارات إضافية أو تنفيذ إجراءات أخرى لتمكينه من إبداء استنتاج في تقرير الفحص. فعلى سبيل المثال، إذا أدت إجراءات الفحص التي قام بها المراجع إلى تساؤله عما إذا كانت معاملة بيع مُهمّة مُسجّلة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، فعلى المراجع تنفيذ المزيد من الإجراءات بما يكفي للإجابة على تساؤلاته، مثل مناقشة شروط المعاملة مع كبار موظفي التسويق والمحاسبة أو قراءة عقد البيع.

تقويم التحريفات

30. ينبغي على المراجع أن يُقوّم ما إذا كانت التحريفات غير المُصَحّحة التي لفتت انتباهه تُعد، منفردة أو في مجملها، جوهرية بالنسبة للمعلومات المالية الأولية.

31. على عكس ارتباط المراجعة، لا يهدف فحص المعلومات المالية الأولية للوصول إلى تأكيد معقول بأن المعلومات المالية الأولية تخلو من التحريف الجوهري. ومع ذلك، فإن التحريفات التي تلفت انتباه المراجع، بما في ذلك الإفصاحات غير الكافية، يتم تقويمها منفردة وفي مجملها لتحديد ما إذا كان يلزم إجراء تعديل جوهري على المعلومات المالية الأولية حتى تكون مُعدّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

32. يمارس المراجع الاجتهاد المهني عند تقويم الأهمية النسبية لأي تحريفات لم تصححها المنشأة. ويأخذ المراجع في الحسبان أموراً مثل طبيعة التحريفات وسببها ومبلغها، وما إذا كانت التحريفات قد نشأت في السنة السابقة أو في فترة أولية من السنة الحالية، والتأثير المحتمل للتحريفات على الفترات السنوية أو الأولية المستقبلية.

33. قد يحدد المراجع مبلغاً، لا يلزم تجميع التحريفات التي تقل عنه، لأنه يتوقع أن تجميع تلك المبالغ من الواضح أنه لن يكون له تأثير جوهري على المعلومات المالية الأولية. وعند القيام بذلك، يأخذ المراجع في الحسبان حقيقة أن تحديد الأهمية النسبية ينطوي على اعتبارات كميّة وأيضاً نوعية، وأن التحريفات التي تكون بمبالغ صغيرة نسبياً قد يكون لها مع ذلك تأثير جوهري على المعلومات المالية الأولية.

إفادات الإدارة

34. ينبغي على المراجع أن يحصل من الإدارة على إفادة مكتوبة:

- (أ) بأنها تقر بمسؤوليتها عن تصميم وتطبيق الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الغش والخطأ؛
- (ب) بأن المعلومات المالية الأولية مُعدّة ومعروضة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛
- (ج) بأنها تعتقد أن تأثيرات التحريفات غير المُصحّحة التي جمعها المراجع أثناء الفحص تُعد، سواءً منفردة أو في مجملها، غير جوهرية بالنسبة للمعلومات المالية الأولية ككل. ويتم تضمين ملخص بهذه البنود في الإفادة المكتوبة، أو يُرفق بها.
- (د) بأنها قد أفصحت للمراجع عن جميع الحقائق المهمة التي تتعلق بأي حالات غش أو حالات غش مشتبه فيها تعلم بها الإدارة وربما تكون قد أثرت على المنشأة؛
- (هـ) بأنها قد أفصحت للمراجع عن نتائج تقييمها لمخاطر أن تكون المعلومات المالية الأولية مُحرقة بشكل جوهري نتيجة لغش؛²
- (و) بأنها قد أفصحت للمراجع عن جميع حالات عدم الالتزام الفعلية أو المحتملة بالأنظمة واللوائح، والتي من المقرر أن يؤخذ في الحسبان تأثيراتها عند إعداد المعلومات المالية الأولية؛
- (ز) بأنها قد أفصحت للمراجع عن جميع الأحداث المهمة التي وقعت بعد تاريخ قائمة المركز المالي وحتى تاريخ تقرير الفحص والتي قد تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في المعلومات المالية الأولية.
35. يحصل المراجع على إفادات إضافية، حسب الاقتضاء، فيما يتعلق بالأمور الخاصة بعمل المنشأة أو صناعتها. ويحتوي الملحق الثالث من هذا المعيار على مثال توضيحي لخطاب إفادة من الإدارة.

مسؤولية المراجع عن المعلومات المرفقة

36. ينبغي على المراجع قراءة المعلومات الأخرى المرفقة بالمعلومات المالية الأولية للنظر فيما إذا كانت أي من تلك المعلومات غير متسقة بشكل جوهري مع المعلومات المالية الأولية. وإذا حدد المراجع وجود عدم اتساق جوهري، فإنه ينظر فيما إذا كانت المعلومات المالية الأولية أو المعلومات الأخرى بحاجة إلى تعديل. وإذا كان هناك تعديل من الضروري إجرائه في المعلومات المالية الأولية ورفضت الإدارة إجراءه، فإن المراجع ينظر في انعكاسات ذلك على تقرير الفحص. وإذا كان هناك تعديل من الضروري إجرائه في المعلومات الأخرى ورفضت الإدارة إجراءه، فإن المراجع ينظر في تضمين فقرة إضافية في تقرير الفحص تصف عدم الاتساق الجوهري، أو ينظر في اتخاذ إجراءات أخرى، مثل الامتناع عن إصدار تقرير الفحص أو الانسحاب من الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد تعرض الإدارة لمقاييس بديلة للأرباح تصور الأداء المالي بشكل أكثر إيجابية من المعلومات المالية الأولية، وتُعطى تلك المقاييس أهمية زائدة، أو لا تكون محددة بشكل واضح، أو لا يتم مطابقتها بوضوح مع المعلومات المالية الأولية بحيث تكون مُربكة وربما مضلّة.
37. إذا لفت انتباه المراجع ما يدعوه للاعتقاد بأن المعلومات الأخرى تتضمن تحريفاً جوهرياً لإحدى الحقائق، فينبغي عليه مناقشة الأمر مع إدارة المنشأة. وعند قراءة المعلومات الأخرى لغرض تحديد أوجه عدم الاتساق الجوهرية، فقد يلفت انتباه المراجع تحريف جوهري واضح لإحدى الحقائق (بعبارة أخرى، معلومات لا تتعلق بالأمور الظاهرة في المعلومات المالية الأولية، ومنصوص عليها أو معروضة بشكل غير صحيح). وعند مناقشة الأمر مع إدارة المنشأة، ينظر المراجع في صحة المعلومات الأخرى، وردود الإدارة على استفساراته، وما إذا كانت هناك اختلافات صحيحة في الحكم أو الرأي، وما إذا كان سيطلب من الإدارة استشارة طرف ثالث مؤهل لحل التحريف الواضح في الحقائق. وإذا كان من الضروري إجراء تعديل لتصحيح التحريف الجوهري في إحدى الحقائق ورفضت الإدارة إجراء هذا التعديل، فعلى المراجع أن ينظر في اتخاذ الإجراء الإضافي المناسب، مثل إخطار المكلفين بالحوكمة والحصول على مشورة قانونية.

الاتصال

38. عندما يلفت انتباه المراجع، نتيجة لتنفيذ فحص المعلومات المالية الأولية، أمر يدعوه إلى الاعتقاد بأنه من الضروري إجراء تعديل جوهري في المعلومات المالية الأولية حتى تكون مُعدّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، فينبغي على المراجع إبلاغ هذا الأمر في أقرب وقت ممكن عملياً للمستوى الإداري المناسب.

² توضح الفقرة 36 من معيار المراجعة (240) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية" أن طبيعة مثل هذا التقييم ونطاقه ومدى وتكراره يختلف من منشأة لأخرى، وأن الإدارة قد تقوم بإجراء تقييم تفصيلي على أساس سنوي أو كجزء من المتابعة المستمرة. وعليه، فإن هذه الإفادة، طالما كانت متعلقة بالمعلومات المالية الأولية، يتم تكييفها لتتماشى مع الظروف الخاصة بالمنشأة.

39. وفقاً لحكم المراجع، فعندما لا تستجيب الإدارة بالشكل المناسب خلال فترة زمنية معقولة، فينبغي على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة. ويتم الإبلاغ في أقرب وقت ممكن عملياً، إما شفهيّاً أو كتابياً. ويتأثر قرار المراجع بشأن الإبلاغ شفهيّاً أو كتابياً بعوامل مثل طبيعة الأمر الذي سيتم الإبلاغ به وحساسيته وأهميته وتوقيت ذلك الإبلاغ. وإذا تم الإبلاغ بالمعلومات شفهيّاً، فعلى المراجع توثيق الإبلاغ.

40. وفقاً لحكم المراجع، فعندما لا يستجيب المكلفون بالحوكمة بالشكل المناسب خلال فترة زمنية معقولة، فينبغي على المراجع أن ينظر فيما يلي:

(أ) إمّا تعديل التقرير؛ أو

(ب) إمكانية الانسحاب من الارتباط؛ و

(ج) إمكانية الاستقالة من التعيين لمراجعة القوائم المالية السنوية.

41. عندما يلفت انتباه المراجع، نتيجة لتنفيذ فحص المعلومات المالية الأولية، أمر يدعو إلى الاعتقاد بوجود غش أو عدم التزام من جانب المنشأة بالأنظمة واللوائح، فينبغي عليه إبلاغ الأمر في أقرب وقت ممكن عملياً للمستوى الإداري المناسب. ويتأثر تحديد المستوى الإداري المناسب باحتمال تواطؤ أو تورط أحد أعضاء الإدارة. وينظر المراجع أيضاً في الحاجة إلى التقرير عن تلك الأمور للمكلفين بالحوكمة، وينظر في الأثر المنعكس على الفحص.

42. ينبغي على المراجع أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بالأمور ذات الصلة التي لها أهمية من حيث الحوكمة والتي نشأت عن فحص المعلومات المالية الأولية. ونتيجةً لفحص المعلومات المالية الأولية، قد يصبح المراجع على علم بأمور تُعد في رأيه مهمة وتخص أيضاً المكلفين بالحوكمة عند إشرافهم على آلية التقرير المالي والإفصاحات. ويقوم المراجع بإبلاغ تلك الأمور للمكلفين بالحوكمة.

إعداد تقرير عن طبيعة ومدى ونتائج فحص المعلومات المالية الأولية

43. ينبغي على المراجع إصدار تقرير مكتوب يحتوي على ما يلي:

(أ) عنوان مناسب.

(ب) المخاطب بالتقرير، وفقاً لما تتطلبه ظروف الارتباط.

(ج) تحديد المعلومات المالية الأولية التي تم فحصها، بما في ذلك عنوان كل قائمة في المجموعة الكاملة أو الموجزة من القوائم المالية والتاريخ والفترة التي تغطيها المعلومات المالية الأولية؛

(د) عبارة بأن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد المعلومات المالية الأولية وعرضها العادل وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، وذلك إذا كانت المعلومات المالية الأولية تشتمل على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام المُعدّة وفقاً لإطار تقرير مالي يهدف إلى تحقيق العرض العادل.

(هـ) في الظروف الأخرى، عبارة بأن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد وعرض المعلومات المالية الأولية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

(و) عبارة بأن المراجع مسؤول عن إبداء استنتاج بشأن المعلومات المالية الأولية استناداً إلى الفحص.

(ز) عبارة بأن فحص المعلومات المالية الأولية تم القيام به وفقاً للمعييار الدولي لارتباطات الفحص (2410) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة" المعتمد في المملكة العربية السعودية، وعبارة بأن مثل هذا الفحص يتألف من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص.

(ح) عبارة بأن الفحص يُعدّ أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكن المراجع من الوصول إلى تأكيد بأنه سيعلم بجميع الأمور المهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة، وبالتالي، فإن المراجع لا يبدي أي رأي مراجعة.

(ط) إذا كانت المعلومات المالية الأولية تشتمل على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام، المُعدّة وفقاً لإطار تقرير مالي يهدف إلى تحقيق العرض العادل، فإن التقرير يحتوي على استنتاج بشأن ما إذا كان قد نما إلى علم المراجع ما يدعو إلى

الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية لا تعطي صورة حقيقية وعادلة، أو لا تعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق (بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون الإطار المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية(*)).

(ي) في الظروف الأخرى، يحتوي التقرير على استنتاج بشأن ما إذا كان قد نما إلى علم المراجع ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية غير مُعدّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق (بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون الإطار المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية(**)).

(ك) تاريخ التقرير.

(ل) المكان الذي يُمارس فيه المراجع عمله في الدولة.

(م) توقيع المراجع.

ويحتوي الملحق الرابع لهذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير الفحص.

44. في بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح التي تحكم فحص المعلومات المالية الأولية صيغة لاستنتاج المراجع تختلف عن الصيغة الموضحة في الفقرة 43(ط) أو (ي). وعلى الرغم من أن المراجع قد يكون ملزماً باستخدام الصيغة المفروضة بموجب الأنظمة أو اللوائح، فإن مسؤولياته الموضحة في هذا المعيار للوصول إلى الاستنتاج تظل كما هي.

الخروج عن إطار التقرير المالي المنطبق

45. ينبغي على المراجع أن يبدي استنتاجاً متحفظاً أو معارضاً عندما يلفت انتباهه أمر يدعوه إلى الاعتقاد بأنه ينبغي إجراء تعديل جوهري على المعلومات المالية الأولية حتى تكون مُعدّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

46. إذا لفت انتباه المراجع أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية تتأثر أو يمكن أن تتأثر بشكلٍ جوهري بسبب خروج عن إطار التقرير المالي المنطبق، ولم تصحح الإدارة المعلومات المالية الأولية، فإنه يعدّل تقرير الفحص. ويصف التعديل طبيعة الخروج وينص، إن أمكن، على تأثيرات ذلك على المعلومات المالية الأولية. وفي حالة عدم تضمين المعلومات التي يعتقد المراجع أنها ضرورية لغرض الإفصاح الكافي في المعلومات المالية الأولية، فإن المراجع يعدل تقرير الفحص ويذكر فيه، إن أمكن، المعلومات الضرورية. ويتم التعديل على تقرير الفحص عادةً عن طريق إضافة فقرة توضيحية، والتحفظ في الاستنتاج. ويحتوي الملحق الخامس لهذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير الفحص التي تحتوي على استنتاج متحفظ.

47. عندما يكون تأثير الخروج عن إطار التقرير المالي المنطبق جوهرياً ومنتشراً جداً في المعلومات المالية الأولية إلى درجة يخلص معها المراجع إلى أن الاستنتاج المتحفظ لا يُعد كافياً للإفصاح عن الطبيعة المضللة أو غير المكتملة للمعلومات المالية الأولية، فإن المراجع يبدي استنتاجاً معارضاً. ويحتوي الملحق السابع لهذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير الفحص التي تحتوي على استنتاج معارض.

القيود على النطاق

48. تمنع عادةً القيود المفروضة على النطاق المراجع من إكمال الفحص.

49. عندما يكون المراجع غير قادر على إكمال الفحص، فينبغي عليه أن يبلغ كتابياً المستوى الإداري المناسب والمكلفين بالحوكمة بسبب عدم استطاعته إكمال الفحص، وأن ينظر فيما إذا كان من المناسب إصدار تقرير.

* تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإن العبارة التي سيتم استخدامها في نماذج تقارير المراجع المستقل هي: ... تعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]. (انظر معيار 700)، الفقرة 25.

** المعايير الدولية المعتمدة هي المعايير الدولية للتقرير المالي، كما صدرت من المجلس الدولي بالإضافة إلى إفصاحات أضافتها الهيئة لبعض تلك المعايير وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

القيود المفروض من الإدارة على النطاق

50. لا يقبل المراجع أي ارتباط لفحص المعلومات المالية الأولية إذا كانت معرفته المبدئية بظروف الارتباط تشير إلى أنه لن يكون قادراً على إكمال الفحص نظراً لوجود قيد مفروض من إدارة المنشأة على نطاق الفحص الذي يقوم به المراجع.
51. إذا فرضت الإدارة قيوداً على نطاق الفحص بعد قبول الارتباط، فعلى المراجع أن يطلب إزالة ذلك القيد. وإذا رفضت الإدارة القيام بذلك، يكون المراجع غير قادرٍ على إكمال الفحص وإبداء استنتاج. وفي تلك الحالات، يبلغ المراجع كتابياً المستوى الإداري المناسب والمكلفين بالحوكمة بسبب عدم استطاعته إكمال الفحص. وبالرغم من ذلك، فعندما يلفت انتباه المراجع أمرٌ يدعوه إلى الاعتقاد بأنه من الضروري إجراء تعديل جوهرى على المعلومات المالية الأولية حتى تكون مُعدّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، فإن المراجع يقوم بالإبلاغ عن هذا الأمر وفقاً للإرشادات الموضحة في الفقرات 38-40.
52. يأخذ المراجع أيضاً في الحسبان المسؤوليات النظامية والتنظيمية، بما في ذلك ما إذا كان هناك متطلب بأن يصدر المراجع تقريراً. وفي حال وجود مثل هذا المتطلب، فإن المراجع يمتنع عن إبداء استنتاج، ويذكر في تقرير الفحص سبب عدم استطاعته إكمال الفحص. ومع ذلك، فعندما يلفت انتباه المراجع أمرٌ يدعوه إلى الاعتقاد بأنه من الضروري إجراء تعديل جوهرى على المعلومات المالية الأولية حتى تكون مُعدّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، فإن المراجع يبلغ أيضاً عن مثل هذا الأمر في التقرير.

القيود الأخرى على النطاق

53. قد يوجد قيد على النطاق بسبب ظروف أخرى بخلاف ما تفرضه الإدارة من قيود. وفي تلك الظروف، يكون المراجع عادةً غير قادرٍ على إكمال الفحص وإبداء استنتاج، وعليه أن يسترشد في ذلك بالفقرتين 51 و52. ولكن قد توجد بعض الظروف النادرة التي يقتصر فيها القيد على نطاق عمل المراجع بشكلٍ واضح على أمرٍ واحد محدد أو أكثر، ومع أنه جوهرى، إلا أنه بحسب حكم المراجع غير منتشر في المعلومات المالية الأولية. وفي تلك الظروف، يعدل المراجع تقرير الفحص عن طريق الإشارة إلى أنه باستثناء الأمر الموضح في فقرة توضيحية واردة في تقرير الفحص، فإن الفحص قد تم القيام به وفقاً لهذا المعيار، وأيضاً عن طريق التحفظ في الاستنتاج. ويحتوي الملحق السادس لهذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير الفحص التي تحتوي على استنتاج متحفظ.
54. قد يكون المراجع قد أبدى رأياً متحفظاً في مراجعة آخر قوائم مالية سنوية بسبب قيد مفروض على نطاق المراجعة. وعلى المراجع أن يأخذ في الحسبان ما إذا كان ذلك القيد المفروض على النطاق لا يزال موجوداً، وفي هذه الحالة فإنه ينظر في انعكاسات ذلك على تقرير الفحص.

الاستمرارية وحالات عدم التأكد المهمة

55. في ظروفٍ معينة، قد تُضاف فقرة لفت انتباه إلى تقرير الفحص، دون أن يؤثر ذلك على استنتاج المراجع، لتسليط الضوء على أمرٍ تم تضمينه في إيضاح مرفق بالمعلومات المالية الأولية، يناقش الأمر على نطاق أكثر اتساعاً. ويُفضل تضمين تلك الفقرة بعد فقرة الاستنتاج، وعادةً ما تشير إلى حقيقة أن الاستنتاج غير متحفظ في هذا الصدد.
56. إذا تم الإفصاح بشكل كافٍ في المعلومات المالية الأولية عن عدم تأكد جوهرى متعلق بحدثٍ أو ظرفٍ قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فينبغي على المراجع أن يضيف فقرة لفت انتباه إلى تقرير الفحص لتسليط الضوء على هذه الحالة.
57. قد يكون المراجع قد عدّل تقريراً سابقاً لعملية مراجعة أو فحص عن طريق إضافة فقرة لفت انتباه لتسليط الضوء على عدم تأكد جوهرى متعلق بحدثٍ أو ظرفٍ قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وإذا كان عدم التأكد الجوهرى لا يزال موجوداً وتم الإفصاح عنه بشكل كافٍ في المعلومات المالية الأولية، فإن المراجع يعدل تقرير الفحص المتعلق بالمعلومات المالية الأولية الحالية عن طريق إضافة فقرة لتسليط الضوء على استمرار حالة عدم التأكد الجوهرى.
58. إذا لفت انتباه المراجع، نتيجةً للاستفسارات أو إجراءات الفحص الأخرى، عدم تأكد جوهرى متعلق بحدثٍ أو ظرفٍ قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وتم الإفصاح بشكل كافٍ عن ذلك في المعلومات المالية الأولية، فإن المراجع يعدل تقرير الفحص عن طريق إضافة فقرة لفت انتباه.
59. إذا لم يتم الإفصاح بشكل كافٍ في المعلومات المالية الأولية عن حالة عدم تأكد جوهرى تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فينبغي على المراجع إبداء استنتاج متحفظ أو معارض، حسب مقتضى الحال. وينبغي أن يتضمن التقرير إشارة محددة إلى حقيقة وجود حالة عدم تأكد جوهرى.

60. ينبغي على المراجع أن يأخذ في الحسبان تعديل تقرير الفحص عن طريق إضافة فقرة لتسليط الضوء على عدم التأكد الجوهرى (بخلاف مشكلة استمرارية المنشأة) الذي لفت انتباه المراجع، والذي يعتمد حله على أحداث مستقبلية والذي قد يؤثر على المعلومات المالية الأولية.

اعتبارات أخرى

61. تتضمن شروط الارتباط موافقة الإدارة على أنه في حال إشارة أي مستند يحتوي على المعلومات المالية الأولية إلى أن تلك المعلومات المالية الأولية قد تم فحصها من قبل مراجع المنشأة، فإن تقرير الفحص سيتم تضمينه أيضاً في هذا المستند. وإذا لم تقم الإدارة بتضمين تقرير الفحص في المستند، فإن المراجع ينظر في ضرورة الحصول على مشورة قانونية لمساعدته في تحديد التصرف المناسب في ظل الظروف القائمة.

62. إذا كان المراجع قد أصدر تقرير فحص معدل، وأصدرت الإدارة المعلومات المالية الأولية دون تضمين تقرير الفحص المعدل في المستند الذي يحتوي على المعلومات المالية الأولية، فإن المراجع ينظر في ضرورة الحصول على مشورة قانونية لمساعدته في تحديد التصرف المناسب في ظل الظروف القائمة، وإمكانية الاستقالة من تكليفه بمراجعة القوائم المالية السنوية.

63. ليس من الضروري أن تحتوي المعلومات المالية الأولية، التي تتألف من مجموعة مختصرة من القوائم المالية، على جميع المعلومات التي ستكون مُضمَّنة في مجموعة كاملة من القوائم المالية، ولكنها بدلاً من ذلك تعرض تفسيراً للأحداث والتغيرات التي تُعد مهمة لفهم التغيرات في المركز المالي والأداء المالي للمنشأة منذ تاريخ التقرير السنوي. وهذا بسبب أنه من المفترض أن يكون لمستخدمي المعلومات المالية الأولية إمكانية الوصول إلى أحدث قوائم مالية مُراجعة، كما هو الحال بالنسبة للمنشآت المدرجة. وفي ظروفٍ أخرى، يناقش المراجع مع الإدارة مدى الحاجة لأن تتضمن المعلومات المالية الأولية بياناً بأنه يجب قراءتها جنباً إلى جنب مع أحدث القوائم المالية المُراجعة. وفي حال غياب ذلك البيان، ينظر المراجع فيما إذا كانت المعلومات المالية الأولية، بدون ذكر إشارة إلى أحدث قوائم مالية مُراجعة، تُعد مضللة في ظل الظروف القائمة، وينظر أيضاً في انعكاسات ذلك على تقرير الفحص.

التوثيق

64. ينبغي على المراجع إعداد توثيق لأعمال الفحص يُعد كافياً ومناسباً لتوفير أساس لاستنتاج المراجع وتوفير أدلة على أن الفحص قد نُفذ وفقاً لهذا المعيار وفقاً للمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة. ويمكن التوثيق أي مراجع خبير لم تكن له صلة في السابق بالارتباط من فهم طبيعة وتوقيت ومدى الاستفسارات المطروحة والإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى المطبقة، والمعلومات التي تم الحصول عليها، وأي أمور مهمة تم أخذها في الحسبان أثناء تنفيذ الفحص، بما في ذلك التصرف المتخذ في تلك الأمور.

تاريخ السريان

65. يسري هذا المعيار على أعمال فحص المعلومات المالية الأولية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

المعيار من منظور القطاع العام

1. تتطلب الفقرة 10 أن يتفق المراجع والعميل على شروط الارتباط. وتوضح الفقرة 11 أن خطاب الارتباط يساعد في تجنب سوء الفهم فيما يتعلق بطبيعة الارتباط، وتحديد أهداف الفحص ونطاقه، ومسؤوليات الإدارة، ومدى مسؤوليات المراجع، والتأكيد الذي سيتم الوصول إليه، وطبيعة وشكل التقرير. وتلتزم الأنظمة أو اللوائح التي تحكم ارتباطات الفحص في القطاع العام عادةً بتعيين المراجع. وبالتالي، فإن خطابات الارتباط قد لا تكون ممارسة شائعة في القطاع العام. وبالرغم من ذلك، فإن خطاب الارتباط الذي يوضح الأمور المُشار إليها في الفقرة 11 قد يكون مفيداً لكلٍ من المراجع في القطاع العام والعميل. ولذلك، ينظر مراجعو القطاع العام في إمكانية الاتفاق مع العميل على شروط ارتباط الفحص عن طريق تحرير خطاب ارتباط.

2. في القطاع العام، قد يمتد الالتزام القانوني للمراجع فيما يتعلق بالمراجعة لأعمال أخرى، مثل فحص المعلومات المالية الأولية. وفي هذه الحالة، لا يستطيع المراجع في القطاع العام تجنب مثل هذا الالتزام، وبالتالي قد يكون في وضع لا يمكنه من عدم القبول (انظر الفقرة 50) أو من الانسحاب من ارتباط الفحص (انظر الفقرتين 36 و40(ب)). وأيضاً، قد لا يكون المراجع في القطاع العام في وضع يمكنه من الاستقالة من تعيين مراجع القوائم المالية السنوية (انظر الفقرتين 40(ج) و62).

3. تناقش الفقرة 41 مسؤولية المراجع عندما يلفت انتباهه أمر يدعو إلى الاعتقاد بوجود غش أو عدم التزام من جانب المنشأة بالأنظمة واللوائح. وقد يخضع المراجع في القطاع العام لمتطلبات نظامية أو متطلبات تنظيمية أخرى للتقرير عن أمر للسلطات التنظيمية أو السلطات العامة الأخرى.

الملحق الأول

مثال لخطاب ارتباط لفحص المعلومات المالية الأولية

يُستخدم الخطاب التالي للاسترشاد به، إلى جانب الاعتبارات المبينة في الفقرة 10 من هذا المعيار، وسيكون من اللازم تكيفه وفقاً لمتطلبات وظروف كل ارتباط.

إلى مجلس الإدارة (أو ممثل الإدارة العليا المعني)

نقدم هذا الخطاب لتأكيد فهمنا لشروط وأهداف ارتباطنا لفحص قائمة المركز المالي الأولية للمنشأة كما في 30 يونيو 20×1 وما يتعلق بها من قوائم للدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن الستة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.

وسنقوم بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (2410) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة" المعتمد في المملكة العربية السعودية، وذلك بهدف تزويدنا بأساس للتقرير عمّا إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا للاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية غير مُعدّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة للإقليم أو الدولة المنشئة للتقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية]. ويتألف مثل هذا الفحص من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص، ولكنه لا يتطلب عادةً تأييد المعلومات التي تم الحصول عليها. ويُعد نطاق فحص المعلومات المالية الأولية أقل بكثير من نطاق المراجعة التي تُنفَّذ وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والتي يتمثل الهدف منها في إبداء رأي يتعلق بالقوائم المالية، وبالتالي، فإننا لن نُبدي أي رأي من ذلك القبيل.

ونحن نتوقع أن يكون تقريرنا عن المعلومات المالية الأولية كما يلي:

[يتم إدراج نص نموذج التقرير]

وتُعد المعلومات المالية الأولية، بما في ذلك الإفصاحات الكافية فيها، من مسؤوليات إدارة المنشأة. ويشمل ذلك تصميم الرقابة الداخلية ذات الصلة بإعداد وعرض المعلومات المالية الأولية التي تخلو من التحريف الجوهرية، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتطبيق تلك الرقابة الداخلية والحفاظ عليها؛ واختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة؛ وإجراء التقديرات المحاسبية المعقولة في ظل الظروف القائمة. وكجزء من الفحص، سنطلب إفادات مكتوبة من الإدارة تتعلق بالإقرارات المقدمة بخصوص الفحص. وسنطلب أيضاً أنه في حال إشارة أي مستند يحتوي على المعلومات المالية الأولية إلى أن تلك المعلومات المالية الأولية قد تم فحصها، فإن تقريرنا سيتم تضمينه أيضاً في هذا المستند.

ولا يوفر فحص المعلومات المالية الأولية تأكيداً بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبالإضافة إلى ذلك، فإن ارتباطنا لا يمكن الاعتماد عليه للإفصاح عن وجود أي غش أو خطأ أو تصرفات غير قانونية. ومع ذلك، سنبلغكم بأي أمورٍ جوهرية تلفت انتباهنا.

ونتطلع إلى التعاون التام من جانب موظفي شركتكم، ونثق بأنهم سيوفرون لنا أي سجلات أو وثائق أو معلومات أخرى نطلبها فيما يتعلق بالفحص.

[تُضاف هنا المعلومات الإضافية المتعلقة بترتيبات الأتعاب والفواتير، حسب مقتضى الحال.]

سيكون هذا الخطاب سارياً للسنوات القادمة ما لم يتم إنهاؤه أو تعديله أو إحلاله بآخر (عند الاقتضاء).

نرجو التفضل بتوقيع النسخة المرفقة من هذا الخطاب، للإشارة إلى أنها تتفق مع فهمكم لترتيبات فحصنا للقوائم المالية، وإعادة إرسالها إلينا.

أقر بالعلم والقبول بالنيابة عن المنشأة (س)

(التوقيع)

الاسم والوظيفة

التاريخ

الملحق الثاني

الإجراءات التحليلية التي قد يأخذها المراجع في الحساب عند تنفيذ فحص لمعلومات مالية أولية

فيما يلي أمثلة للإجراءات التحليلية التي قد يأخذها المراجع في الحساب عند تنفيذ فحص للمعلومات المالية الأولية:

- مقارنة المعلومات المالية الأولية بالمعلومات المالية الأولية للفترة السابقة مباشرةً، وبالمعلومات المالية الأولية للفترة الأولية المقابلة في السنة المالية السابقة، وبالمعلومات المالية الأولية التي توقعها الإدارة للفترة الحالية، وبأحدث القوائم المالية السنوية المُراجعة.
- مقارنة المعلومات المالية الأولية الحالية بالنتائج المتوقعة، مثل الموازنات أو التنبؤات (على سبيل المثال، مقارنة أرصدة الزكاة والضريبة والعلاقة بين مخصص زكاة وضرائب الدخل إلى الدخل قبل الزكاة والضريبة في المعلومات المالية الأولية الحالية بالمعلومات المقابلة لها في (أ) الموازنات، باستخدام المعدلات المتوقعة، و(ب) المعلومات المالية للفتترات السابقة).
- مقارنة المعلومات المالية الأولية الحالية بالمعلومات غير المالية ذات الصلة.
- مقارنة المبالغ المسجلة، أو النسب التي تم التوصل إليها من المبالغ المسجلة، بالتوقعات الموضوعية من جانب المراجع. ويضع المراجع تلك التوقعات عن طريق تحديد وتطبيق العلاقات المتوقعة بدرجة معقولة وجودها استناداً إلى فهم المراجع للمنشأة والصناعة التي تعمل بها المنشأة.
- مقارنة النسب والمؤشرات للفترة الأولية الحالية بتلك الخاصة بمنشآت أخرى في نفس الصناعة.
- مقارنة العلاقات بين العناصر في المعلومات المالية الأولية الحالية بالعلاقات المقابلة لها في المعلومات المالية الأولية للفتترات السابقة، على سبيل المثال، المصروف حسب نوعه كنسبة مئوية من المبيعات، والأصول حسب نوعها كنسبة مئوية من إجمالي الأصول، والنسبة المئوية للتغير في المبيعات إلى النسبة المئوية للتغير في المبالغ مستحقة التحصيل.
- مقارنة البيانات غير المجمعة. وفيما يلي أمثلة لطرق تفصيل البيانات:
 - حسب الفترة، على سبيل المثال، بنود الإيرادات أو المصروفات مُفصَّلة إلى مبالغ ربع سنوية، أو شهرية، أو أسبوعية.
 - حسب الخط الإنتاجي أو مصدر الإيراد.
 - حسب الموقع، على سبيل المثال، حسب مكونات المجموعة.
 - حسب صفات المعاملة، على سبيل المثال، الإيراد المتولد من المصممين، أو المعماريين، أو الحرفيين.
 - حسب الصفات المتعددة للمعاملة، على سبيل المثال، المبيعات حسب المنتج والشهر.

الملحق الثالث

مثال لخطاب إفادة من الإدارة

ليس المقصود أن يكون الخطاب التالي خطاباً قياسيًّا، بل إن إفادات الإدارة ستختلف من منشأة لأخرى، ومن فترة أولية للفترة التي تليها.

(الترويسة الخاصة بالمنشأة)

(التاريخ)

(إلى المراجع)

فقرات افتتاحية إذا كانت المعلومات المالية الأولية تشتمل على قوائم مالية مختصرة:

نقدم خطاب الإفادة المائل بخصوص فحصكم لقائمة المركز المالي المختصرة للمنشأة (س) كما في 31 مارس 20×1 وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية المختصرة لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ لأغراض إبداء استنتاج بشأن ما إذا كان قد نما إلى علمكم ما يدعوكم إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية غير مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي، عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

ونقر بمسؤوليتنا عن إعداد وعرض المعلومات المالية الأولية وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق].

فقرات افتتاحية إذا كانت المعلومات المالية الأولية تشتمل على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام المُعدَّة وفقاً لإطار تقرير مالي يهدف إلى تحقيق العرض العادل:

نقدم خطاب الإفادة المائل بخصوص فحصكم لقائمة المركز المالي للمنشأة (س) كما في 31 مارس 20×1 وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ وملخص بالسياسات المحاسبية المهمة والإيضاحات التفسيرية الأخرى لأغراض إبداء استنتاج بشأن ما إذا كان قد نما إلى علمكم ما يدعوكم إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية لا تعطي صورة حقيقية وعادلة (أو لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية) (*) المركز المالي للمنشأة (س) كما في 31 مارس 20×1 وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي، عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

ونقر بمسؤوليتنا عن العرض العادل للمعلومات المالية الأولية وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق].

ونؤكد، على حد علمنا واعتقادنا، على الإفادات الآتية:

- لقد تم إعداد وعرض المعلومات المالية الأولية المُشار إليها أعلاه وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق].
- لقد وفرنا لكم جميع الدفاتر المحاسبية والوثائق الداعمة، وجميع محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة (وتحديداً تلك التي عُقدت في [يتم إدراج التواريخ المنطبقة]).
- لا توجد أية معاملات مهمة لم يتم تسجيلها بشكلٍ سليم في السجلات المحاسبية التي تستند إليها المعلومات المالية الأولية.
- لم توجد أية حالة عدم التزام فعلية أو محتملة معروفة من حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي قد يكون لها تأثير جوهري على المعلومات المالية الأولية في حال عدم الالتزام.
- نقر بمسؤوليتنا عن تصميم وتطبيق الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الغش والخطأ.
- لقد أفصحنا لكم عن جميع الحقائق المهمة التي تتعلق بأي حالات غش معروفة أو مشتبه فيها ربما تكون قد أثرت على المنشأة.
- لقد أفصحنا لكم عن نتائج تقييمنا لخطر احتمال تحريف المعلومات المالية الأولية بشكلٍ جوهري نتيجة للغش.

* تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإن العبارة التي سيتم استخدامها في نماذج تقارير المراجع هي: استناداً إلى فحصنا، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية المرفقة لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية

- أننا نعتقد أن تأثيرات التحريفات غير المُصحَّحة الملخصة في الجدول المرفق تُعد، سواءً منفردة أو في مجملها، غير جوهرية بالنسبة للمعلومات المالية الأولية ككل.
- إننا نؤكد اكتمال المعلومات المقدمة لكم فيما يتعلق بهوية الأطراف ذات العلاقة.
- لقد تم تسجيل ما يلي بشكلٍ سليم، وعند الاقتضاء، تم الإفصاح عنه بشكلٍ كافٍ في المعلومات المالية الأولية:
 - المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، بما في ذلك المبيعات، والمشتريات، والقروض، والتحويلات، وترتيبات التأجير وضماناته، والمبالغ مستحقة التحصيل من الأطراف ذات العلاقة أو واجبة السداد لها؛
 - الضمانات، سواءً كانت مكتوبة أو شفوية، والتي قد ترتب التزامات مُحتملة على المنشأة؛
 - اتفاقيات وخيارات إعادة شراء الأصول التي تم بيعها سابقاً.
- إن العرض والإفصاح عن قياسات القيمة العادلة للأصول والالتزامات تم وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. إن الافتراضات المستخدمة تعكس نيتنا وقدرةنا على تنفيذ إجراءات محددة بالنيابة عن المنشأة، عندما يكون لذلك صلة بقياسات القيمة العادلة أو الإفصاح عنها.
- ليست لدينا خطط أو نوايا قد تؤثر بشكلٍ جوهري على القيمة الدفترية للأصول والالتزامات المنعكسة في المعلومات المالية الأولية أو على تصنيفها.
- ليست لدينا خطط للتخلي عن خطوط إنتاج أو خطط أو نوايا أخرى ستؤدي إلى أية زيادة في المخزون أو تقادمه، ولا يوجد مخزون تم تحديده بمبلغ يزيد على القيمة القابلة للتحقق.
- لدى المنشأة صكوك ملكية مقبولة لجميع الأصول ولا توجد أي رهونات أو أعباء على أصول المنشأة.
- لقد سجلنا أو أفصحنا، حسب مقتضى الحال، عن كل من الالتزامات الفعلية والمحتملة.
- [يتم إضافة أية إفادات إضافية تتعلق بمعايير المحاسبة الجديدة التي يتم تطبيقها لأول مرة، ويؤخذ في الحسبان تضمين أية إفادات إضافية يتطلبها أي معيار دولي جديد للمراجعة وتكون ذات صلة بالمعلومات المالية الأولية].
- وعلى حد علمنا واعتقادنا، لم تقع أي أحداث بعد تاريخ قائمة المركز المالي وحتى تاريخ هذا الخطاب يمكن أن تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في المعلومات المالية الأولية المذكورة آنفاً.

(المسؤول التنفيذي الأول)

(المسؤول المالي الأول)

الملحق الرابع

أمثلة لتقارير فحص المعلومات المالية الأولية

مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام المُعدَّة وفقاً لإطار تقرير مالي يهدف إلى تحقيق العرض العادل (انظر الفقرة 43(ط))

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي المرفقة للمنشأة (س) كما في 31 مارس 20×1، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص بالسياسات المحاسبية المهمة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.³ وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها بشكل عادل وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

لقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (2410) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنقذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.⁴ ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. وتُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكّننا من الوصول إلى تأكيد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي رأي مراجعة.

الاستنتاج

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فلم ينم إلى علمنا ما يدعوننا إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية المرفقة لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ (أو "لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية،") المركز المالي للمنشأة كما في 31 مارس 20×1 وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

المراجع

التاريخ

العنوان

³ قد يرغب المراجع في تحديد السلطة التنظيمية أو ما يعادلها من السلطات التي تُقدم لها المعلومات المالية الأولية.

⁴ في حالة فحص المعلومات المالية التاريخية بدلاً من المعلومات المالية الأولية، ينبغي قراءة هذه الجملة على النحو الآتي: لقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (2410)، الذي يُطبق على فحص المعلومات المالية التاريخية المُنفذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة. ويجب تعديل بقية التقرير حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة.

المعلومات المالية الأولية الأخرى (انظر الفقرة 43(ي))

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي [المختصرة] المرفقة للمنشأة (س) كما في 31 مارس 20×1، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية [المختصرة] لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.⁵ وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

لقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (2410) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.⁶ ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. وتُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكّننا من الوصول إلى تأكيد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي رأي مراجعة.

الاستنتاج

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية المرفقة غير مُعدّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون الإطار المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

المراجع

التاريخ

العنوان

⁵ انظر الحاشية رقم 1.

⁶ انظر الحاشية رقم 2.

الملحق الخامس

أمثلة لتقارير فحص تحتوي على استنتاج متحفظ بسبب الخروج عن إطار التقرير المالي المنطبق

مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام المعدّة وفقاً لإطار تقرير مالي يهدف إلى تحقيق العرض العادل (انظر الفقرة 43(ط))

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي المرفقة للمنشأة (س) كما في 31 مارس 20×1، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص بالسياسات المحاسبية المهمة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.⁷ وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها بشكل عادل وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

لقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (2410) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.⁸ ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. ويُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكننا من الوصول إلى تأكيد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي رأي مراجعة.

أساس الاستنتاج المتحفظ

استناداً إلى المعلومات التي وفرتها لنا الإدارة، فقد استبعدت المنشأة (س) من العقارات والديون طويلة الأجل التزامات عقود إيجار معينة، نعتقد أنه ينبغي رسملتها لكي تتفق مع [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتشير هذه المعلومات إلى أنه إذا تمت رسملة التزامات عقود الإيجار تلك في 31 مارس 20×1، فإن العقارات ستزيد بمبلغ _____ ريال، والديون طويلة الأجل بمبلغ _____ ريال، وكذلك فإن صافي الدخل وربحية السهم ستزيد (ستنقص) بمبلغ _____ ريال، و _____ ريال، و _____ ريال، و _____ ريال، على الترتيب، لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.

الاستنتاج المتحفظ

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وباستثناء الأمر الموضح في الفقرة السابقة، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية المرفقة لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ (أو) "لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية"، المركز المالي للمنشأة كما في 31 مارس 20×1 وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

المراجع

التاريخ

العنوان

⁷ انظر الحاشية رقم 1 في الملحق الرابع.

⁸ انظر الحاشية رقم 2 في الملحق الرابع.

المعلومات المالية الأولية الأخرى (انظر الفقرة 43(ي))

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي [المختصرة] المرفقة للمنشأة (س) كما في 31 مارس 20×1، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية [المختصرة] لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.⁹ وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

لقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (2410) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.¹⁰ ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. وتُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكّننا من الوصول إلى تأكيد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي رأي مراجعة.

أساس الاستنتاج المتحفظ

استناداً إلى المعلومات التي وفرتها لنا الإدارة، فقد استبعدت المنشأة (س) من العقارات والديون طويلة الأجل التزامات عقود إيجار معينة، نعتقد أنه ينبغي رسمليتها لكي تتفق مع [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتشير هذه المعلومات إلى أنه إذا تمت رسملة التزامات عقود الإيجار تلك في 31 مارس 20×1، فإن العقارات ستزيد بمبلغ _____ ريال، والديون طويلة الأجل بمبلغ _____ ريال، وكذلك فإن صافي الدخل وربحية السهم ستزيد (ستنقص) بمبلغ _____ ريال، و _____ ريال، و _____ ريال، و _____ ريال، على الترتيب، لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.

الاستنتاج المتحفظ

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وباستثناء الأمر الموضح في الفقرة السابقة، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية المرفقة غير مُعدّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون الإطار المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

المراجع

التاريخ

العنوان

⁹ انظر الحاشية رقم 1 في الملحق الرابع.¹⁰ انظر الحاشية رقم 2 في الملحق الرابع.

الملحق السادس

أمثلة لتقارير فحص تحتوي على استنتاج متحفظ بسبب قيد على النطاق لم تفرضه الإدارة

مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام المعدّة وفقاً لإطار تقرير مالي يهدف إلى تحقيق العرض العادل (انظر الفقرة 43(ط))

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي المرفقة للمنشأة (س) كما في 31 مارس 20×1، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص بالسياسات المحاسبية المهمة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.¹¹ وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها بشكل عادل وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

باستثناء ما هو موضح في الفقرة التالية، فقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (2410) "فحص المعلومات المالية الأولية المنقذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.¹² ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكل أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. ويُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكننا من الوصول إلى تأكيد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي رأي مراجعة.

الاستنتاج المتحفظ

نتيجة حدوث حريق في مكتب أحد الفروع في (التاريخ) أدى إلى تلف سجلات المبالغ مستحقة التحصيل الخاصة بذلك الفرع، لم تتمكن من إكمال فحصنا لمبالغ مستحقة التحصيل بلغ مجموعها _____ ريال والواردة في المعلومات المالية الأولية. والمنشأة بصدد إعادة إنشاء هذه السجلات، وغير متأكدة مما إذا كانت هذه السجلات ستدعم المبلغ الموضح أعلاه وما يتعلق به من مخصص للمبالغ غير القابلة للتحصيل. ولو استطعنا إكمال فحصنا للمبالغ مستحقة التحصيل، ربما كانت ستتمو إلى علمنا أمور تشير إلى أن ثمة تعديلات كان من الضروري إجراؤها في المعلومات المالية الأولية.

الاستنتاج المتحفظ

باستثناء التعديلات على المعلومات المالية الأولية التي ربما كانت ستتمو إلى علمنا لولا الوضع الموضح أعلاه، واستناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فلم يتم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية المرفقة لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ (أو "لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية") المركز المالي للمنشأة كما في 31 مارس 20×1 وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

المراجع

التاريخ

العنوان

¹¹ انظر الحاشية رقم 1 في الملحق الرابع.

¹² انظر الحاشية رقم 2 في الملحق الرابع.

المعلومات المالية الأولية الأخرى (انظر الفقرة 43(ي))

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي [المختصرة] المرفقة للمنشأة (س) كما في 31 مارس 20×1، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية [المختصرة] لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.¹³ وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

باستثناء ما هو موضح في الفقرة التالية، فقد قمنا بالفحص وفقاً للمعييار الدولي لارتباطات الفحص (2410) "فحص المعلومات المالية الأولية المنقذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.¹⁴ ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. ويُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكننا من الوصول إلى تأكيد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي رأي مراجعة.

أساس الاستنتاج المتحفظ

نتيجة حدوث حريق في مكتب أحد الفروع في (التاريخ) أدى إلى تلف سجلات المبالغ مستحقة التحصيل الخاصة بذلك الفرع، لم نتمكن من إكمال فحصنا لمبالغ مستحقة التحصيل بلغ مجموعها _____ ريال والواردة في المعلومات المالية الأولية. والمنشأة بصدد إعادة إنشاء هذه السجلات، وغير متأكدة مما إذا كانت هذه السجلات ستدعم المبلغ الموضح أعلاه وما يتعلق به من مخصص للمبالغ غير القابلة للتحصيل. ولو استطعنا إكمال فحصنا للمبالغ مستحقة التحصيل، ربما كانت ستنمو إلى علمنا أمور تشير إلى أن ثمة تعديلات كان من الضروري إجراؤها في المعلومات المالية الأولية.

الاستنتاج المتحفظ

باستثناء التعديلات على المعلومات المالية الأولية التي ربما كانت ستنمو إلى علمنا لولا الوضع الموضح أعلاه، واستناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية المرفقة غير مُعدّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون الإطار المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

المراجع

التاريخ

العنوان

¹³ انظر الحاشية رقم 1 في الملحق الرابع.¹⁴ انظر الحاشية رقم 2 في الملحق الرابع.

الملحق السابع

أمثلة لتقارير فحص تحتوي على استنتاج معارض بسبب الخروج عن إطار التقرير المالي المنطبق

مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام المعدّة وفقاً لإطار تقرير مالي يهدف إلى تحقيق العرض العادل (انظر الفقرة 43(ط))

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي المرفقة للمنشأة (س) كما في 31 مارس 20×1، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص بالسياسات المحاسبية المهمة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.¹⁵ وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها بشكل عادل وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

لقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (2410) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.¹⁶ ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. وتُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكننا من الوصول إلى تأكيد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي رأي مراجعة.

أساس الاستنتاج المعارض

بدايةً من هذه الفترة، توقفت إدارة المنشأة عن توحيد القوائم المالية لشركاتها التابعة، حيث ترى الإدارة أن التوحيد سيكون غير مناسب بسبب وجود حصص كبيرة جديدة غير مسيطرة. ولا يتفق هذا مع [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية]. ولو كانت القوائم المالية الموحدة قد تم إعدادها، فإن جميع القوائم الواردة في المعلومات المالية الأولية تقريباً كانت ستختلف بشكل جوهري.

الاستنتاج المعارض

يشير فحصنا إلى أنه بسبب عدم المحاسبة عن استثمارات المنشأة في الشركات التابعة على أساس التوحيد، كما هو موضح في الفقرة السابقة، فإن هذه المعلومات المالية الأولية لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ (أو "لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية،") المركز المالي للمنشأة كما في 31 مارس 20×1 وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

المراجع

التاريخ

العنوان

¹⁵ انظر الحاشية رقم 1 في الملحق الرابع.

¹⁶ انظر الحاشية رقم 2 في الملحق الرابع.

المعلومات المالية الأولية الأخرى (انظر الفقرة 43(ي))

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي [المختصرة] المرفقة للمنشأة (س) كما في 31 مارس 20×1، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية [المختصرة] لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.¹⁷ وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

لقد قمنا بالفحص وفقاً للمعييار الدولي لارتباطات الفحص (2410) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.¹⁸ ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. وتُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكننا من الوصول إلى تأكيد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي رأي مراجعة.

أساس الاستنتاج المعارض

بدايةً من هذه الفترة، توقفت إدارة المنشأة عن توحيد القوائم المالية لشركاتها التابعة، حيث ترى الإدارة أن التوحيد سيكون غير مناسب بسبب وجود حصص كبيرة جديدة غير مسيطرة. ولا يتفق هذا مع [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية]. ولو كانت القوائم المالية الموحدة قد تم إعدادها، فإن جميع القوائم الواردة في المعلومات المالية الأولية تقريباً كانت ستختلف بشكل جوهري.

الاستنتاج المعارض

يشير فحصنا إلى أنه بسبب عدم المحاسبة عن استثمارات المنشأة في الشركات التابعة على أساس التوحيد، كما هو موضح في الفقرة السابقة، فإن هذه المعلومات المالية الأولية غير مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون الإطار المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

المراجع

التاريخ

العنوان

¹⁷ انظر الحاشية رقم 1 في الملحق الرابع.¹⁸ انظر الحاشية رقم 2 في الملحق الرابع.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 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 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 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 لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معييار ارتباطات التأكيء (3000): ارتباطات التأكيء الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أوفحص المعلومات المالية التاريخية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار التأكيء (3000)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيء.

المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (3000)

ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية

(يسري هذا المعيار على أعمال تقارير التأكيد المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
4-1	مقدمة.....
8-5	النطاق.....
9	تاريخ السريان.....
11-10	الأهداف.....
13-12	التعريفات.....
	المتطلبات
19-14	القيام بارتباط التأكيد وفقاً لمعايير ارتباطات التأكيد.....
20	المتطلبات المسلكية.....
30-21	القبول والاستمرار.....
36-31	رقابة الجودة.....
39-37	نزعة الشك المهني والحكم المهني ومهارات وأساليب التأكيد.....
47-40	التخطيط للارتباط وتنفيذه.....
60-48	الحصول على الأدلة.....
61	الأحداث اللاحقة.....
62	المعلومات الأخرى.....
63	وصف الضوابط المنطبقة.....
66-64	تكوين الاستنتاج التأكيدي.....
71-67	إعداد تقرير التأكيد.....
77-72	الاستنتاجات غير المعدلة والمعدلة.....
78	مسؤوليات الاتصال الأخرى.....
83-79	التوثيق.....
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
1أ	المقدمة.....
2أ	الأهداف.....
20أ-3أ	التعريفات.....

21أ-29أ	القيام بارتباط التأكيد وفقاً لمعايير ارتباطات التأكيد
30أ-34أ	المتطلبات المسلكية
35أ-59أ	القبول والاستمرار
60أ-75أ	رقابة الجودة
76أ-85أ	نزعة الشك المهني والحكم المهني
86أ-108أ	التخطيط للارتباط وتنفيذه
109أ-140أ	الحصول على الأدلة
141أ-142أ	الأحداث اللاحقة
143أ	المعلومات الأخرى
144أ-146أ	وصف الضوابط المنطبقة
147أ-158أ	تكوين الاستنتاج التأكدي
159أ-188أ	إعداد تقرير التأكيد
189أ-192أ	الاستنتاجات غير المعدلة والمعدلة
193أ-199أ	مسؤوليات الاتصال الأخرى
200أ-207أ	التوثيق

الملحق: الأدوار والمسؤوليات

ينبغي قراءة المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (3000) "ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية" جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

مقدمة

1. يتناول هذا المعيار الدولي لارتباطات التأكييد ارتباطات التأكييد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية، التي تم تناولها في معايير المراجعة ومعايير ارتباطات الفحص على الترتيب. (*) (راجع: الفقرتين 21أ، 22أ)
2. تشمل ارتباطات التأكييد كلاً من ارتباطات التصديق، التي يقوم فيها طرف آخر خلاف المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط؛ والارتباطات المباشرة، التي يقوم فيها المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. ويحتوي هذا المعيار على متطلبات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية خاصة بارتباطات التصديق للتأكييد المعقول والمحدود. ويمكن أن يُطبَّق هذا المعيار أيضاً على الارتباطات المباشرة للتأكييد المعقول والمحدود، بعد تكييفه والإضافة إليه حسب الحاجة في ظل ظروف الارتباط.
3. ينبنى هذا المعيار على افتراض أساس بأن:
 - (أ) أعضاء فريق الارتباط وفاحص رقابة جودة الارتباط (للاارتباطات التي يُعين فيها أحد الفاحصين) يخضعون للنصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) فيما يتعلق بارتباطات التأكييد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق: (***) (راجع: الفقرات 30أ-34أ)
 - (ب) المحاسب القانوني الذي ينفذ الارتباط هو عضو في مكتب يخضع للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1،¹ أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، بشأن مسؤولية المكتب عن نظامه الخاص برقابة الجودة، والتي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة 1. (راجع: الفقرات 61أ-66أ)
4. مما هو متعارف عليه أن رقابة الجودة داخل المكاتب التي تنفذ ارتباطات التأكييد، والالتزام بالمبادئ المسلكية، بما فيها متطلبات الاستقلال، يحققان المصلحة العامة ويُعدان جزءاً أساسياً من ارتباطات التأكييد عالية الجودة. والمحاسبون المهنيون في الممارسة العامة سيكونون على علم بتلك المتطلبات. وإذا اختار ممارس مؤهل بخلاف المحاسب المهني في الممارسة العامة أن يبدي الالتزام بهذا المعيار أو معيار آخر من معايير ارتباطات التأكييد، فمن المهم إدراك أن هذا المعيار يشتمل على متطلبات تعكس الافتراض الأساس الوارد في الفقرة السابقة. (***)

النطاق

5. يغطي هذا المعيار ارتباطات التأكييد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية، كما هو موضح في الإطار الدولي لارتباطات التأكييد (إطار التأكييد). وعندما يكون أحد معايير ارتباطات التأكييد المتعلقة بموضوعات محددة ذا صلة بموضوع ارتباط معين، فإنه يتم تطبيق ذلك المعيار إضافة إلى المعيار المائل. (راجع: الفقرتين 21أ، 22أ)
6. ليست جميع الارتباطات التي يقوم بها المحاسبون القانونيون ارتباطات تأكييد. فمن بين الارتباطات الأخرى التي يكثر القيام بها وليست ارتباطات تأكييد، حسب التعريف الوارد في الفقرة 12(أ) (وبالتالي لا يغطيها هذا المعيار) ما يلي:
 - (أ) الارتباطات التي تغطيها المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة، مثل ارتباطات الإجراءات المتفق عليها وارتباطات التجميع؛²
 - (ب) إعداد الإقرارات الضريبية عندما لا يتم إبداء أي استنتاج تأكيدي؛
 - (ج) ارتباطات الاستشارات (أو الارتباطات الاستشارية)، مثل الاستشارات الإدارية والضريبية. (راجع: الفقرة 1أ)

* يقصد بمعايير المراجعة ومعايير ارتباطات الفحص أينما وردت معايير المراجعة والفحص المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وهي المعايير الدولية للمراجعة والفحص كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييفها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أي من متطلبات تلك المعايير.

** يخضع فريق الارتباط وفاحص رقابة جودة الارتباط للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

¹ المعيار الدولي لرقابة الجودة (1)، "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكييد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة" يجب مراعاة أن جميع مقدمي خدمات التأكييد في المملكة يجب أن يكونوا مرخصين باعتبارهم محاسبين قانونيين.

² معيار الخدمات ذات العلاقة (4400) "الارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها متعلقة بمعلومات مالية"، ومعيار الخدمات ذات العلاقة (4410) "ارتباطات التجميع"

7. يمكن أن يكون ارتباط التأكيد المنفذ بموجب معايير ارتباطات التأكيد جزءاً من ارتباط أكبر. وفي مثل هذه الظروف، تكون معايير ارتباطات التأكيد ذات صلة فقط بالجزء المرتبط بالتأكيد في الارتباط.

8. لا تُعد الارتباطات الآتية، التي قد تكون متسقة مع الوصف الوارد في الفقرة 12(أ)، ارتباطات تأكيد بالمعنى المقصود في معايير ارتباطات التأكيد:

(أ) الارتباطات للشهادة في إجراءات قضائية تتعلق بالمحاسبة أو المراجعة أو الضريبة أو غيرها من الأمور؛

(ب) الارتباطات التي تشتمل على آراء مهنية أو وجهات نظر أو أقوال قد يستنبط منها المستخدم نوعاً من التأكيد، في حالة انطباق جميع ما يلي:

(1) أن تكون تلك الآراء أو وجهات النظر أو الأقوال عارضة فقط للارتباط عموماً؛

(2) أن يكون استخدام أي تقرير مكتوب يتم إصداره مقتصر صراحةً على المستخدمين المستهدفين المحددين في التقرير؛

(3) أن يكون هناك تفاهم مكتوب مع المستخدمين المستهدفين المحددين على أن الارتباط لا يُقصد منه أن يكون ارتباط تأكيد؛

(4) ألا يُصوّر الارتباط على أنه ارتباط تأكيد في تقرير المحاسب القانوني.

تاريخ السريان

9. يسري هذا المعيار على ارتباطات التأكيد التي يكون تقرير التأكيد فيها مؤرخاً في 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

10. عند القيام بارتباط تأكيد، تتمثل أهداف المحاسب القانوني فيما يلي:

(أ) الوصول إما إلى تأكيد معقول أو تأكيد محدود، حسب مقتضى الحال، عمّا إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الجوهرى؛

(ب) إبداء استنتاج بشأن مخرجات قياس أو تقييم الموضوع محل الارتباط من خلال تقرير مكتوب يتضمن إما استنتاج تأكيد معقول أو تأكيد محدود، ويصف أساس الاستنتاج؛ (راجع: الفقرة 2)

(ج) القيام بالاتصالات الأخرى المطلوبة بموجب هذا المعيار وأي معيار آخر من معايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة.

11. في جميع الحالات التي لا يمكن الوصول فيها إلى تأكيد معقول أو تأكيد محدود، حسب مقتضى الحال، والتي يكون فيها إبداء استنتاج متحفظ في تقرير تأكيد المحاسب القانوني غير كافٍ في ظل الظروف القائمة لأغراض تقديم التقرير إلى المستخدمين المستهدفين، فإن هذا المعيار يتطلب أن يتمتع المحاسب القانوني عن إبداء استنتاج، أو أن ينسحب من الارتباط (أو يستقيل منه)، عندما يكون الانسحاب ممكناً وفقاً للأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

التعريفات

12. لأغراض هذا المعيار ومعايير ارتباطات التأكيد الأخرى، وما لم تتم الإشارة إلى عكس ذلك، يكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي. (راجع: الفقرة 27)

(أ) ارتباط التأكيد: ارتباط يهدف فيه المحاسب القانوني إلى الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لإبداء استنتاج يهدف إلى رفع درجة الثقة لدى المستخدمين المستهدفين، بخلاف الطرف المسؤول، حيال معلومات الموضوع (أي مخرجات تقييم أو قياس موضوع ما محل ارتباط مقارنة بالضوابط). ويُصنّف كل ارتباط تأكيد تبعاً لبُعدين اثنين: (راجع: الفقرة 3)

(1) إما أنه ارتباط تأكيد معقول أو ارتباط تأكيد محدود:

أ. ارتباط التأكيد المعقول: هو ارتباط تأكيد يقوم فيه المحاسب القانوني بتقليص خطر الارتباط إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها في ظل ظروف الارتباط، ليكون الأساس لاستنتاج المحاسب القانوني. ويُعبّر عن الاستنتاج الذي

خلص إليه المحاسب القانوني بصورة تنقل رأي المحاسب القانوني في مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط.

ب. ارتباط التأكيد المحدود: هو ارتباط تأكيد يقوم فيه المحاسب القانوني بتقليص خطر الارتباط إلى مستوى يمكن قبوله في ظل ظروف الارتباط، ولكن يكون هذا الخطر أكبر مما هو عليه في ارتباط التأكيد المعقول، ليكون الأساس لإبداء استنتاج بصورة تنقل، بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، ما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات موضوع الارتباط مُحَرَفَةٌ بشكل جوهري. وتكون الإجراءات المنفذة في إطار ارتباط التأكيد المحدود محدودة في طبيعتها وتوقيتها ومداهما مقارنة بما هو مطلوب في ارتباط التأكيد المعقول ولكن يتم التخطيط لهذه الأمور للحصول على مستوى من التأكيد يكون بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني مجدداً. وحتى يكون مستوى التأكيد الذي يحصل عليه المحاسب القانوني مجدداً، فمن المرجح أن يعزز هذا المستوى ثقة المستخدمين المستهدفين في معلومات الموضوع بدرجة من الواضح أنها ليست بلا طائل. (راجع: الفقرات 3-7)

(2) إما أنه ارتباط تصديق أو ارتباط مباشر: (راجع: الفقرة 8)

أ. ارتباط التصديق: هو ارتباط تأكيد يقوم فيه طرف آخر خلاف المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. ويعرض غالباً أيضاً طرف آخر خلاف المحاسب القانوني معلومات الموضوع الناتجة في صورة تقرير أو بيان. لكن في بعض الحالات قد يقوم المحاسب القانوني بعرض معلومات الموضوع في تقرير التأكيد. وفي ارتباط التصديق، يتناول استنتاج المحاسب القانوني ما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الجوهري. وقد يكون استنتاج المحاسب القانوني مُصاغاً للتعبير عن: (راجع: الفقرتين 179، 181)

1. الموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو
2. معلومات الموضوع والضوابط المنطبقة؛ أو
3. بيان مقدم من الأطراف المعنية.

ب. الارتباط المباشر: هو ارتباط تأكيد يقوم فيه المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط المنطبقة ويعرض المحاسب القانوني معلومات الموضوع الناتجة كجزء من تقرير التأكيد أو في ملحق مرفق به. وفي الارتباط المباشر، يتناول استنتاج المحاسب القانوني المخرجات المُعلن عنها لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط.

(ب) مهارات وأساليب التأكيد: مهارات وأساليب التخطيط وجمع الأدلة وتقويمها والاتصال وإعداد التقارير التي يتمتع بها المحاسب القانوني المنفذ لارتباط التأكيد والتي تكون مختلفة عن الخبرة في الموضوع الأساس لأي ارتباط تأكيد بعينه أو قياسه أو تقويمه. (راجع: الفقرة 9)

(ج) الضوابط: الأسس المرجعية المستخدمة لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط. و"الضوابط المنطبقة" هي الضوابط المستخدمة فيما يتعلق بارتباط معين. (راجع: الفقرة 10)

(د) ظروف الارتباط: السياق العام المحدد لارتباط معين، والذي يتضمن: شروط الارتباط، وما إذا كان ارتباط تأكيد معقول أو ارتباط تأكيد محدود، وخصائص الموضوع محل الارتباط، وضوابط القياس أو التقويم، واحتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات، والخصائص ذات الصلة للطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو التقويم، والطرف القائم بالتكليف وبيئته، وأمر أخرى مثل الأحداث والمعاملات والأحكام والممارسات التي قد يكون لها تأثير كبير على الارتباط.

(هـ) الشريك المسؤول عن الارتباط: شريك أو شخص آخر في المكتب مسؤول عن الارتباط وتنفيذه، وعن التقرير الذي يصدر من خلال المكتب، وتكون له -إذا تطلب الأمر- الصلاحية المناسبة من جهة مهنية أو نظامية أو تنظيمية. ويُقرأ مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" على أنه يشير إلى ما يعادله في القطاع العام، عند الاقتضاء.*

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

- (و) خطر الارتباط: خطر إبداء المحاسب القانوني استنتاج غير مناسب عندما تكون معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري. (راجع: الفقرات 11أ-14أ)
- (ز) الطرف القائم بالتكليف: الطرف الذي يكلف المحاسب القانوني بأداء ارتباط التأكيد. (راجع: الفقرة 15أ)
- (ح) فريق الارتباط: جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون الارتباط، وأي أفراد يتم تكليفهم من قبل المكتب أو مكتب ضمن الشبكة لتنفيذ إجراءات خاصة بالارتباط. ويُستثنى من ذلك الخبير الخارجي الذي يستعين به المحاسب القانوني والذي يقوم بتكليفه المكتب أو مكتب ضمن الشبكة.
- (ط) الأدلة: معلومات يستخدمها المحاسب القانوني في التوصل إلى استنتاجه. وتتضمن الأدلة كلاً من المعلومات الواردة في نظم المعلومات ذات الصلة، إن وجدت، وغيرها من المعلومات. ولأغراض معايير ارتباطات التأكيد، فإن: (راجع: الفقرات 147أ-153أ)
- (1) كفاية الأدلة هي مقياس لكميتها.
- (2) مناسبة الأدلة هي مقياس لجودتها.
- (ي) المكتب: محاسب قانوني فرد أو شركة لمحاسبين مهنيين. ويُقرأ مصطلح "المكتب" على أنه يشير إلى ما يعادله في القطاع العام، عند الاقتضاء.
- (ك) المعلومات المالية التاريخية: معلومات تخص منشأة معينة، معبرٌ عنها بمصطلحات مالية، ومستمدة أساساً من النظام المحاسبي لتلك المنشأة، بشأن الأحداث الاقتصادية التي حدثت في فترات زمنية سابقة، أو بشأن الأوضاع أو الظروف الاقتصادية في نقاط زمنية في الماضي.
- (ل) وظيفة المراجعة الداخلية: وظيفة في المنشأة تقوم بتنفيذ أنشطة تأكيدية واستشارية مصممة لتقويم وتحسين فاعلية حوكمة المنشأة وإدارتها للمخاطر وآلياتها الخاصة بالرقابة الداخلية.
- (م) المستخدمون المستهدفون: الأفراد أو الكيانات أو مجموعات الأفراد أو الكيانات الذين يتوقع المحاسب القانوني أنهم سيستخدمون تقرير التأكيد. وفي بعض الحالات، قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون بخلاف الموجه لهم تقرير التأكيد. (راجع: الفقرات 16أ-18أ، 37أ)
- (ن) القائم بالقياس أو التقويم: الطرف الذي يقيس أو يُقوّم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. ويمتلك القائم بالقياس أو التقويم الخبرة في الموضوع محل الارتباط. (راجع: الفقرتين 37أ، 39أ)
- (س) التحريف: اختلاف بين معلومات الموضوع والقياس أو التقويم المناسب للموضوع محل الارتباط وفقاً للضوابط. ويمكن أن يكون التحريف متعمداً أو غير متعمد، نوعياً أو كمياً، ويمكن أن يتضمن إغفالات.
- (ع) تحريف الحقائق (فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى): معلومات أخرى غير متعلقة بالأمر الظاهرة في معلومات الموضوع أو تقرير التأكيد، تم وضعها أو عرضها بشكل غير صحيح. وقد يقوض التحريف الجوهري لإحدى الحقائق مصداقية المستند الذي يحتوي على معلومات الموضوع.
- (ف) المعلومات الأخرى: المعلومات (بخلاف معلومات الموضوع وتقرير التأكيد بشأنها) التي يتم تضمينها، إما بموجب نظام أو لائحة أو عرف، في مستند يحتوي على معلومات الموضوع وتقرير التأكيد بشأنها.
- (ص) المحاسب القانوني: الشخص أو الأشخاص الذين يؤدون الارتباط (وهو عادةً الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرين أو المكتب، حسب مقتضى الحال). وفي المواطن التي يهدف فيها هذا المعيار صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، استُخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المحاسب القانوني". (راجع: الفقرة 37أ)
- (ق) الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير التأكيد، يستخدم المحاسب القانوني عمله في ذلك المجال لمساعدته في الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة. وذلك الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني قد يكون

- خبيراً داخلياً (أي شريكاً أو موظفاً، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في مكتب المحاسب القانوني أو مكتب ضمن شبكة المحاسب القانوني) أو خبيراً خارجياً.
- (ر) الحكم المهني: تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي توفره معايير التأكيد ومعايير سلوك وآداب المهنة، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بالارتباط.
- (ش) نزعة الشك المهني: موقف يتضمن التحلي بعقلية متسائلة، والتيقظ للحالات التي قد تشير إلى إمكانية وجود تحريف وإجراء تقييم نقدي للأدلة.
- (ت) الطرف المسؤول: الطرف المسؤول عن الموضوع محل الارتباط. (راجع: الفقرة 37)
- (ث) خطر التحريف الجوهرى: خطر أن تكون معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري قبل الارتباط.
- (خ) معلومات الموضوع: مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط، وبعبارة أخرى، المعلومات التي تنتج من تطبيق الضوابط على الموضوع محل الارتباط. (راجع: الفقرة 19)
- (ذ) الموضوع محل الارتباط: الحدث الذي يتم قياسه أو تقويمه عن طريق تطبيق الضوابط.
13. لأغراض هذا المعيار ومعايير ارتباطات التأكيد الأخرى، يجب أن تتم قراءة الإشارات إلى "الطرف المعني (الأطراف المعنية)" على أنها "الطرف المسؤول، أو القائم بالقياس أو التقويم، أو الطرف القائم بالتكليف، حسب مقتضى الحال". (راجع: الفقرتين 20، 37)

المتطلبات

القيام بارتباط التأكيد وفقاً لمعايير ارتباطات التأكيد

الالتزام بالمعايير ذات الصلة بالارتباط

14. يجب أن يلتزم المحاسب القانوني بهذا المعيار وبأي معيار متعلق بموضوع محدد من معايير ارتباطات التأكيد، يكون ذا صلة بالارتباط.
15. لا يجوز للمحاسب القانوني أن يشير إلى التزامه بهذا المعيار أو بأي من معايير ارتباطات التأكيد الأخرى ما لم يكن قد التزم بمتطلبات هذا المعيار ومتطلبات أي معايير ارتباطات تأكيد أخرى ذات صلة بالارتباط. (راجع: الفقرات 21، 22، 171)

نص معيار ارتباط التأكيد

16. يجب أن يتوفر لدى المحاسب القانوني فهم لنص هذا المعيار بكامله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح. (راجع: الفقرات 23-28)

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة

17. مع مراعاة الفقرة الآتية، يجب على المحاسب القانوني الالتزام بكل متطلب من متطلبات هذا المعيار وأي معيار آخر من معايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة المتعلقة بموضوع محدد إلا إذا كان المتطلب، في ظل ظروف الارتباط، غير ذي صلة لأنه مشروط والشرط غير متحقق. وتم عرض المتطلبات التي تنطبق فقط على ارتباطات التأكيد المحدود أو ارتباطات التأكيد المعقول في شكل جدول مع إضافة حرف "د" (تأكيد محدود) أو "م" (تأكيد معقول) بعد رقم الفقرة. (راجع: الفقرة 29)
18. قد يتوصل المحاسب القانوني، في ظروف استثنائية، إلى الحكم بضرورة الخروج عن متطلب ذي صلة في أحد معايير ارتباطات التأكيد. وفي مثل هذه الظروف، يجب على المحاسب القانوني تنفيذ إجراءات بديلة لتحقيق هدف ذلك المتطلب. ولا يتوقع أن تنشأ حاجة المحاسب القانوني للخروج عن متطلب ذي صلة إلا عندما يكون المتطلب خاصاً بتنفيذ إجراء معين، ويعتقد المحاسب القانوني أن ذلك الإجراء لن يكون فعالاً في تحقيق هدف المتطلب في ظل الظروف الخاصة بالارتباط.

الفشل في تحقيق الهدف

19. في حالة عدم إمكانية تحقيق أحد الأهداف الواردة في هذا المعيار أو معيار آخر من معايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة المتعلقة بموضوع محدد، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كان ذلك يتطلب منه تعديل استنتاجه أو الانسحاب من الارتباط (عندما يكون الانسحاب

ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة). ويُمثل الفشل في تحقيق أحد الأهداف الواردة في معايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة أمراً مهماً يتطلب التوثيق وفقاً للفقرة 79 من هذا المعيار.

المتطلبات المسلكية

20. يجب على المحاسب القانوني الالتزام بالنصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة فيما يتعلق بارتباطات التأكيد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق.^(*) (راجع: الفقرات 30-34، 60)

القبول والاستمرار

21. يجب أن يقتنع الشريك المسؤول عن الارتباط بأن المكتب قد اتبع إجراءات مناسبة بشأن قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات التأكيد والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، ويجب عليه أن يحدد أن الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الخصوص تُعد مناسبة.

22. ولا يجوز للمحاسب القانوني قبول ارتباط التأكيد أو الاستمرار فيه إلا عندما: (راجع: الفقرات 30-34)

(أ) لا يوجد لديه أي سبب يدعو إلى الاعتقاد بأن المتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك متطلبات الاستقلال، لن يتم الوفاء بها؛ أو

(ب) يكون مطمئناً إلى أن الأشخاص الذين سيؤدون الارتباط تتوافر لديهم مجتمعين الكفاءات والقدرات المناسبة (انظر أيضاً الفقرة 32)؛

(ج) تتم الموافقة على الأساس الذي سيتم تنفيذ الارتباط بناءً عليه، من خلال:

(1) تحديد وجود الشروط المسبقة لارتباط التأكيد (انظر أيضاً الفقرات 24-26)؛

(2) التأكد من وجود فهم مشترك بين المحاسب القانوني والطرف القائم بالتكليف بشأن شروط الارتباط، بما في ذلك مسؤوليات المحاسب القانوني عن عملية التقرير.

23. إذا حصل الشريك المسؤول عن الارتباط على معلومات كانت ستتسبب في رفض المكتب لارتباط الفحص فيما لو كانت تلك المعلومات متاحة من قبل، فيجب عليه إبلاغ المكتب على الفور بهذه المعلومات، حتى يتسنى للمكتب وللشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ التصرف اللازم.

الشروط المسبقة لارتباط التأكيد

24. من أجل تحديد ما إذا كانت الشروط المسبقة لارتباط التأكيد متحققة، يجب على المحاسب القانوني -على أساس المعرفة المبدئية بظروف الارتباط ومناقشة الطرف المعني- تحديد ما يلي: (راجع: الفقرتين 35، 36)

(أ) ما إذا كانت أدوار ومسؤوليات الأطراف المعنية تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة؛ (راجع: الفقرات 37-39)

(ب) ما إذا كان الارتباط يستوفي جميع الخصائص الآتية:

(1) أن يكون الموضوع محل الارتباط مناسباً؛ (راجع: الفقرات 40-44)

(2) أن تكون الضوابط التي يتوقع المحاسب القانوني تطبيقها في إعداد معلومات الموضوع مناسبة لظروف الارتباط، بما في ذلك استيفاء هذه الضوابط للخصائص الآتية: (راجع: الفقرات 45-50)

أ. الملاءمة.

ب. الاكتمال.

ج. إمكانية الاعتماد عليها.

د. الحيادية.

* يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

هـ. القابلية للفهم.

- (3) أن تكون الضوابط التي يتوقع المحاسب القانوني تطبيقها في إعداد معلومات الموضوع متاحة للمستخدمين المستهدفين للاطلاع عليها؛ (راجع: الفقرتين 51أ، 52أ)
- (4) أن يتوقع المحاسب القانوني أنه سيكون قادراً على الحصول على الأدلة اللازمة لدعم الاستنتاج الذي يتوصل إليه؛ الفقرات 53أ-55أ)
- (5) أن يكون استنتاج المحاسب القانوني، الذي يكون في صورة تناسب إما ارتباط التأكييد المعقول أو ارتباط التأكييد المحدود، من المقرر إدراجه في تقرير مكتوب؛
- (6) أن يوجد غرض منطقي بما في ذلك، في حالة القيام بارتباط تأكييد محدود، أن يتوقع المحاسب القانوني أنه سيكون قادراً على الوصول إلى مستوى مجدٍ من التأكييد. (راجع: الفقرة 56أ)

25. في حالة عدم توفر الشروط المسبقة لارتباط التأكييد، فيجب على المحاسب القانوني مناقشة الأمر مع الطرف القائم بالتكليف. وإذا كان من غير الممكن إجراء تغييرات لاستيفاء الشروط المسبقة، فلا يجوز للمحاسب القانوني قبول الارتباط كارتباط تأكييد ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. لكن الارتباط الذي يتم تنفيذه في ظل تلك الظروف لا يكون ملتزماً بمعايير ارتباطات التأكييد. وعليه، فإنه لا يجوز للمحاسب القانوني أن يُضْمَنَ في تقرير التأكييد أية إشارة إلى أن الارتباط قد تم وفقاً لهذا المعيار أو وفقاً لأي معيار آخر من معايير ارتباطات التأكييد.

فرض قيد على النطاق قبل قبول الارتباط

26. إذا فرض الطرف القائم بالتكليف قيماً على نطاق عمل المحاسب القانوني في شروط ارتباط تأكييد مقترح بشكل يعتقد المحاسب القانوني معه بأن القيد سيؤدي إلى امتناعه عن إبداء استنتاج بشأن معلومات الموضوع، فلا يجوز للمحاسب القانوني قبول مثل هذا الارتباط كارتباط تأكييد، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. (راجع: الفقرة 156أ ج)

الاتفاق على شروط الارتباط

27. يجب أن يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على شروط الارتباط. ويجب أن تكون شروط الارتباط المتفق عليها محددة بتفصيل كافٍ في خطاب ارتباط أو في شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، أو في مصادقة مكتوبة، أو في نظام أو لائحة. (راجع: الفقرتين 57أ، 58أ)

28. في الارتباطات المتكررة، يجب على المحاسب القانوني تقييم ما إذا كانت الظروف تتطلب إعادة النظر في شروط الارتباط، وما إذا كانت هناك حاجة إلى تذكير الطرف القائم بالتكليف بشروط الارتباط القائمة.

قبول التغيير في شروط الارتباط

29. لا يجوز للمحاسب القانوني أن يقبل بأي تغيير في شروط الارتباط، ما لم توجد مبررات معقولة لذلك. وفي حالة القيام بمثل هذا التغيير، فلا يجوز للمحاسب القانوني أن يتخلى عن الأدلة التي تم الحصول عليها قبل التغيير. (راجع: الفقرة 59أ)

تقرير التأكييد المفروض بموجب نظام أو لائحة

30. في بعض الحالات، تفرض الأنظمة أو اللوائح في الدولة ذات الصلة تنسيق أو صيغة تقرير التأكييد. وفي هذه الظروف، يجب على المحاسب القانوني تقويم:

(أ) ما إذا كان المستخدمون المستهدفون قد يسيئون فهم الاستنتاج التأكيدي؛

(ب) وإذا كان الأمر كذلك، ما إذا كان تضمين توضيح إضافي في تقرير التأكييد يمكن أن يخفف من سوء الفهم المحتمل.

وإذا استنتج المحاسب القانوني أن التوضيح الإضافي في تقرير التأكييد لن يخفف من سوء الفهم المحتمل، فلا يجوز له قبول الارتباط، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. ولا يُعد الارتباط المُتَّخذ وفقاً لهذا النظام أو هذه اللائحة مستوفياً لهذا المعيار. وعليه، فإنه لا يجوز

للمحاسب القانوني أن يُضمّن في تقرير التأكيد أية إشارة إلى أن الارتباط قد تم وفقاً لهذا المعيار أو وفقاً لأي معيار آخر من معايير ارتباطات التأكيد (انظر أيضاً الفقرة 71).

رقابة الجودة

خصائص الشريك المسؤول عن الارتباط

31. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط:

- (أ) أن يكون عضواً في أحد المكاتب التي تطبق معيار رقابة الجودة (1)، أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (1)؛ (راجع: الفقرات 60-66)
- (ب) أن تكون لديه كفاءة في مهارات وأساليب التأكيد، اكتسبها من خلال التدريب المكثف والتطبيق العملي؛ (راجع: الفقرة 60)
- (ج) أن تكون لديه كفاءة في الموضوع محل الارتباط وقياسه أو تقويمه، تكفي لقبول المسؤولية عن الاستنتاج التأكيدي. (راجع: الفقرتين 67أ، 68)

تعيين الفريق

32. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط: (راجع: الفقرة 69)

- (أ) أن يكون مطمئناً إلى أن الأشخاص الذين يؤدون الارتباط تتوافر لديهم مجتمعين الكفاءات والقدرات المناسبة لما يلي: (راجع: الفقرتين 70أ، 71أ)

(1) تنفيذ الارتباط وفقاً للمعايير ذات الصلة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(2) التمكن من إصدار تقرير تأكيد مناسب في ظل الظروف القائمة.

- (ب) أن يكون مطمئناً إلى أنه سيكون قادراً على أن يُشارك في العمل الذي يقوم به:

(1) الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني، عندما يكون من المقرر استخدام عمل ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرتين 70أ، 71أ)

(2) أي محاسب قانوني آخر، ليس عضواً في فريق الارتباط، عندما يكون من المقرر استخدام أعمال التأكيد التي قام بها ذلك

المحاسب القانوني، (راجع: الفقرتين 72أ، 73أ)

وذلك بالقدر الذي يكفي لقبول المسؤولية عن الاستنتاج التأكيدي بشأن معلومات الموضوع.

مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط

33. يتحمل الشريك المسؤول عن الارتباط مسؤولية الجودة العامة للارتباط. ويشمل هذا المسؤولية عن:

(أ) تنفيذ الإجراءات المناسبة بشأن قبول العلاقات مع العملاء والارتباطات والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات؛

(ب) التخطيط للارتباط وتنفيذه (بما في ذلك التوجيه والإشراف المناسبين) للالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ج) تنفيذ عمليات الفحص وفقاً لسياسات وإجراءات الفحص الخاصة بالمكتب، وفحص توثيق أعمال الارتباط في تاريخ تقرير التأكيد أو قبله؛ (راجع: الفقرة 74)

(د) الحفاظ على التوثيق المناسب لأعمال الارتباط الذي يقدم أدلة على تحقيق أهداف المحاسب القانوني، وأن الارتباط قد تم تنفيذه وفقاً لمعايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة وأيضاً للمتطلبات النظامية والتنظيمية ذات الصلة؛

(هـ) التشاور المناسب من جانب فريق الارتباط في الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل.

34. طوال مدة الارتباط، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يظل منتبهاً، من خلال الملاحظة وطرح الاستفسارات عند الضرورة، لما يدل على مخالفة أعضاء فريق الارتباط للمتطلبات المسلكية ذات الصلة. وإذا نمت إلى علم الشريك المسؤول عن الارتباط، من خلال نظام رقابة

الجودة الخاص بالمكتب أو من مصادر أخرى، أمورٌ تشير إلى مخالفة أعضاء فريق الارتباط للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحديد التصرف المناسب بالتشاور مع الأفراد الآخرين في المكتب.

35. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يأخذ في الحسبان نتائج آلية المتابعة الخاصة بالمكتب الثابتة في آخر معلومات تم تعميمها من خلال المكتب، ومن خلال المكاتب الأخرى ضمن الشبكة في حال الانطباق، وما إذا كان من الممكن لأوجه القصور التي تمت الإشارة إليها في تلك المعلومات أن تؤثر على ارتباط التأكيد.

فحص رقابة جودة الارتباط

36. بالنسبة لتلك الارتباطات، إن وجدت، التي تتطلب إجراء فحص لرقابة الجودة بموجب نظام أو لائحة أو التي قرر المكتب أنه من الضروري إجراء فحص لرقابة جودتها:

(أ) يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن مناقشة الأمور المهمة الناشئة أثناء الارتباط مع فاحص رقابة جودة الارتباط، وعدم تأريخ تقرير التأكيد لحين الانتهاء من ذلك الفحص؛

(ب) يجب على فاحص رقابة جودة الارتباط إجراء تقويم موضوعي للأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة تقرير التأكيد. ويجب أن يتضمن هذا التقويم ما يلي: (راجع: الفقرة 75أ)

(1) مناقشة الأمور المهمة مع الشريك المسؤول عن الارتباط؛

(2) فحص معلومات الموضوع وتقرير التأكيد المقترح؛

(3) فحص وثائق أعمال الارتباط المختارة المتعلقة بالأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛

(4) تقويم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة تقرير التأكيد، والنظر فيما إذا كان تقرير التأكيد المقترح يُعد مناسباً.

نزعة الشك المهني والحكم المهني ومهارات وأساليب التأكيد

37. يجب على المحاسب القانوني التخطيط للارتباط وتنفيذه مع التحلي بنزعة الشك المهني وإدراك أنه قد توجد ظروف تتسبب في تحريف معلومات الموضوع بشكل جوهري. (راجع: الفقرات 76أ-80أ)

38. يجب على المحاسب القانوني ممارسة الحكم المهني عند التخطيط لارتباط التأكيد وتنفيذه، بما في ذلك عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات. (راجع: الفقرات 81أ-85أ)

39. يجب على المحاسب القانوني تطبيق مهارات وأساليب التأكيد كجزء من آلية متكررة ومنتظمة للارتباط.

التخطيط للارتباط وتنفيذه

التخطيط

40. يجب على المحاسب القانوني التخطيط للارتباط حتى يتم تنفيذه بطريقة فعالة، بما في ذلك تحديد نطاق وتوقيت واتجاه الارتباط، وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المخطط لها المطلوب القيام بها من أجل تحقيق هدف المحاسب القانوني. (راجع: الفقرات 86أ-89أ)

41. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت الضوابط مناسبة لظروف الارتباط، بما في ذلك ما إذا كانت مستوفية للخصائص المحددة في الفقرة 24(ب)(2).

42. في حالة اكتشاف عدم استيفاء واحد أو أكثر من الشروط المسبقة لارتباط التأكيد بعد قبول الارتباط، يجب على المحاسب القانوني أن يناقش هذا الأمر مع الأطراف المعنية، وأن يقرر:

(أ) ما إذا كان من الممكن حل الأمر على نحو يحوز رضاه؛

(ب) ما إذا كان من المناسب الاستمرار في الارتباط؛

(ج) ما إذا كان سيبلغ عن الأمر في تقرير التأكيد وكيفية هذا الإبلاغ في حالة القيام به.

43. إذا اكتشف المحاسب القانوني بعد قبول الارتباط أن بعض الضوابط المنطبقة أو جميعها غير مناسبة أو أن جزءاً من الموضوع محل الارتباط أو كله غير مناسب للقيام بارتباط تأكيد، فيجب على المحاسب القانوني أن ينظر في الانسحاب من الارتباط، إن كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة. وفي حالة استمرار المحاسب القانوني في الارتباط، فيجب عليه إبداء استنتاج متحفظ أو معارض أو الامتناع عن إبداء استنتاج، حسب مقتضى الحال في ظل الظروف القائمة. (راجع: الفقرتين 90، 91)

الأهمية النسبية

44. يجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان الأهمية النسبية عند: (راجع: الفقرات 92-100)

(أ) التخطيط لارتباط التأكيد وتنفيذه، بما في ذلك عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات؛

(ب) تقويم ما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الجوهرية.

فهم الموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى

45. يجب على المحاسب القانوني طرح استفسارات على الأطراف المعنية فيما يتعلق بما يلي:

(أ) ما إذا كانت لديهم معرفة بأية حالة تحريف متعمد فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم أو حالة عدم التزام بالأنظمة واللوائح تؤثر على معلومات الموضوع؛ (راجع: الفقرتين 101، 102)

(ب) ما إذا كان الطرف المسؤول يعمل في إحدى وظائف المراجعة الداخلية، وفي هذه الحالة، يطرح المحاسب القانوني المزيد من الاستفسارات للتوصل إلى فهم للأنشطة والنتائج الرئيسية لوظيفة المراجعة الداخلية فيما يتعلق بمعلومات الموضوع؛

(ج) ما إذا كان الطرف المسؤول قد استعان بأي خبراء في إعداد معلومات الموضوع.

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
46د. يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى بما يكفي لتحقيق ما يلي: (أ) تمكنه من تحديد المجالات التي من المرجح أن ينشأ فيها تحريف جوهري لمعلومات الموضوع؛ (ب) وبناءً عليه، توفير أساس لتصميم وتنفيذ إجراءات لمعالجة المجالات المحددة في الفقرة 46د(أ) والوصول إلى تأكيد محدود لدعم استنتاج المحاسب القانوني. (راجع: الفقرات 101-105، 108)	46م. يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى بما يكفي لتحقيق ما يلي: (أ) تمكنه من التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في معلومات الموضوع، وتقييمها؛ (ب) وبناءً عليه، توفير أساس لتصميم وتنفيذ إجراءات لمواجهة المخاطر المقيّمة وللتوصل إلى تأكيد معقول لدعم استنتاج المحاسب القانوني. (راجع: الفقرات 101-104، 108)
47د. عند التوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى بموجب الفقرة 46د، يجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان الآلية المستخدمة في إعداد معلومات الموضوع. (راجع: الفقرة 107)	47م. عند التوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى بموجب الفقرة 46م، يجب على المحاسب القانوني التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية المطبقة على إعداد معلومات الموضوع وذات الصلة بالارتباط. ويشمل هذا تقويم تصميم تلك الأدوات الرقابية ذات الصلة بالارتباط وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها عن طريق تنفيذ إجراءات أخرى بالإضافة إلى الاستفسار من الموظفين المسؤولين عن معلومات الموضوع. (راجع: الفقرة 106)

الحصول على الأدلة

النظر في المخاطر والاستجابات للمخاطر

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
<p>د48. استناداً إلى فهم المحاسب القانوني (انظر الفقرة د46)، يجب عليه: (راجع: الفقرات أ109-أ113)</p> <p>(أ) تحديد المجالات التي من المرجح أن ينشأ فيها تحريف جوهري لمعلومات الموضوع؛</p> <p>(ب) تصميم وتنفيذ إجراءات لمعالجة المجالات المحددة في الفقرة د48(أ) والوصول إلى تأكيد محدود لدعم استنتاج المحاسب القانوني.</p>	<p>م48. استناداً إلى فهم المحاسب القانوني (انظر الفقرة م46)، يجب عليه: (راجع: الفقرات أ109-أ111)</p> <p>(أ) التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في معلومات الموضوع، وتقييمها؛</p> <p>(ب) تصميم وتنفيذ الإجراءات اللازمة لمواجهة المخاطر المقيّمة وللتوصل إلى تأكيد معقول لدعم استنتاج المحاسب القانوني. وبالإضافة إلى أي إجراءات أخرى يتم تنفيذها على معلومات الموضوع تكون مناسبة في ظل ظروف الارتباط، يجب أن تتضمن إجراءات المحاسب القانوني الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة المطبقة على معلومات الموضوع عندما:</p> <p>(1) يتضمن تقييم المحاسب القانوني لمخاطر التحريف الجوهري توقعاً بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية؛ أو</p> <p>(2) لا يمكن للإجراءات الأخرى، بخلاف اختبار أدوات الرقابة، أن توفر وحدها ما يكفي من الأدلة المناسبة.</p>
<p>تحديد ما إذا كان من الضروري تنفيذ المزيد من الإجراءات في ارتباط تأكيد محدود</p> <p>د49. إذا علم المحاسب القانوني بأمر أو أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع قد تكون مُحَرَّفَة بشكل جوهري، فيجب عليه تصميم وتنفيذ المزيد من الإجراءات للحصول على المزيد من الأدلة حتى يكون المحاسب القانوني قادراً على: (راجع: الفقرات أ113-أ118)</p> <p>(أ) استنتاج أن الأمر من غير المرجح أن يتسبب في جعل معلومات الموضوع مُحَرَّفَة بشكل جوهري؛ أو</p> <p>(ب) استنتاج أن الأمر أو الأمور تتسبب في جعل معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري.</p>	<p>إعادة النظر في تقييم المخاطر في ارتباط التأكيد المعقول</p> <p>م49. قد يتغير تقييم المحاسب القانوني لمخاطر التحريف الجوهري في معلومات الموضوع خلال سير الارتباط، نتيجة للحصول على أدلة إضافية. وفي الظروف التي يحصل فيها المحاسب القانوني على أدلة غير متسقة مع الأدلة التي استند إليها المحاسب القانوني في البداية في تقييم مخاطر التحريف الجوهري، فيجب عليه إعادة النظر في التقييم وتعديل الإجراءات المخطط لها تبعاً لذلك. (راجع: الفقرة أ113)</p>

50. عند تصميم وتنفيذ الإجراءات، يجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في حسبانته مدى ملاءمة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة وإمكانية الاعتماد على هذه المعلومات. وإذا:

(أ) كانت الأدلة التي تم الحصول عليها من أحد المصادر غير متسقة مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدر آخر؛ أو

- (ب) كانت لدى المحاسب القانوني شكوك بشأن إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة، فيجب على المحاسب القانوني أن يحدد ما هي التغييرات أو الإضافات التي من الضروري إدخالها على الإجراءات لمعالجة هذا الأمر، ويجب عليه أن ينظر في تأثير هذا الأمر، إن وجد، على جوانب الارتباط الأخرى.
51. يجب على المحاسب القانوني تجميع التحريفات غير المُصحَّحة المكتشفة أثناء الارتباط، بخلاف تلك التي تُعد تافهة بشكل واضح. (راجع: الفقرتين 119، 120)

العمل المنفذ من قبل خبير استعان به المحاسب القانوني

52. عندما يتم استخدام عمل أحد الخبراء الذي يستعين بهم المحاسب القانوني، يجب على المحاسب القانوني أيضاً: (راجع: الفقرات 121-125)
- (أ) تقييم ما إذا كان الخبير الذي يستعين به يتمتع بالكفاءة والقدرات والموضوعية اللازمة لتحقيق أغراض المحاسب القانوني. وفي حالة استعانة المحاسب القانوني بأحد الخبراء الخارجيين، يجب أن يتضمن تقييم الموضوعية الاستفسار عن المصالح والعلاقات التي قد تُشكّل تهديداً لموضوعية ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرات 126-129)
- (ب) التوصل إلى فهم كافٍ لمجال خبرة الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني؛ (راجع: الفقرات 130-131)
- (ج) الاتفاق مع الخبير على طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرتين 132، 133)
- (د) تقييم مدى كفاية عمل الخبير لتحقيق أغراض المحاسب القانوني. (راجع: الفقرتين 134، 135)

العمل المنفذ من قبل محاسب قانوني آخر، أو خبير يستعين به الطرف المسؤول أو القائم بالقياس أو التقييم، أو المنفذ من قبل مراجع داخلي (راجع: الفقرة 136)

53. عندما يكون من المقرر استخدام عمل محاسب قانوني آخر، يجب على المحاسب القانوني تقييم ما إذا كان ذلك العمل كافياً لتحقيق أغراضه.
54. إذا كانت المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة قد استُخدم في إعدادها عمل خبير يستعين به الطرف المسؤول أو القائم بالقياس أو التقييم، فيجب على المحاسب القانوني، إلى المدى الذي يراه ضرورياً، ومع الأخذ في الحسبان أهمية عمل ذلك الخبير لتحقيق أغراضه:

- (أ) أن يُقوِّم كفاءة وقدرات وموضوعية ذلك الخبير؛
- (ب) أن يتوصل إلى فهم لعمل ذلك الخبير؛
- (ج) أن يقوِّم مدى مناسبة استخدام عمل ذلك الخبير كأحد الأدلة.

55. إذا كان المحاسب القانوني يخطط لاستخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، فيجب عليه تقييم ما يلي:

- (أ) مدى دعم الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين؛
- (ب) مستوى كفاءة وظيفية المراجعة الداخلية؛
- (ج) ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك تطبيقها لرقابة الجودة؛
- (د) ما إذا كان عمل وظيفة المراجعة الداخلية كافٍ لتحقيق أغراض الارتباط.

الإفادات المكتوبة

56. يجب على المحاسب القانوني أن يطلب من الطرف المعني إفادة مكتوبة:
- (أ) بأنه قدم للمحاسب القانوني جميع المعلومات التي يكون على دراية بها والتي تكون ذات صلة بالارتباط. (راجع: الفقرات 54، 55، 137-139)
- (ب) تؤكد قياس أو تقييم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط المنطقية، بما في ذلك أن جميع الأمور ذات الصلة يظهر أثرها في معلومات الموضوع.

57. بالإضافة إلى الإفادات المطلوبة، فإذا قرر المحاسب القانوني أنه من الضروري الحصول على إفادة مكتوبة أو أكثر لدعم أدلة أخرى ذات صلة بمعلومات الموضوع، فيجب عليه أن يطلب الحصول على مثل هذه الإفادات المكتوبة الأخرى.
58. عندما تتعلق الإفادات المكتوبة بأمور جوهرية لمعلومات الموضوع، يجب على المحاسب القانوني:
- (أ) تقويم مدى معقوليتها واتساقها مع الأدلة الأخرى التي تم الحصول عليها، بما في ذلك الإفادات الأخرى (الشفهية أو المكتوبة)؛
- (ب) النظر فيما إذا كان من المتوقع أن يكون لدى مقدمو الإفادات المعرفة الجيدة بتلك الأمور المحددة.
59. يجب أن يكون تاريخ الإفادات المكتوبة أقرب تاريخ ممكن عملياً لتاريخ تقرير التأكيد، ولكن ليس بعد ذلك التاريخ.
- عدم تقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة أو أن هذه الإفادات لا يمكن الاعتماد عليها
60. إذا لم يتم تقديم واحدة أو أكثر من الإفادات المكتوبة المطلوبة، أو إذا خلص المحاسب القانوني إلى وجود شكوك كافية حول كفاءة من يقدمون الإفادات المكتوبة أو نزاهتهم أو قيمهم الأخلاقية أو العناية التي يمارسونها، أو إذا كانت الإفادات المكتوبة لا يمكن الاعتماد عليها لأي سبب آخر، فيجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرة 140)
- (أ) مناقشة الأمر مع الطرف أو الأطراف المعنية؛
- (ب) إعادة تقويم نزاهة من طُلبت منهم الإفادات المكتوبة أو من قاموا بتقديمها، وتقويم التأثير المحتمل لذلك على إمكانية الاعتماد على الإفادات (الشفهية أو المكتوبة) والأدلة عموماً؛
- (ج) اتخاذ التصرفات المناسبة، بما في ذلك تحديد التأثير المحتمل على الاستنتاج الوارد في تقرير التأكيد.

الأحداث اللاحقة

61. عندما يكون لذلك صلة بالارتباط، يجب على المحاسب القانوني أن ينظر في تأثير الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير التأكيد على معلومات الموضوع وعلى تقرير التأكيد، ويجب أن يستجيب بشكل مناسب للحقائق التي تصبح معروفة له بعد تاريخ تقرير التأكيد، والتي لو كانت معروفة له في ذلك التاريخ، لربما أدت إلى قيامه بتعديل تقرير التأكيد. ويعتمد مدى النظر في الأحداث اللاحقة على احتمالية أن تؤثر مثل هذه الأحداث على معلومات الموضوع وعلى مناسبة استنتاج المحاسب القانوني. ومع ذلك، فإن المحاسب القانوني لا يتحمل أية مسؤولية لتنفيذ أي إجراءات فيما يتعلق بمعلومات الموضوع بعد تاريخ تقرير التأكيد. (راجع: الفقرتين 141، 142)

المعلومات الأخرى

62. عندما تشتمل المستندات التي تضم معلومات الموضوع وتقرير التأكيد بشأنها على معلومات أخرى، فيجب على المحاسب القانوني أن يقرأ تلك المعلومات الأخرى لتحديد أوجه عدم الاتساق الجوهرية، إن وجدت، مع معلومات الموضوع أو تقرير التأكيد، وعند قراءة تلك المعلومات الأخرى: (راجع: الفقرة 143)
- (أ) إذا حدد المحاسب القانوني وجود عدم اتساق جوهري بين تلك المعلومات الأخرى ومعلومات الموضوع أو تقرير التأكيد؛ أو
- (ب) إذا أصبح المحاسب القانوني على علم بوجود تحريف جوهري لإحدى الحقائق في تلك المعلومات الأخرى، ليس له علاقة بالأمور الظاهرة في معلومات الموضوع أو تقرير التأكيد،
- فيجب على المحاسب القانوني مناقشة الأمر مع الطرف أو الأطراف المعنية واتخاذ تصرفات أخرى حسب مقتضى الحال.

وصف الضوابط المنطبقة

63. يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت معلومات الموضوع تشير إلى الضوابط المنطبقة أو تصفها بشكل كاف. (راجع: الفقرات 144-146)

تكوين الاستنتاج التأكيدي

64. يجب على المحاسب القانوني تقويم كفاية ومناسبة الأدلة المتحصل عليها في سياق الارتباط والسعي عند اللزوم في ظل الظروف القائمة للحصول على المزيد من الأدلة. ويجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان جميع الأدلة ذات الصلة، بغض النظر عما إذا كان يبدو أنها تؤيد أو تتعارض مع قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط المنطبقة. وإذا لم يكن المحاسب القانوني قادراً على الحصول على المزيد من الأدلة اللازمة، فيجب عليه أن يأخذ في الحسبان انعكاسات ذلك على استنتاجه المشار إليه في الفقرة 65. (راجع: الفقرات 147-153)
65. يجب على المحاسب القانوني تكوين استنتاج عما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الجوهرية. وعند تكوين ذلك الاستنتاج، يجب عليه أن يأخذ في الحسبان استنتاج المحاسب القانوني المشار إليه في الفقرة 64 فيما يتعلق بمدى كفاية ومناسبة الأدلة التي تم الحصول عليها وتقويم ما إذا كانت التحريفات غير المصححة تعد جوهرية، منفردة أو في مجملها. (راجع: الفقرات 3، 154، 155)
66. إذا لم يكن المحاسب القانوني قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، فعندئذٍ يوجد قيد على النطاق ويجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج متحفظ أو الامتناع عن إبداء استنتاج أو الانسحاب من الارتباط، متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرات 156-158)

إعداد تقرير التأكيد

67. يجب أن يكون تقرير التأكيد مكتوباً، ويجب أن يعبر بوضوح عن استنتاج المحاسب القانوني بشأن معلومات الموضوع. (راجع: الفقرات 2، 159-161)
68. يجب أن يكون استنتاج المحاسب القانوني مفصلاً فصلاً واضحاً عن المعلومات أو التوضيحات التي لا يكون الهدف منها التأثير على استنتاج المحاسب القانوني، بما في ذلك أية فقرة للفت الانتباه أو فقرات أمر آخر أو النتائج المتعلقة بجوانب معينة للارتباط أو التوصيات أو المعلومات الإضافية المضمنة في تقرير التأكيد. ويجب أن توضح الصيغة المستخدمة أن فقرة لفت الانتباه أو الأمر الآخر أو النتائج أو التوصيات أو المعلومات الإضافية لا تهدف إلى الانتقال من استنتاج المحاسب القانوني. (راجع: الفقرات 159-161)

محتوى تقرير التأكيد

69. يجب أن يشتمل تقرير التأكيد، كحد أدنى، على العناصر الأساسية الآتية:
- (أ) عنوان يشير بوضوح إلى أن التقرير هو تقرير تأكيد مستقل. (راجع: الفقرة 162)
- (ب) المخاطب بالتقرير. (راجع: الفقرة 163)
- (ج) تحديد أو وصف لمستوى التأكيد الذي توصل إليه المحاسب القانوني، ومعلومات الموضوع، وعند الاقتضاء، للموضوع محل الارتباط. وعندما تتم صياغة استنتاج المحاسب القانوني فيما يتعلق ببيان أعده الطرف المعني، فيجب أن يُرفق ذلك البيان بتقرير التأكيد، أو يُعاد ذكره في تقرير التأكيد، أو يُشار في التقرير إلى مصدر له متاح للمستخدمين المستهدفين. (راجع: الفقرة 164)
- (د) تحديد الضوابط المنطبقة. (راجع: الفقرة 165)
- (هـ) وصف، عند الاقتضاء، لأي قيود ملازمة مهمة مرتبطة بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط المنطبقة. (راجع: الفقرة 166)
- (و) عندما تهدف الضوابط المنطبقة لتحقيق غرض محدد، عبارة لتنبية القراء إلى هذه الحقيقة، وأنه نتيجة لذلك، فإن معلومات الموضوع قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. (راجع: الفقرتين 167، 168)
- (ز) عبارة تحدد الطرف المسؤول والقائم بالقياس أو التقويم، إذا لم يكونوا نفس الشخص، وتصف مسؤولياتهم ومسؤوليات المحاسب القانوني. (راجع: الفقرة 169)
- (ح) عبارة تفيد بأن الارتباط تم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار، أو وفقاً لمعيار تأكيد آخر عندما يوجد ارتباط متعلق بموضوع محدد. (راجع: الفقرتين 170-171)

- (ط) عبارة تفيد بأن المكتب الذي يكون المحاسب القانوني عضواً فيه يطبق معيار رقابة الجودة (1) أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (1).^(*) (راجع: الفقرة 172أ)
- (ي) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني يلتزم بمتطلبات الاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق فيما يتعلق بارتباطات التأكيد.^(**)(^{***}) (راجع: الفقرة 173أ)
- (ك) ملخص وافٍ بالعمل المنفذ كأساس لاستنتاج المحاسب القانوني. وفي حالة تنفيذ ارتباط تأكيد محدود، فإن تقدير طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة يُعد أمراً أساسياً لفهم استنتاج المحاسب القانوني. وعند تنفيذ ارتباط تأكيد محدود، يجب أن ينص ملخص العمل المنفذ على ما يلي:
- (1) أن الإجراءات المنفذة في ارتباط التأكيد المحدود تختلف في طبيعتها وتوقيتها عن ارتباط التأكيد المعقول، وأنها أقل منها في المدى؛
- (2) وبالتالي، فإن مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكيد المحدود يكون أقل بكثير من التأكيد الذي كان سيتم الوصول إليه فيما لو تم تنفيذ ارتباط تأكيد معقول. (راجع: الفقرات 6أ، 174أ-178أ)
- (ل) استنتاج المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات 2أ، 179أ-181أ)
- (1) عند الاقتضاء، يجب أن يُطلع الاستنتاج المستخدمين المستهدفين على السياق الذي يلزم أن يُقرأ فيه استنتاج المحاسب القانوني. (راجع: الفقرة 180أ)
- (2) في ارتباط التأكيد المعقول، يجب أن يتم التعبير عن الاستنتاج بصيغة الإثبات. (راجع: الفقرة 179أ)
- (3) في ارتباط التأكيد المحدود، يجب أن يتم التعبير عن الاستنتاج بشكل يفيد بما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني أمر أو أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري، وذلك استناداً إلى الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها. (راجع: الفقرة 181أ)
- (4) يجب أن تتم صياغة الاستنتاج في الفقرة الفرعية (2) أو (3) باستخدام كلمات مناسبة للموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة في ظل ظروف الارتباط، ويجب أن تتم صياغة الاستنتاج للتعبير عن: (راجع: الفقرة 182أ)
- أ. الموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو
- ب. معلومات الموضوع والضوابط المنطبقة؛ أو
- ج. بيان مقدم من الأطراف المعنية.
- (5) عندما يبدي المحاسب القانوني استنتاجاً معدلاً، يجب أن يحتوي تقرير التأكيد على:
- أ. قسم يقدّم وصفاً للأمر أو الأمور التي نشأ عنها التعديل؛
- ب. قسم يحتوي على استنتاج المحاسب القانوني المعدل. (راجع: الفقرة 183أ)
- (م) توقيع المحاسب القانوني. (راجع: الفقرة 184أ)

* تم إلغاء ما يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين من النص الأصلي الصادر عن مجلس المعايير الدولية لارتباطات المراجعة والتأكيد، حيث لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات التأكيد.

** تم إلغاء ما يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين من النص الأصلي الصادر عن مجلس المعايير الدولية لارتباطات المراجعة والتأكيد، حيث لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات التأكيد.

*** يجب الإشارة إلى الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

(ن) تاريخ تقرير التأكيد. يجب أن يؤرخ تقرير التأكيد بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المحاسب القانوني على الأدلة التي استند إليها استنتاجه، بما في ذلك الأدلة على أن أولئك الذين لديهم السلطة المعترف بها قد أقروا بتحملهم للمسؤولية عن معلومات الموضوع. (راجع: الفقرة 185)

(س) المكان الذي يُمارس فيه المحاسب القانوني عمله في الدولة.

الإشارة إلى الخبر الذي استعان به المحاسب القانوني في تقرير التأكيد

70. عندما يشير المحاسب القانوني في تقرير التأكيد إلى عمل خبير استعان به، فإن صيغة ذلك التقرير لا يجوز أن تعني ضمناً أن مسؤولية المحاسب القانوني عن الاستنتاج الذي أبداه في ذلك التقرير قد تم الانتقاص منها بسبب إشراك ذلك الخبير. (راجع: الفقرات 186-188)

تقرير التأكيد المفروض بموجب نظام أو لائحة

71. إذا كان المحاسب القانوني مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح باستخدام تنسيق أو صيغة محددة لتقرير التأكيد، فلا يجوز أن يشير تقرير التأكيد إلى هذا المعيار أو إلى معايير ارتباطات التأكيد الأخرى إلا إذا تضمن كحد أدنى كل عنصر من العناصر المحددة في الفقرة 69.

الاستنتاجات غير المعدلة والمعدلة

72. يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج غير معدل عندما يخلص إلى:

(أ) في حالة ارتباط التأكيد المعقول، أن معلومات الموضوع مُعدّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة؛ أو

(ب) في حالة ارتباط التأكيد المحدود، أنه استناداً إلى الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، فلم ينم إلى علمه أمر أو أمور تدعو إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع غير مُعدّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.

73. إذا رأى المحاسب القانوني أنه من الضروري:

(أ) لفت انتباه المستخدمين المستهدفين إلى أمر تم عرضه أو الإفصاح عنه في معلومات الموضوع، ويُعد بحسب حكم المحاسب القانوني على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين المستهدفين لمعلومات الموضوع (فقرة لفت انتباه)؛ أو

(ب) الإبلاغ عن أمر آخر بخلاف ما تم عرضه أو الإفصاح عنه في معلومات الموضوع، لأن هذا الأمر يُعد بحسب حكم المحاسب القانوني ذا صلة بفهم المستخدمين المستهدفين للارتباط أو مسؤوليات المحاسب القانوني أو تقرير التأكيد (فقرة أمر آخر)،

ولم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، فيجب على المحاسب القانوني القيام بذلك في فقرة في تقرير التأكيد ترد تحت عنوان مناسب وتشير بوضوح إلى أن استنتاج المحاسب القانوني غير مُعدّل فيما يتعلق بهذا الأمر. وفي حالة إضافة فقرة للفت الانتباه، يجب أن تشير تلك الفقرة فقط إلى المعلومات المعروضة أو المفصّل عنها في معلومات الموضوع.

74. يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج معدل في الظروف الآتية:

(أ) عندما يوجد، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، قيدٌ على النطاق وتأثير الأمر قد يكون جوهرياً (انظر الفقرة 66). وفي مثل هذه الحالات، يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج متحفظ أو يمتنع عن إبداء استنتاجه.

(ب) عندما تكون معلومات الموضوع، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، محرّفة تحريفاً جوهرياً. وفي مثل هذه الحالات، يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج متحفظ أو استنتاج معارض. (راجع: الفقرة 191)

75. يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج مُتَحَفَظ عندما لا تكون التأثيرات الفعلية أو المحتملة لأمر ما جوهرية ومنتشرة لدرجة تتطلب إبداء استنتاج معارض أو الامتناع عن إبداء استنتاج. ويجب إبداء الاستنتاج المتحفظ عن طريق "استثناء" التأثيرات الفعلية أو المحتملة للأمر الذي يتعلق به التحفظ. (راجع: الفقرتين 189-190)

76. إذا أبدى المحاسب القانوني استنتاجاً معدلاً بسبب وجود قيد على النطاق إلا أنه يعلم أيضاً بأمر أو أمور تتسبب في جعل معلومات الموضوع مُحرّفة بشكل جوهري، فيجب عليه أن يُضَمِّن في تقرير التأكيد وصفاً واضحاً لكل من القيد على النطاق والأمر أو الأمور التي تتسبب في جعل معلومات الموضوع مُحرّفة بشكل جوهري.

77. عندما يكشف البيان المقدم من الطرف المعني، ويصف بشكل سليم، أن معلومات الموضوع مُحَرَّفة بشكل جوهري، فيجب على المحاسب القانوني إمّا:

(أ) إبداء استنتاج متحفّظ أو استنتاج معارض مصاغاً للتعبير عن الموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو

(ب) إبداء استنتاج غير متحفّظ، إذا كان مطلوباً على وجه التحديد بموجب شروط الارتباط أن تتم صياغة الاستنتاج للتعبير عن بيان مقدم من الطرف المعني، ولكن مع تضمين فقرة لفت انتباهه في تقرير التأكيد تشير إلى البيان المقدم من الطرف المعني الذي يحدد ويصف بشكل سليم أن معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري. (راجع: الفقرة 192)

مسؤوليات الإبلاغ الأخرى

78. ينظر المحاسب القانوني، حسب شروط الارتباط وظروف الارتباط الأخرى، فيما إذا كان أي أمر قد نما إلى علمه ويلزم أن يُبلغ به الطرف المسؤول أو القائم بالقياس أو التقويم أو الطرف القائم بالتكليف أو المكلفين بالحوكمة أو أي أشخاص آخرين. (راجع: الفقرة 193-199)

التوثيق

79. يجب على المحاسب القانوني إعداد توثيق لأعمال الارتباط في الوقت المناسب، بشكل يوفر سجلاً لأساس إعداد تقرير التأكيد وعلى نحو يُعد كافياً ومناسباً لتمكين أي محاسب قانوني خبير، لم تكن له صلة في السابق بالارتباط، من فهم ما يلي: (راجع: الفقرات 200-204)

(أ) طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة للالتزام بمعايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
(ب) نتائج الإجراءات المنفذة، والأدلة المتحصل عليها؛

(ج) الأمور المهمة التي ظهرت أثناء الارتباط، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها في سبيل التوصل إلى تلك الاستنتاجات.

80. إذا تعرف المحاسب القانوني على معلومات لا تتسق مع الاستنتاج النهائي الذي تم التوصل إليه بشأن أمر مهم، فيجب عليه توثيق كيفية التعامل مع عدم الاتساق.

81. يجب على المحاسب القانوني جمع توثيقه لأعمال الارتباط في ملف الارتباط واستكمال الألية الإدارية لجمع ملف الارتباط النهائي في الوقت المناسب بعد تاريخ تقرير التأكيد. (راجع: الفقرتين 205، 206)

82. بعد الانتهاء من جمع ملف الارتباط النهائي، لا يجوز للمحاسب القانوني حذف أو التخلص من أي وثائق لأعمال الارتباط من أي نوع قبل انتهاء المدة المقررة للاحتفاظ بها. (راجع: الفقرة 207)

83. إذا وجد المحاسب القانوني ضرورة لإدخال تعديل على التوثيق القائم لأعمال الارتباط، أو إضافة توثيق جديد لأعمال الارتباط بعد الانتهاء من جمع ملف الارتباط النهائي، يجب عليه بغض النظر عن طبيعة التعديلات أو الإضافات توثيق ما يلي:

(أ) الأسباب المحددة لإجراء التعديلات أو الإضافات؛

(ب) توقيت إجراء هذه التعديلات ومراجعتها والقائم بذلك.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

المقدمة (راجع: الفقرة 6)

1. في ارتباط الاستشارات، يقوم المحاسب القانوني بتطبيق المهارات الفنية والتعليم والملاحظات والخبرات والمعرفة. وتنطوي ارتباطات الاستشارات على إجراء آلية تحليلية تنطوي عادةً على مجموعة من الأنشطة التي تتعلق بما يلي: تحديد الأهداف والتقصي عن الحقائق وتحديد المشكلات أو الفرص وتقويم البدائل ووضع توصيات تحتوي على إجراءات عملية والإعلان عن النتائج وفي بعض الأحيان التنفيذ والمتابعة. وعادةً ما تكون التقارير (في حال صدورها) مكتوبة بأسلوبٍ سرديٍّ (أو "مطوّل"). وبشكل عام، لا يكون العمل المنفذ إلا لاستخدام

العميل وفائدته. وتُحدّد طبيعة العمل ونطاقه بالاتفاق بين المحاسب القانوني والعميل. وأية خدمة تستوفي تعريف ارتباط التأكيد لا تكون ارتباط استشارات وإنما ارتباط تأكيد.

الأهداف

ارتباطات تحتوي على معلومات موضوع تضم عدداً من الجوانب (راجع: الفقرات 10، 65، 69(ل))

2. أ عندما تتكون معلومات الموضوع من عدد من الجوانب، فإنه يمكن تقديم استنتاجات منفصلة لكل جانب. ولا يلزم أن تتعلق جميع تلك الاستنتاجات المنفصلة بنفس المستوى من التأكيد. وبدلاً من ذلك، يتم إبداء كل استنتاج بالشكل الذي يُعد مناسباً إما لارتباط تأكيد معقول أو لارتباط تأكيد محدود. وتشمل الإشارات الواردة في هذا المعيار إلى الاستنتاج الوارد في تقرير التأكيد كل استنتاج عندما يتم تقديم استنتاجات منفصلة.

التعريفات

طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات في ارتباط التأكيد المحدود والمعقول (راجع: الفقرة 12(أ)(1))

3. أ نظراً لأن مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكيد المحدود أقل منه في ارتباط التأكيد المعقول، فإن الإجراءات التي ينفذها المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود تختلف في طبيعتها وتوقيتها عن تلك التي ينفذها في ارتباط التأكيد المعقول، وتكون أقل منها في المدى. ومن بين الاختلافات الأساسية بين إجراءات ارتباط التأكيد المعقول وارتباط التأكيد المحدود ما يلي:

(أ) أن التركيز على طبيعة مختلف الإجراءات باعتبارها مصدر للأدلة من المحتمل أن يختلف اعتماداً على ظروف الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب في ظروف ارتباط تأكيد محدود معين أن يتم التركيز بشكل أكبر نسبياً، مما قد يكون عليه الحال عند تنفيذ ارتباط تأكيد معقول، على الاستفسارات من موظفي المنشأة والإجراءات التحليلية، والتركيز بشكل أقل نسبياً على اختبار أدوات الرقابة والحصول على أدلة من مصادر خارجية، إن وجدت.

(ب) في ارتباط التأكيد المحدود، يمكن للمحاسب القانوني:

• اختيار بنود أقل للتحقق منها؛ أو

• تنفيذ إجراءات أقل (على سبيل المثال، تنفيذ إجراءات تحليلية فقط في ظل الظروف القائمة فيما يمكن، في ارتباط التأكيد المعقول، أن يتم تنفيذ إجراءات تحليلية وغيرها).

(ج) في ارتباط التأكيد المعقول، تنطوي الإجراءات التحليلية المنفذة استجابةً لخطر الارتباط على وضع توقعات دقيقة بما يكفي للتعرف على التحريفات الجوهرية. وفي ارتباط التأكيد المحدود، يمكن تصميم الإجراءات التحليلية لدعم التوقعات المتعلقة بمسار الاتجاهات والعلاقات والنسب وليس لتحديد التحريفات بمستوى الدقة المتوقع في ارتباط التأكيد المعقول.

(د) علاوة على ذلك، عندما يتم تحديد وجود تقلبات أو علاقات أو اختلافات كبيرة، يمكن الحصول على الأدلة المناسبة في ارتباط التأكيد المحدود عن طريق طرح الاستفسارات والنظر في الردود المستلمة في ضوء ظروف الارتباط المعروفة.

(هـ) بالإضافة إلى ذلك، عند تنفيذ الإجراءات التحليلية في ارتباط التأكيد المحدود يمكن للمحاسب القانوني، على سبيل المثال، استخدام بيانات مجمعة على مستوى أعلى، مثل البيانات ربع السنوية بدلاً من البيانات الشهرية، أو استخدام بيانات لم تخضع لتطبيق إجراءات منفصلة لاختبار إمكانية الاعتماد عليها بنفس القدر الذي كان سيُطبق لتنفيذ ارتباط تأكيد معقول.

مستوى التأكيد المجدي (راجع: الفقرتين 12(أ)(1)(ب)، 47(د))

4. أ مستوى التأكيد الذي يخطط المحاسب القانوني للوصول إليه لا يكون عادةً قابلاً للقياس الكمي، وتحديد ما إذا كان مجدياً هو مسألة متروكة لتحديد المحاسب القانوني بحسب حكمه المهني في ظل ظروف الارتباط. وفي ارتباط التأكيد المحدود، ينفذ المحاسب القانوني إجراءات تُعد محدودة مقارنة بتلك الضرورية لتنفيذ ارتباط تأكيد معقول ولكنها، مع ذلك، تهدف للوصول إلى مستوى تأكيد يُعد مجدياً. وحتى يكون مستوى التأكيد الذي يحصل عليه المحاسب القانوني مجدياً، فمن المرجح أن يعزز هذا المستوى ثقة المستخدمين المستهدفين في معلومات الموضوع بدرجة من الواضح أنها ليست بلا طائل (انظر أيضاً الفقرات 16-18).

5أ. عبر المدى الخاص بجميع ارتباطات التأكيد المحدود، يمكن أن يتراوح ما يُعد تأكيداً مجدداً 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 مجدداً 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.

6أ. نظراً لتباين مستوى التأكيد الذي يصل إليه المحاسب القانوني في ارتباطات التأكيد المحدود، فإن تقرير المحاسب القانوني يحتوي على ملخص وافٍ بالإجراءات المنفذة، مع الوضع في الاعتبار أن ذكر تقدير لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة يُعد أمراً أساسياً لفهم استنتاج المحاسب القانوني (الفقرات 69(ك) وأ174-178أ).

7أ. من بين العوامل التي قد تكون ذات صلة عند تحديد ما يشكل تأكيداً مجدداً في ارتباط معين، على سبيل المثال:

- خصائص الموضوع محل الارتباط والضوابط، وما إذا كان هناك أي معيار ذي صلة من معايير ارتباطات التأكيد المتعلقة بموضوعات محددة.
- التعليمات أو الدلالات الأخرى التي يتم الحصول عليها من الطرف القائم بالتكليف عن طبيعة التأكيد الذي يسعى الطرف القائم بالتكليف أن يحصل عليه المحاسب القانوني. فعلى سبيل المثال، قد تنص شروط الارتباط على إجراءات معينة يرى الطرف القائم بالتكليف أنها ضرورية أو جوانب معينة من معلومات الموضوع يرغب الطرف القائم بالتكليف في أن يركز المحاسب القانوني إجراءاته عليها. ومع ذلك، قد يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري تنفيذ إجراءات أخرى للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة للوصول إلى تأكيد مجدٍ.
- الممارسات المتعارف عليها، في حال وجودها، فيما يتعلق بارتباطات التأكيد لمعلومات الموضوع المعنية، أو لمعلومات موضوع مماثلة أو ذات صلة.
- المعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون، كمجموعة. وبشكل عام، كلما كبرت تبعات حصول المستخدمين المستهدفين على استنتاج غير مناسب عندما تكون معلومات الموضوع مُحرّفة بشكل جوهري، زادت درجة التأكيد التي يلزم الوصول إليها لكي يكون التأكيد مجدداً لهم. فعلى سبيل المثال، في بعض الحالات، قد تكون تبعات حصول المستخدمين المستهدفين على استنتاج غير مناسب كبيرة لدرجة أنه يلزم على المحاسب القانوني القيام بارتباط تأكيد معقول للحصول على تأكيد يكون مجدداً في ظل الظروف المحيطة.
- توقع المستخدمين المستهدفين بأن المحاسب القانوني سيكوّن استنتاج تأكيد محدود عن معلومات الموضوع في إطار زمني قصير وبتكلفة منخفضة.

أمثلة على ارتباطات التصديق (راجع: الفقرة 12(أ)(2)(أ))

8أ. من أمثلة الارتباطات التي قد يتم القيام بها بموجب هذا المعيار ما يلي:

- (أ) الاستدامة - يستلزم تنفيذ ارتباط بشأن الاستدامة الوصول إلى تأكيد بشأن تقرير أعدته الإدارة أو خبير استعانت به الإدارة (القائم بالقياس أو التقويم) عن أداء الاستدامة في المنشأة.
- (ب) الالتزام بنظام أو لائحة - يستلزم تنفيذ ارتباط بشأن الالتزام بالأنظمة أو اللوائح الوصول إلى تأكيد بشأن بيانه أعده طرف آخر (القائم بالقياس أو التقويم) عن الالتزام بالأنظمة أو اللوائح ذات الصلة.
- (ج) القيمة المحققة مقابل المال المدفوع - يستلزم تنفيذ ارتباط عن القيمة المحققة مقابل المال المدفوع الوصول إلى تأكيد بشأن قياس أو تقويم طرف آخر (القائم بالقياس أو التقويم) للقيمة المحققة مقابل المال المدفوع.

مهارات وأساليب التأكيد (راجع: الفقرة 12(ب))

9أ. تشمل مهارات وأساليب التأكيد:

- تطبيق نزعة الشك المهني والحكم المهني؛

- تخطيط وتنفيذ ارتباط التأكيد، بما في ذلك الحصول على الأدلة وتقويمها؛
- فهم نُظْم المعلومات ودور الرقابة الداخلية والقيود المفروضة عليها؛
- ربط النظر في الأهمية النسبية ومخاطر الارتباط بطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات؛
- تطبيق الإجراءات حسب مقتضى الحال على الارتباط (والتي قد تشمل الاستفسار والفحص المادي وإعادة الاحتساب وإعادة التنفيذ والملاحظة والمصادقة والإجراءات التحليلية)؛
- ممارسات التوثيق المنتظم ومهارات كتابة تقارير التأكيد.

الضوابط (راجع: الفقرة 12(ج)، الملحق)

10. يلزم أن تكون هناك ضوابط مناسبة من أجل التقويم أو القياس المتسق بدرجة معقولة للموضوع محل الارتباط في سياق الحكم المهني. ودون وجود الإطار المرجعي الذي توفره الضوابط المناسبة، يكون أي استنتاج عرضة للتفسيرات الفردية وسوء الفهم. ويُعد مدى مناسبة الضوابط حساساً للسياق، وبعبارة أخرى، تُحدد مناسبة الضوابط في سياق ظروف الارتباط. ويمكن أن توجد ضوابط مختلفة حتى لنفس الموضوع محل الارتباط، مما يترتب عليه اختلاف القياس أو التقويم. فعلى سبيل المثال، قد يكون عدد شكاوى العملاء التي يتم حلها بما ينال رضا العملاء أحد الضوابط التي يمكن للقائم بالقياس أو التقويم اختيارها كمقياس لموضوع رضا العملاء الذي يكون محل الارتباط، فيما قد يختار شخص آخر قائم بالقياس أو التقويم عدد مرات تكرار الشراء خلال الشهور الثلاثة التي تلي أول عملية شراء. ولا تتأثر مناسبة الضوابط بمستوى التأكيد، وبعبارة أخرى، ففي حالة وجود ضوابط غير مناسبة لإجراء ارتباط تأكيد معقول، فإنها لا تكون مناسبة أيضاً لإجراء ارتباط تأكيد محدود، والعكس صحيح. وتشمل الضوابط المناسبة، عند الاقتضاء، ضوابط العرض والإفصاح.

خطر الارتباط (راجع: الفقرة 12(و))

11. لا يشمل خطر الارتباط، ولا يشير إلى، الأخطار المرتبطة بعمل المحاسب القانوني، مثل الخسارة الناجمة عن الدعاوى القضائية أو سوء السمعة أو الحالات الأخرى الناشئة فيما يتصل بمعلومات موضوع معين.
12. 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:

(1) قابلية تعرض معلومات الموضوع للتحريف الجوهرى قبل النظر في أية أدوات رقابة ذات علاقة تطبقها الأطراف المعنية (الخطر الملازم)؛

(2) خطر أن التحريف الجوهرى الذي يحدث في معلومات الموضوع لن يتم منعه، أو لن يتم اكتشافه وتصحيحه، في الوقت المناسب بواسطة الرقابة الداخلية التي تطبقها الأطراف المعنية (خطر الرقابة)؛

(ب) الخطر الذي يؤثر فيه المحاسب القانوني بشكل مباشر، وهو الخطر المتمثل في أن الإجراءات التي ينفذها المحاسب القانوني لن تكتشف أحد التحريفات الجوهرية (خطر الاكتشاف).

13. 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 المعلومات الموضوع.
- ويُعد النظر في المخاطر أمراً خاضعاً للحكم المهني، وليس أمراً يمكن قياسه بدقة.

14أ. قلماً يمكن إزالة خطر الارتباط بالكلية أو قلماً يكون مفيداً من حيث التكلفة، ولذلك يكون "التأكيد المعقول" أقل من التأكيد المطلق، نتيجة لعوامل من بينها ما يلي:

- استخدام اختبارات انتقائية.
- القيود الملازمة للرقابة الداخلية.
- حقيقة أن الكثير من الأدلة المتاحة للمحاسب القانوني تكون مقنعة وليست قطعية.
- استخدام الحكم المهني في جمع الأدلة وتقويمها وتكوين الاستنتاجات بناءً على تلك الأدلة.
- في بعض الحالات، خصائص الموضوع محل الارتباط عند قياسه أو تقويمه مقارنة بالضوابط.

الطرف القائم بالتكليف (راجع: الفقرة 12(ز)، الملحق)

15أ. قد يكون الطرف القائم بالتكليف، في ظل الظروف المختلفة، هو الإدارة أو المكلفين بالحوكمة في الطرف المسؤول، أو سلطة لوضع الأنظمة، أو المستخدمين المستهدفين، أو القائم بالقياس أو التقويم، أو طرف ثالث مختلف.

المستخدمون/المستهدفون (راجع: الفقرة 12(م)، الملحق)

16أ. في بعض الحالات، قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون بخلاف الموجه لهم تقرير التأكيد. وقد لا يكون المحاسب القانوني قادراً على تحديد جميع من سيقروا تقرير التأكيد، ولاسيما إذا كان هناك عدد كبير من الأشخاص الذين سيكون بمقدورهم الوصول إلى التقرير. وفي مثل هذه الحالات، ولاسيما إذا كان من المرجح أن يكون للمستخدمين المحتملين مجموعة كبيرة من الاهتمامات في الموضوع محل الارتباط، يجوز قصر المستخدمين المستهدفين على أصحاب المصلحة الرئيسيين الذين تكون 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.

17أ. 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 ومداهها؛

(ب) قد يحتاج المحاسب القانوني إلى تنفيذ المزيد من الإجراءات إذا نمت إلى علمه معلومات تختلف اختلافاً كبيراً عن المعلومات التي استند إليها تحديد الإجراءات التي تم التخطيط لها (انظر الفقرات 116أ-118أ).

18أ. 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 تنبه القارئ إلى هذه الحقيقة. وإضافة إلى ذلك، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقرير التأكيد موجه فقط لمستخدمين معينين. وبناءً على الظروف المحيطة بالارتباط، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير التأكيد أو تقييد استخدامه (انظر الفقرتين 167أ و168أ).

معلومات الموضوع (راجع: الفقرة 12(خ)، الملحق)

19أ. في بعض الحالات، قد تكون معلومات الموضوع بياناً لتقويم جانب من جوانب آلية معينة، أو أداء أو التزام، مقارنة بالضوابط. ومثال ذلك، "الرقابة الداخلية للشركة (أ) عملت بفاعلية وفقاً للضوابط (س) خلال الفترة..." أو "هيكل الحوكمة للشركة (أ) استوفى الضوابط (س) خلال الفترة..."

20أ. يمكن أن تختلف الأدوار التي يقوم بها الطرف المسؤول والقائم بالقياس أو التقويم والطرف القائم بالتكليف (انظر الفقرة 37). وتختلف أيضاً هياكل الإدارة والحوكمة حسب الدولة والمنشأة، بشكل يعكس تأثيرات الخلفيات الثقافية والقانونية المختلفة وخصائص الحجم والملمكية. ويعني مثل هذا التنوع أنه من غير الممكن لمعايير ارتباطات التأكيد أن تحدد لجميع الارتباطات الشخص أو الأشخاص الذين سيقوم المحاسب القانوني بالاستفسار منهم، أو طلب إفادات منهم، أو الاتصال بهم على أي نحو آخر في جميع الظروف. وفي بعض الحالات، على سبيل المثال، عندما يكون الطرف المعني جزءاً فقط من منشأة نظامية مكتملة، فإن تحديد موظفي الإدارة المعنيين أو المكلفين بالحوكمة الذين سيتم التواصل معهم سيتطلب ممارسة الحكم المهني لتحديد الشخص الذي يتحمل المسؤوليات المناسبة عن الأمور المعنية وتتوفر لديه المعرفة المناسبة بها.

القيام بارتباط التأكيد وفقاً لمعايير ارتباطات التأكيد

الالتزام بالمعايير ذات الصلة بالارتباط (راجع: الفقرات 1، 5، 15)

21أ. يتضمن هذا المعيار المتطلبات المنطبقة على ارتباطات التأكيد³ (بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية)، بما في ذلك الارتباطات التي تتم وفقاً لأحد معايير ارتباطات التأكيد المتعلقة بموضوع محدد. وفي بعض الحالات، يكون أحد معايير ارتباطات التأكيد المتعلقة بموضوع محدد ذا صلة أيضاً بالارتباط. ويكون معيار ارتباطات التأكيد المتعلقة بموضوع محدد ذا صلة بالارتباط عندما يكون المعيار ساري المفعول، ويكون موضوع المعيار ذا صلة بالارتباط، وتكون الظروف التي يتناولها المعيار موجودة.

22أ. تمت كتابة المعايير الدولية للمراجعة والمعايير الدولية لارتباطات الفحص لعمليات مراجعة وفحص المعلومات المالية التاريخية، على الترتيب، ولا تنطبق على ارتباطات التأكيد الأخرى. ولكنها قد توفر إرشادات فيما يتعلق بالية الارتباط عموماً للمراجعين والمحاسبين الذين يقومون بتنفيذ ارتباط تأكيد وفقاً لهذا المعيار.

نص معيار ارتباط التأكيد (راجع: الفقرتين 12، 16)

23أ. تحتوي المعايير الدولية لارتباطات التأكيد على أهداف المحاسب القانوني عند اتباع تلك المعايير، ومتطلبات تهدف إلى تمكينه من تحقيق تلك الأهداف. وتحتوي كذلك على إرشادات ذات صلة في شكل مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى، وعلى مقدمة توفر سياقاً ذا صلة بالفهم السليم للمعيار، وعلى تعريفات.

24أ. توفر الأهداف الواردة في أي من معايير ارتباطات التأكيد السياق الذي حُدِّد فيه متطلبات المعيار، والمقصود منها هو المساعدة فيما يلي:

(أ) فهم ما سيتم إنجازه؛

(ب) تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لبذل المزيد من الجهد لتحقيق الأهداف.

ومن المتوقع أن يوفر التطبيق السليم لمتطلبات معيار ارتباطات التأكيد من جانب المحاسب القانوني أساساً كافياً لقيام المحاسب القانوني بتحقيق الأهداف. ومع ذلك، ونظراً للتباين الكبير في ظروف ارتباطات التأكيد، ولأن جميع هذه الظروف لا يمكن توقعها في معايير ارتباطات التأكيد، فإن المحاسب القانوني هو المسؤول عن تحديد الإجراءات الضرورية للوفاء بمتطلبات معايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة وتحقيق الأهداف الموضحة فيها. وفي الظروف الخاصة بكل ارتباط، قد تكون هناك أمور معينة تتطلب من المحاسب القانوني القيام بإجراءات أخرى بالإضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير ارتباطات التأكيد لتحقيق الأهداف المحددة في تلك المعايير.

25أ. يتم التعبير عن متطلبات المعايير الدولية لارتباطات التأكيد باستخدام الكلمة "يجب".

26أ. عند الضرورة، تقدم المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى شرحاً إضافياً للمتطلبات وإرشادات لتنفيذها. وبشكل خاص، فإنها:

(أ) قد تشرح بشكل أكثر دقة ما يعنيه مطلب ما، أو ما يهدف إلى تناوله.

(ب) قد تشتمل على أمثلة قد تكون مناسبة في ظل ظروف معينة.

³ يحتوي هذا المعيار على متطلبات و مواد تطبيقية وأخرى تفسيرية خاصة بارتباطات التصديق للتأكيد المعقول والمحدود. ويمكن أن يُطبَّق هذا المعيار أيضاً على الارتباطات المباشرة للتأكيد المعقول والمحدود، بعد تكييفه والإضافة إليه حسب الحاجة في ظل ظروف الارتباط.

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

27أ. تنص معايير ارتباطات التأكيد على تعريفات للمساعدة في تطبيق المعايير وتفسيرها بشكل متسق، ولا تهدف هذه التعريفات إلى تجاوز التعريفات التي قد تكون موضوعة لأغراض أخرى، سواءً بموجب نظام أو لائحة أو غير ذلك.

28أ. تشكل الملاحق جزءاً من المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى. ويكون الغرض من الملحق والاستخدام المقصود له موضحين في متن المعيار ذي الصلة، أو في عنوان ومقدمة الملحق نفسه.

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة (راجع: الفقرة 17)

29أ. رغم أن بعض الإجراءات تكون مطلوبة فقط لارتباطات التأكيد المعقول، فإنها مع ذلك قد تكون مناسبة لبعض ارتباطات التأكيد المحدود.

المتطلبات المسلكية (راجع: الفقرات 3(أ)، 20، 22(أ))

30أ. يحدد الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة المبادئ الأساسية لأداب المهنة، والتي تتمثل فيما يلي:

(أ) النزاهة؛

(ب) الموضوعية؛

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛

(د) السرية؛

(هـ) السلوك المهني.

وتحدد المبادئ الأساسية لأداب المهنة مستوى السلوك المأمول في مجال المحاسبة المهنية.

31أ. يوفر الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة إطار مفاهيم يتعين على المحاسب المهني تطبيقه عند مواجهة التهديدات التي تمس الالتزام بالمبادئ الأساسية، بما في ذلك:

(أ) التعرف على التهديدات التي تمس الالتزام بالمبادئ الأساسية. وتقع تلك التهديدات ضمن فئة أو أكثر من الفئات الآتية:

(1) المصلحة الشخصية؛

(2) الفحص الذاتي؛

(3) موالة العميل؛

(4) الألفة؛

(5) الترهيب؛

(ب) تقويم ما إذا كانت التهديدات التي تم التعرف عليها تقع ضمن مستوى يمكن قبوله؛

(ج) مواجهة التهديدات التي تم التعرف عليها التي تمس الالتزام بالمبادئ الأساسية، إذا لم تكن ضمن مستوى يمكن قبوله، عن طريق القضاء على الظروف التي نشأت عنها أو تطبيق تدابير وقائية لتخفيضها إلى مستوى يمكن قبوله أو الانسحاب من الارتباط متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

32أ. ينص الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة على متطلبات و مواد تطبيقية بشأن موضوعات مختلفة، من بينها:

• تضارب المصالح؛

- التعاقبات المهنية؛
- الرأي الثاني؛
- الأتعاب وأنواع الأجور الأخرى؛
- الإكراميات، بما فيها الهدايا والضيافة؛
- تعهد أصول العملاء؛
- الاستجابة لحالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح.

33أ. يشتمل الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة أيضاً على معايير الاستقلال الدولية. ويعرّف الميثاق الدولي الاستقلال بأنه يشمل كلاً من الاستقلال الذهني والاستقلال الظاهري. ويضمن الاستقلال القدرة على تكوين استنتاج تأكيدى دون التأثير بمؤثرات قد تخل بذلك الاستنتاج. ويعزز الاستقلال القدرة على العمل بنزاهة والتحلي بالموضوعية والالتزام بموقف سلوكى قائم على نزعة الشك المهني. وتشمل الأمور التي تتناولها معايير الاستقلال الدولية في الميثاق الدولي، على سبيل المثال:

- الأتعاب؛
- الهدايا والضيافة؛
- الدعاوى القضائية الفعلية أو المحتملة؛
- المصالح المالية؛
- القروض والضمانات؛
- علاقات العمل؛
- العلاقات العائلية والشخصية؛
- العمل مؤخراً لدى عميل التأكيد؛
- العمل بصفة عضو مجلس إدارة أو مسؤول لدى عميل التأكيد؛
- التوظيف لدى عميل التأكيد؛
- طول علاقة العاملين مع عميل التأكيد؛
- تقديم خدمات غير تأكيدية إلى عميل التأكيد؛
- التقارير التي تتضمن قيماً على الاستخدام والتوزيع.

34أ. تكون المتطلبات المهنية، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لنصوص الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة فيما يتعلق بارتباطات التأكيد عندما تتناول جميع الأمور المشار إليها في الفقرات 30-33 وتفرض التزامات تحقق أهداف المتطلبات المنصوص عليها في الميثاق الدولي فيما يتعلق بتلك الارتباطات.

القبول والاستمرار

الشروط المسبقة للارتباط (راجع: الفقرة 24)

35أ. في بيئة القطاع العام، يمكن افتراض وجود بعض الشروط المسبقة لارتباط التأكيد، على سبيل المثال:

(أ) أدوار ومسؤوليات جهات المراجعة في القطاع العام والمنشآت الحكومية التي تراقب ارتباطات التأكيد يُفترض أن تكون مناسبة لأنها تكون منصوصاً عليها عادةً في الأنظمة؛

(ب) حق جهات المراجعة في القطاع العام في الوصول إلى المعلومات اللازمة لتنفيذ الارتباط غالباً ما يكون منصوصاً عليه في الأنظمة؛

(ج) استنتاج المحاسب القانوني، بالشكل المناسب إما لارتباط تأكيد معقول أو لارتباط تأكيد محدود، تتطلب الأنظمة عادةً أن يكون وارداً في تقرير مكتوب؛

(د) الغرض المنطقي يكون موجوداً عادةً لأن الارتباط يكون منصوباً عليه في الأنظمة.

36. إذا لم تكن الضوابط المناسبة متوفرة للموضوع محل الارتباط بكامله لكن المحاسب القانوني يستطيع تحديد جانب أو أكثر من جوانب الموضوع محل الارتباط التي تناسبها تلك الضوابط، فعندئذ يمكن تنفيذ ارتباط التأكيد فيما يتعلق بذلك الجانب من الموضوع محل الارتباط بحد ذاته. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من اللازم أن يوضح تقرير التأكيد أنه لا يتعلق بالموضوع الأصلي محل الارتباط بكامله.

الأدوار والمسؤوليات (راجع: الفقرات 12(م)، 12(ن)، 12(ص)، 12(ش)، 13، 24(أ)، الملحق)

37. تحتوي جميع ارتباطات التأكيد على ثلاثة أطراف على الأقل، هي: الطرف المسؤول والمحاسب القانوني والمستخدمين المستهدفين. وفي العديد من ارتباطات التصديق، يمكن أن يكون الطرف المسؤول هو أيضاً القائم بالقياس أو القائم بالتقويم، والطرف القائم بالتكليف. انظر الملحق للاطلاع على مناقشة لكيفية تعلق هذه الأدوار بارتباط تأكيد.

38. يمكن الحصول على الأدلة التي تثبت وجود العلاقة المناسبة بالمسؤولية عن الموضوع محل الارتباط من خلال إقرار مقدم من الطرف المسؤول. ويضع أيضاً مثل ذلك الإقرار أساساً للتوصل إلى فهم مشترك لمسؤوليات الطرف المسؤول والمحاسب القانوني. ويُعدّ الإقرار المكتوب أفضل شكل مناسب لتوثيق فهم الطرف المسؤول. وفي حالة عدم وجود إقرار مكتوب بالمسؤولية، قد يظل من المناسب للمحاسب القانوني قبول الارتباط إذا كانت هناك مصادر أخرى، مثل نظام أو عقد، تشير إلى المسؤولية. وفي حالات أخرى، قد يكون من المناسب رفض الارتباط بناءً على الظروف، أو الإفصاح عن الظروف في تقرير التأكيد.

39. القائم بالقياس أو التقويم هو المسؤول عن توفير أساس معقول لمعلومات الموضوع. وما يمثل أساساً معقولاً يعتمد على طبيعة الموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى. وفي بعض الحالات، قد تكون هناك حاجة لوجود آلية رسمية تضم أدوات رقابة داخلية واسعة لتزويد القائم بالقياس أو التقويم أساساً معقولاً لاستنتاج أن معلومات الموضوع خالية من التحريف الجوهرية. وحقيقة أن المحاسب القانوني سيقدم تقريراً عن معلومات الموضوع ليست بديلاً للأليات التي يتبعها القائم بالقياس أو التقويم لتوفير أساس معقول لمعلومات الموضوع.

مدى مناسبة الموضوع محل الارتباط (راجع: الفقرة 24(ب)(1))

40. يتصف الموضوع الذي من المناسب أن يكون محل ارتباط بأنه موضوع قابل للتحديد ويمكن قياسه أو تقويمه بشكل متسق مقارنة بالضوابط المنطبقة بحيث يمكن إخضاع معلومات الموضوع الناتجة لإجراءات الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لدعم استنتاج التأكيد المعقول أو التأكيد المحدود، حسب مقتضى الحال.

41. لا تتأثر مناسبة الموضوع محل الارتباط بمستوى التأكيد، وبعبارة أخرى، ففي حالة وجود موضوع ما محل ارتباط غير مناسب لإجراء ارتباط تأكيد معقول، فإنه لا يكون مناسباً أيضاً لإجراء ارتباط تأكيد محدود، والعكس صحيح.

42. 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.

43. يساعد تحديد مثل هذه الخصائص والنظر في تأثيراتها المحاسب القانوني عند تقييم مدى مناسبة الموضوع محل الارتباط، وكذلك عند تحديد محتوى تقرير التأكيد (انظر الفقرة 164).

44. في بعض الحالات، قد يتعلق ارتباط التأكيد بجزء واحد فقط من موضوع أكثر اتساعاً. فعلى سبيل المثال، قد يتم تكليف المحاسب القانوني بتقديم تقرير عن جانب واحد من مساهمة منشأة في التنمية المستدامة، مثل عدد البرامج التي تديرها المنشأة والتي لها نتائج بيئية إيجابية. وعند تحديد ما إذا كان الارتباط مستوفٍ لخاصية أن الموضوع محل الارتباط مناسب في مثل هذه الحالات، قد يكون من المناسب للمحاسب

القانوني أن ينظر فيما إذا كانت المعلومات المتعلقة بالجانب المطلوب من المحاسب القانوني أن يقدم تقريراً عنه من المرجح أن تلي احتياجات المستخدمين المستهدفين، كمجموعة، من المعلومات، وأن ينظر كذلك في الكيفية التي سيتم بها عرض وتوزيع معلومات الموضوع، على سبيل المثال، ما إذا كانت هناك برامج أكثر أهمية تحقق نتائج أقل إيجابية ولا تقوم المنشأة بالتقرير عنها.

مدى مناسبة الضوابط وتوفرها

مدى مناسبة الضوابط (راجع: الفقرة 24(ب)(2))

45أ. تتسم الضوابط المناسبة بالخصائص التالية:

- (أ) الملائمة: 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.

46أ. لا تُعد الأوصاف الغامضة للتوقعات أو الأحكام المتعلقة بتجارب أحد الأفراد ضوابط مناسبة.

47أ. تعتمد مدى مناسبة الضوابط لتنفيذ ارتباط معين على ما إذا كانت تلك الضوابط تعكس الخصائص المذكورة أعلاه. ويُعد الوزن النسبي لأهمية كل خاصية بالنسبة لارتباط معين مسألة تخضع للحكم المهني. ويمكن أيضاً أن تكون الضوابط مناسبة لمجموعة معينة من ظروف الارتباط، لكنها قد لا تكون مناسبة لمجموعة مختلفة من ظروف الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب إعداد التقارير للحكومات أو السلطات التنظيمية استخدام مجموعة معينة من الضوابط، لكن هذه الضوابط قد لا تناسب مجموعة أوسع نطاقاً من المستخدمين.

48أ. يمكن اختيار أو وضع الضوابط بطرق متنوعة، فعلى سبيل المثال، يمكن أن تكون:

- منصوباً عليها في نظام أو لائحة.
- صادرة عن هيئات للخبراء مصرح لها أو معترف بها وتتبع آلية عمل شفافة.
- موضوعة من قبل مجموعة لا تتبع آلية عمل شفافة.
- منشورة في دوريات أو كتب علمية.
- موضوعة لغرض البيع على أساس الملكية الخاصة.
- مُصممة بشكل خاص لغرض إعداد معلومات الموضوع في ظل الظروف الخاصة للارتباط.

ويمكن أن تؤثر طريقة وضع الضوابط على العمل الذي يقوم به المحاسب القانوني لتقييم مدى مناسبها.

49أ. في بعض الحالات، يفرض نظام أو لائحة الضوابط التي سيتم استخدامها لأغراض الارتباط. وفي حالة عدم وجود ما يشير إلى عكس ذلك، يُفترض أن تلك الضوابط تكون مناسبة، شأنها شأن الضوابط الصادرة عن هيئات للخبراء مصرح لها أو معترف بها تتبع آلية عمل شفافة وذلك إذا كانت الضوابط ملائمة لاحتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات. ومثل تلك الضوابط تعرف بأنها الضوابط المفروضة. وحتى عند وجود ضوابط مفروضة لموضوع محل ارتباط، يمكن أن يتفق مستخدمون محدودون على ضوابط أخرى لأغراض محددة خاصة بهم. فعلى سبيل المثال، يمكن استخدام أطر مختلفة كضوابط مفروضة لتقويم مدى فاعلية الرقابة الداخلية. ومع ذلك، قد يضع

مستخدمون محددون مجموعة ضوابط أكثر تفصيلاً تلي احتياجاتهم من المعلومات فيما يتعلق، على سبيل المثال، بالإشراف الاحترازي. وفي مثل هذه الحالات، فإن تقرير التأكيد:

(أ) ينبّه القراء إلى أن معلومات الموضوع مُعدة وفقاً لضوابط ذات غرض خاص وأنه نتيجة لذلك، فإن معلومات الموضوع قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى (انظر الفقرة 69(و))؛

(ب) قد يشير، متى كان ذلك ملائماً لظروف الارتباط، إلى أن الضوابط غير منصوص عليها في نظام أو لائحة، أو غير صادرة عن هيئات للخبراء مصحح لها أو معترف بها تتبع آلية عمل شفافة.

50أ. إذا كانت الضوابط مصممة بشكل خاص لغرض إعداد معلومات الموضوع في ظل الظروف الخاصة للارتباط، فإنها لا تكون مناسبة إذا كان ينتج عنها معلومات موضوع أو تقرير تأكيد مضمّلين للمستخدمين المستهدفين. ومن المستحسن للمستخدمين المستهدفين أو الطرف القائم بالتكليف الإقرار بأن الضوابط الموضوعية بشكل خاص تُعد مناسبة لأغراض المستخدمين المستهدفين. وقد يؤثر عدم وجود مثل هذا الإقرار على ما سيتم القيام به لتقييم مدى مناسبة الضوابط، والمعلومات المقدمة عن الضوابط في تقرير التأكيد.

مدى توفر الضوابط (راجع: الفقرة 24(ب)(3))

51أ. يلزم أن تكون الضوابط متاحة للمستخدمين المستهدفين لتمكينهم من فهم كيفية قياس الموضوع محل الارتباط أو تقويمه. ويتم إتاحة الضوابط للاطلاع عليها من جانب المستخدمين المستهدفين بطريقة أو أكثر من الطرق الآتية:

(أ) الإعلان عنها.

(ب) من خلال تضمينها بشكل واضح في معلومات الموضوع.

(ج) من خلال تضمينها بشكل واضح في تقرير التأكيد (انظر الفقرة 165أ).

(د) عن طريق وجود فهم عام لها، على سبيل المثال ضابط قياس الوقت بالساعات والدقائق.

52أ. قد تكون الضوابط متاحة فقط للمستخدمين المستهدفين، ومثال ذلك شروط أحد العقود أو الضوابط التي يصدرها اتحاد إحدى الصناعات والتي تكون متاحة فقط لمن هم داخل الصناعة لأنها لا تكون ملائمة إلا لغرض معين. وعندما يكون هذا هو الحال، فإن الفقرة 69(و) تتطلب إضافة عبارة لتنبيه القراء إلى هذه الحقيقة. وإضافة إلى ذلك، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقرير التأكيد موجه فقط لمستخدمين معينين (انظر الفقرتين 167أ و168).

الوصول إلى الأدلة (راجع: الفقرة 24(ب)(4))

كمية الأدلة المتاحة وجودتها

53أ. تتأثر كمية الأدلة المتاحة وجودتها بما يلي:

(أ) خصائص الموضوع محل الارتباط أو معلومات الموضوع. فعلى سبيل المثال، قد يُتوقع الحصول على أدلة أقل موضوعية عندما تكون معلومات الموضوع ذات توجه مستقبلي وليست معلومات تاريخية؛

(ب) ظروف أخرى، كما هو الحال عندما لا يتوفر دليل كان من المتوقع بشكل معقول أن يكون موجوداً، على سبيل المثال بسبب توقيت تعيين المحاسب القانوني أو سياسة الاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالمنشأة أو عدم كفاية نُظم المعلومات أو وجود قيد مفروض من الطرف المسؤول.

وعادةً ما تكون الأدلة ذات طبيعة مقنعة وليست قطعية.

الوصول إلى السجلات (راجع: الفقرة 56)

54أ. قد يساعد المحاسب القانوني عند تحديده لما إذا كان الارتباط مستوفٍ لخاصية إمكانية الوصول إلى الأدلة، السعي للحصول على موافقة الطرف أو الأطراف المعنية بأنهم يقرون ويفهمون مسؤوليتهم عن تزويد المحاسب القانوني بما يلي:

(أ) إمكانية الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون الأطراف المعنية على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد معلومات الموضوع مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

(ب) المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المحاسب القانوني من الأطراف المعنية لغرض الارتباط؛

(ج) الوصول غير المقيد إلى الأشخاص من داخل منشأة الأطراف المعنية الذين يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري الحصول منهم على الأدلة.

55أ. قد تؤثر طبيعة العلاقات بين الطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو التقويم، والطرف القائم بالتكليف على قدرة المحاسب القانوني على الوصول إلى السجلات والوثائق والمعلومات الأخرى التي قد يطلبها كأدلة لإنجاز الارتباط. ولذلك، قد تكون طبيعة تلك العلاقات أحد الاعتبارات ذات الصلة عند تحديد قبول الارتباط أو رفضه. وتحتوي الفقرة 140 أ على أمثلة لبعض الظروف التي قد تمثل فيها طبيعة هذه العلاقات إشكالاً.

الغرض المنطقي (راجع: الفقرة 24(ب)(6))

56أ. عند تحديد ما إذا كان الارتباط له غرض منطقي، فقد يكون من بين الاعتبارات ذات الصلة ما يلي:

- المستخدمون المستهدفون لمعلومات الموضوع وتقرير التأكيد (وخاصة، عندما تكون الضوابط مصممة لغرض خاص). وثمة اعتبار إضافي يتمثل في احتمالية أن يتم استخدام معلومات الموضوع وتقرير التأكيد أو توزيعهما على نطاق أوسع من المستخدمين المستهدفين.
- ما إذا كان من المتوقع أن يتم استبعاد جوانب خاصة بمعلومات الموضوع من ارتباط التأكيد، وسبب استبعادها.
- خصائص العلاقات بين الطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو التقويم، والطرف القائم بالتكليف، على سبيل المثال، عندما لا يكون القائم بالقياس أو التقويم هو الطرف المسؤول، ما إذا كان الطرف المسؤول يوافق على أوجه استخدام معلومات الموضوع، وما إذا كانت ستتاح له الفرصة للاطلاع على معلومات الموضوع قبل إتاحتها للمستخدمين المستهدفين أو لتوزيع التعليقات مع معلومات الموضوع.
- القائم باختيار الضوابط التي سيتم تطبيقها لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط، ودرجة الحكم ونطاق التحيز في تطبيقها. ومن المرجح أن يكون للارتباط غرض منطقي إذا اختار المستخدمون المستهدفون الضوابط، أو تم إشراكهم في اختيارها.
- أي قيود كبيرة على نطاق عمل المحاسب القانوني.
- ما إذا كان المحاسب القانوني يعتقد أن الطرف القائم بالتكليف يعتزم أن يقرن اسم المحاسب القانوني بالموضوع محل الارتباط أو معلومات الموضوع بطريقة غير مناسبة.

الاتفاق على شروط الارتباط (راجع: الفقرة 27)

57أ. من مصلحة كل من الطرف القائم بالتكليف والمحاسب القانوني أن يقوم المحاسب القانوني بالإبلاغ كتابياً بشروط الارتباط المتفق عليها قبل بدء الارتباط للمساعدة في تجنب سوء الفهم. ويختلف شكل ومضمون الاتفاق أو العقد المكتوب باختلاف ظروف الارتباط. فعلى سبيل المثال، إذا فرض نظام أو لائحة بتفصيل كافٍ شروط الارتباط، فلا يلزم أن يقوم المحاسب القانوني بتسجيلها في اتفاق مكتوب، باستثناء النص على أنه يجب تطبيق ذلك النظام أو تلك اللائحة وأن الأطراف المعنية تقرر وتفهم مسؤولياتها المنصوص عليها بموجب ذلك القانون أو تلك اللائحة.

58أ. قد يفرض نظام أو لائحة، وتحديدًا في القطاع العام، تعيين محاسب قانوني وينص على صلاحياته بشكل محدد، مثل صلاحية الوصول إلى سجلات الأطراف المعنية والمعلومات الأخرى، والمسؤوليات، مثل مطالبة المحاسب القانوني بتقديم تقريره مباشرةً إلى وزير أو سلطة لوضع الأنظمة أو للعموم إذا كانت الأطراف المعنية تحاول الحد من نطاق الارتباط.

قبول التغيير في شروط الارتباط (راجع: الفقرة 29)

59أ. قد يكون حدوث تغير في الظروف التي تؤثر على متطلبات المستخدمين المستهدفين، أو حدوث سوء فهم لطبيعة الارتباط، مبرراً لطلب إدخال تغيير على الارتباط، على سبيل المثال، تغييره من ارتباط تأكيد لارتباط غير تأكيد، أو من ارتباط تأكيد معقول إلى ارتباط تأكيد محدود. ولا يُعد العجز عن الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتكوين استنتاج بشأن ارتباط تأكيد معقول سبباً مقبولاً لتغيير الارتباط إلى ارتباط تأكيد محدود.

رقابة الجودة

المحاسبون المهنيون في الممارسة العامة (راجع: الفقرات 20، 31(أ)–(ب))

60أ. لقد كُتِبَ هذا المعيار في سياق مجموعة من التدابير المتخذة لضمان جودة ارتباطات التأكيد التي يتم القيام بها من قبل المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة، كتلك التي تتخذها الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين وفقاً لبرنامج التزام الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين وبيانات التزامات العضوية. وتشمل تلك التدابير:

- متطلبات الكفاءة، مثل شروط التعليم والخبرة للحصول على العضوية، والتطوير المهني المستمر القائم وكذلك متطلبات التعلم المستمر.
- سياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة في المكتب. وينطبق معيار رقابة الجودة (1) على جميع مكاتب المحاسبين المهنيين فيما يتعلق بارتباطات التأكيد والخدمات ذات العلاقة.
- ميثاق شامل لسلوك وآداب المهنة، بما في ذلك متطلبات استقلال تفصيلية، قائم على أساس المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.

رقابة الجودة على مستوى المكتب (راجع: الفقرتين 3(ب)، 31(أ))

61أ. يتناول المعيار الدولي لرقابة الجودة (1) مسؤوليات المكتب عن وضع نظام خاص به، والحفاظ عليه، لرقابة الجودة في ارتباطات التأكيد. ويحدد ذلك المعيار مسؤوليات المكتب عن وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تقديم تأكيد معقول بأن المكتب والعاملين فيه ملتزمون بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال. ويتطلب الالتزام بذلك المعيار أموراً من بينها أن يقوم المكتب بوضع نظام لرقابة الجودة، والحفاظ عليه، يتضمن السياسات والإجراءات التي تتناول كل عنصر من العناصر الآتية، وأن يوثق سياساته وإجراءاته ويبلغ بها العاملين في المكتب:

- (أ) مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب؛
- (ب) المتطلبات المسلكية ذات الصلة؛
- (ج) قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات؛
- (د) الموارد البشرية؛
- (هـ) تنفيذ الارتباطات؛
- (و) المتابعة.

62أ. تُعد المتطلبات المهنية الأخرى أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، التي تتناول مسؤوليات المكتب عن وضع نظام لرقابة الجودة والحفاظ عليه، مساوية على الأقل لمتطلبات معيار رقابة الجودة (1) عندما تتناول جميع الأمور المشار إليها في الفقرة السابقة وتفرض التزامات على المكتب لتحقيق أهداف المتطلبات المنصوص عليها في معيار رقابة الجودة (1).

63أ. تؤكد تصريحات الشريك المسؤول عن الارتباط والرسائل المناسبة التي ينقلها لأعضاء فريق الارتباط الآخرين، في سياق تحمله المسؤولية عن الجودة العامة في كل ارتباط، على حقيقة أن الجودة هي أمر أساسي عند تنفيذ ارتباط التأكيد، والأهمية التي يمثلها ما يلي لجودة ارتباط التأكيد:

- (أ) تنفيذ العمل المستوفي لمتطلبات المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية.
- (ب) الالتزام بسياسات وإجراءات المكتب المنطبقة فيما يتعلق برقابة الجودة.
- (ج) إصدار تقرير عن الارتباط يكون مناسباً في ظل الظروف القائمة.
- (د) قدرة فريق الارتباط على طرح مخاوفهم دون خوف من ردود الفعل الانتقامية.
- 64أ. يتضمن النظام الفعال لرقابة الجودة تطبيق آلية متابعة تهدف إلى تزويد المكتب بتأكيد معقول بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة ملائمة وكافية وتعمل بفاعلية.
- 65أ. ما لم تشر المعلومات المقدمة من المكتب أو من الأطراف الأخرى إلى غير ذلك، يحق لفريق الارتباط أن يعتمد على نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب. فعلى سبيل المثال، يمكن لفريق الارتباط الاعتماد على نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب فيما يتعلق بما يلي:
- (أ) الكفاءة المهنية للعاملين من خلال توظيفهم وتدريبهم الرسمي.
- (ب) الاستقلال من خلال جمع معلومات الاستقلال الملائمة والإبلاغ بها.
- (ج) الحفاظ على العلاقات مع العملاء، من خلال نُظْم القبول والاستمرار.
- (د) التقيد بالمتطلبات التنظيمية والنظامية، من خلال آليات المتابعة.
- وعند النظر في أوجه القصور التي تم التعرف عليها في نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب، والتي قد تؤثر على ارتباط التأكيد، فقد ينظر الشريك المسؤول عن الارتباط في التدابير التي اتخذها المكتب لتدارك أوجه القصور تلك.
- 66أ. لا يشير القصور في نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب بالضرورة إلى أنه لم يتم تنفيذ ارتباط التأكيد وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، أو إلى أن تقرير المحاسب القانوني لم يكن مناسباً.

المهارات والمعرفة والخبرة فيما يتعلق بالموضوع محل الارتباط وقياسه أو تقويمه (راجع: الفقرة 31(ج))

- 67أ. قد يُطلب من المحاسب القانوني تنفيذ ارتباطات تأكيد بخصوص مجموعة واسعة من الموضوعات محل الارتباط ومعلومات الموضوع. وقد تتطلب بعض الموضوعات والمعلومات مهارات ومعرفة متخصصة تفوق ما يحظى به عادةً كل محاسب قانوني بمفرده.
- 68أ. يحتوي الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة على متطلبات وإرشادات بشأن تهديد المصلحة الشخصية الذي يمس الالتزام بمبدأ الكفاءة المهنية والعناية الواجبة الذي ينشأ إذا كان فريق الارتباط لا يمتلك، أو لا يستطيع اكتساب، الكفاءات اللازمة لتنفيذ الخدمات المهنية.⁴ ويتحمل المحاسب القانوني وحده دون غيره المسؤولية عن الاستنتاج التأكيدي الذي يتم إبدائه، ولا يُحدّ من هذه المسؤولية استخدام المحاسب القانوني لعمل أحد خبرائه. ومع ذلك، فإذا استنتج المحاسب القانوني الذي يستخدم عمل أحد خبرائه، بعد اتباعه لهذا المعيار، أن عمل ذلك الخبير يُعد كافياً لأغراض المحاسب القانوني، يمكن للمحاسب القانوني قبول نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير في مجال عمله على أنها أدلة مناسبة.

تعيين الفريق

الكفاءة والقدرات الجماعية (راجع: الفقرة 32)

- 69أ. يتطلب معيار رقابة الجودة (1) من المكتب وضع سياسات وإجراءات لقبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، بغية تزويد المكتب بتأكيد معقول بأنه لن يقبل أو لن يستمر إلا في العلاقات والارتباطات التي يكون لديه الكفاءة لتنفيذها والقدرات اللازمة للقيام بها، بما في ذلك الوقت والموارد.⁵

⁴ الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة، الفقرة 3/320 ت3

⁵ معيار رقابة الجودة (1)، الفقرة 26

الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرتين 32(أ)، 32(ب)(1))

70أ. يمكن تنفيذ بعض أعمال التأكيد من قبل فريق متعدد التخصصات يضم خبيراً واحداً أو أكثر من الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني. فعلى سبيل المثال، قد تكون هناك حاجة للاستعانة بخبير لمساعدة المحاسب القانوني في التوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى أو مساعدته في واحد أو أكثر من الأمور المذكورة في الفقرة 46م (في حالة ارتباط التأكيد المعقول) أو 46د (في حالة ارتباط التأكيد المحدود).

71أ. عندما يتم استخدام عمل خبير استعان به المحاسب القانوني، فقد يكون من المناسب تنفيذ بعض الإجراءات المطلوبة بموجب الفقرة 52 في مرحلة قبول الارتباط أو الاستمرار فيه.

المحاسبون القانونيون الآخرون (راجع: الفقرة 32(ب)(2))

72أ. يمكن أن تتضمن معلومات الموضوع معلومات أبدى محاسب قانوني آخر استنتاجاً بشأنها. وقد يقرر المحاسب القانوني، في سبيل توصله إلى استنتاج بشأن معلومات الموضوع، استخدام الأدلة التي استند إليها استنتاج ذلك المحاسب القانوني الآخر لتقديم الأدلة فيما يتعلق بمعلومات الموضوع.

73أ. يمكن استخدام عمل محاسب قانوني آخر فيما يتعلق، على سبيل المثال، بموضوع محل ارتباط في مكان بعيد أو في دولة أجنبية. ومثل هؤلاء المحاسبين القانونيين الآخرين لا يُعدّون جزءاً من فريق الارتباط. وقد تتضمن الاعتبارات ذات الصلة عندما يخطط فريق الارتباط لاستخدام عمل محاسب قانوني آخر:

- ما إذا كان المحاسب القانوني الآخر يفهم المتطلبات المسلكية ذات الصلة بالارتباط ويلتزم بها، وعلى وجه الخصوص، متطلب أن يكون مستقلاً.
- الكفاءة المهنية للمحاسب القانوني الآخر.
- مدى مشاركة فريق الارتباط في عمل المحاسب القانوني الآخر.
- ما إذا كان المحاسب القانوني الآخر يعمل في بيئة تنظيمية تشرف على نحو فعال على ذلك المحاسب القانوني.

مسؤوليات الفحص (راجع: الفقرة 33(ج))

74أ. طبقاً لمعيار رقابة الجودة (1)، يتم تحديد الإجراءات والسياسات الخاصة بمسؤوليات الفحص في المكتب على أساس قيام أعضاء الفريق الأكثر خبرة بفحص العمل الذي قام بأدائه أعضاء الفريق الأقل خبرة.⁶

فحص رقابة جودة الارتباط (راجع: الفقرة 36(ب))

75أ. من بين الأمور الأخرى التي قد يتم أخذها في الحسبان عند فحص رقابة جودة الارتباط:

- (أ) تقويم فريق الارتباط لاستقلال المكتب فيما يتعلق بالارتباط؛
- (ب) ما إذا كان قد تم التشاور بشكل مناسب بشأن الأمور التي تنطوي على اختلاف في الرأي أو الأمور الأخرى الصعبة أو المثيرة للجدل، والاستنتاجات الناشئة من تلك المشاورات؛
- (ج) ما إذا كانت وثائق أعمال الارتباط المختارة للفحص تعكس العمل الذي تم أدائه فيما يتعلق بالأحكام المهمة وتدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

نزعة الشك المهني والحكم المهني

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرة 37)

76أ. نزعة الشك المهني هي موقف سلوكي ينطوي على الانتباه على سبيل المثال إلى ما يلي:

⁶ معيار رقابة الجودة (1)، الفقرة 33

- الدليل غير المتسق مع الأدلة الأخرى المتحصل عليها.
 - المعلومات التي تستدعي التشكيك في إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة.
 - الظروف التي توجي بالحاجة إلى اتخاذ إجراءات أخرى إضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير التأكيد ذات الصلة.
 - الأوضاع التي قد تشير إلى وجود تحريف محتمل.
- 77أ. من الضروري الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال الارتباط إذا أراد المحاسب القانوني، على سبيل المثال، تخفيض مخاطر:
- التغاضي عن الظروف غير المعتادة.
 - التعميم الزائد عن الحد عند استنباط الاستنتاجات من الملاحظات.
 - استخدام افتراضات غير مناسبة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات وتقييم نتائجها.
- 78أ. تُعد نزعة الشك المهني ضرورية لإجراء تقييم نقدي للأدلة. وينطوي ذلك على التشكيك في الأدلة غير المتسقة وفي إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات. وينطوي أيضاً على النظر في كفاية ومناسبة الأدلة المتحصل عليها في ضوء الظروف المحيطة.
- 79أ. ما لم يستلزم الارتباط إجراء تأكيد بشأن ما إذا كانت المستندات صحيحة، يمكن للمحاسب القانوني قبول السجلات والمستندات على أنها صحيحة ما لم يكن لديه سبب يدعو إلى الاعتقاد بخلاف ذلك. ومع ذلك، تتطلب الفقرة 50 أن ينظر المحاسب القانوني في إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة.
- 80أ. لا يمكن التوقع بأن يقوم المحاسب القانوني بتجاهل خبراته السابقة المتعلقة بأمانة مقدمي الأدلة ونزاهتهم. ومع ذلك، فإن الاعتقاد بأن مقدمي الأدلة يتمتعون بالأمانة والنزاهة لا يُعفي المحاسب القانوني من ضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني.
- الحكم المهني (راجع: الفقرة 38)*
- 81أ. يُعد الحكم المهني ضرورياً لحسن إجراء ارتباط التأكيد. وهذا لأنه لا يمكن تفسير المتطلبات المسلكية ذات الصلة ومعايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة واتخاذ القرارات المدروسة اللازمة طوال مدة الارتباط بدون تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة على الحقائق والظروف. ويكون الحكم المهني ضرورياً بصفة خاصة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بما يلي:
- الأهمية النسبية وخطر الارتباط.
 - طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المستخدمة للوفاء بمتطلبات معايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة والحصول على الأدلة.
 - تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، وما إذا كان يتعين بذل المزيد من الجهد لتحقيق أهداف هذا المعيار وأي معيار ذي صلة من معايير ارتباطات التأكيد المتعلقة بموضوعات محددة. وفي حالة ارتباط التأكيد المحدود على وجه الخصوص، يكون الحكم المهني مطلوباً في تقويم ما إذا كان قد تم التوصل إلى مستوى مجدٍ من التأكيد.
 - الاستنتاجات التي من المناسب استنباطها بناءً على الأدلة المتحصل عليها.
- 82أ. 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.
- 83أ. تعتمد ممارسة الحكم المهني في أية حالة بعينها على الحقائق والظروف المعلومة للمحاسب القانوني. ويساعد التشاور بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل خلال سير الارتباط، سواءً داخل فريق الارتباط أو بين فريق الارتباط وأشخاص آخرين على مستوى مناسب من داخل المكتب أو خارجه، المحاسب القانوني في القيام بأحكام مدروسة ومعقولة، بما في ذلك مدى تأثر بنود معينة في معلومات الموضوع باجتهادات الأطراف المعنية.
- 84أ. 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.

85أ. يلزم ممارسة الحكم المهني طوال مدة الارتباط. ويلزم أيضاً توثيقه على نحو مناسب. وفي هذا الصدد، تتطلب الفقرة 79 أن يقوم المحاسب القانوني بإعداد توثيق يكفي لتمكين أي محاسب قانوني خبير، لم تكن له صلة في السابق بالارتباط، من فهم الأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها للتوصل إلى الاستنتاجات بشأن الأمور المهمة التي ظهرت أثناء الارتباط. ولا يمكن استخدام الحكم المهني كمبرر لاتخاذ قرارات لا تدعمها حقائق الارتباط وظروفه أو ما يكفي من الأدلة المناسبة.

التخطيط للارتباط وتنفيذه

التخطيط (راجع: الفقرة 40)

86أ. ينطوي التخطيط على قيام الشريك المسؤول عن الارتباط، والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين رئيسيين تابعين للمحاسب القانوني بوضع استراتيجية عامة لنطاق الارتباط ومحاو تركيزه وتوقيته والقيام به، وعلى وضع خطة للارتباط تتألف من منهج مفصل لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي سيتم تنفيذها، وأسباب اختيارها. ويساعد التخطيط الكافي على تخصيص الاهتمام المناسب لجوانب الارتباط المهمة، وتحديد المشاكل المحتملة في الوقت المناسب، وتنظيم وإدارة الارتباط بشكل سليم حتى يتسنى تنفيذه بطريقة تمتاز بالكفاءة والفاعلية. ويساعد التخطيط الكافي أيضاً المحاسب القانوني في توزيع العمل بشكل سليم على أعضاء فريق الارتباط، ويسهل عليه توجيه أعمالهم والإشراف عليها وفحصها. ويساعده كذلك، عند الاقتضاء، في تنسيق الأعمال التي ينفذها المحاسبون القانونيون الآخرون والخبراء. وتختلف طبيعة أنشطة التخطيط ومداه باختلاف ظروف الارتباط، على سبيل المثال، تعقيد الموضوع محل الارتباط والضوابط. ومن أمثلة الأمور الرئيسية التي يمكن أخذها في الحسبان ما يلي:

- خصائص الارتباط التي تحدد نطاقه، بما في ذلك شروط الارتباط وخصائص الموضوع محل الارتباط والضوابط.
- التوقيت المتوقع للاتصالات المطلوبة وطبيعتها.
- نتائج أنشطة قبول الارتباط، وعند الاقتضاء، مدى صلة المعرفة المكتسبة من الارتباطات الأخرى التي قام الشريك المسؤول عن الارتباط بتنفيذها للأطراف المعنية؛
- آلية الارتباط.
- فهم المحاسب القانوني للأطراف المعنية وبيئتها، بما في ذلك مخاطر أن تكون معلومات الموضوع مُحرّفة بشكل جوهري.
- تحديد المستخدمين المستهدفين واحتياجاتهم من المعلومات، ومراعاة الأهمية النسبية وعناصر خطر الارتباط.
- مدى صلة خطر الغش بالارتباط.
- طبيعة وتوقيت ومدى الموارد اللازمة لتنفيذ الارتباط، مثل المتطلبات من العاملين والخبرات، بما في ذلك طبيعة ومدى مشاركة الخبراء.
- تأثير وظيفة المراجعة الداخلية على الارتباط.

87أ. قد يقرر المحاسب القانوني مناقشة عناصر التخطيط مع الأطراف المعنية لتسهيل القيام بالارتباط وإدارته (على سبيل المثال، لتنسيق بعض الإجراءات المخطط لها مع أعمال الموظفين لدى الأطراف المعنية). وبالرغم من حدوث هذه المناقشات في غالب الأحيان، فإن الاستراتيجية العامة للارتباط وخطة الارتباط تظلان من مسؤوليات المحاسب القانوني. ويجب توخي الحذر عند مناقشة الأمور الواردة في الاستراتيجية العامة للارتباط أو في خطة الارتباط حتى لا يتم إضعاف فاعلية الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد تُضعف مناقشة طبيعة وتوقيت الإجراءات التفصيلية مع الأطراف المعنية من فاعلية الارتباط بجعل الإجراءات قابلة للتنبؤ بها بشكل كبير.

88أ. لا يُعد التخطيط مرحلة منفصلة، وإنما هو عملية مستمرة ومتكررة طوال الارتباط. ونتيجة للأحداث غير المتوقعة، أو التغيرات في الظروف، أو الأدلة التي تم الحصول عليها، قد يحتاج المحاسب القانوني إلى تعديل الاستراتيجية العامة وخطة الارتباط، ومن ثم تعديل ما ترتب عليهما من إجراءات مخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداه.

89أ. في الارتباطات الأصغر أو الأقل تعقيداً، يمكن تنفيذ الارتباط بالكامل بواسطة فريق ارتباط صغير جداً، ربما يضم فقط الشريك المسؤول عن الارتباط (الذي قد يكون محاسب قانوني فرد) الذي يعمل بدون أي أعضاء آخرين في فريق الارتباط. ومع وجود فريق صغير، يكون التنسيق والاتصال بين أعضاء الفريق أسهل. ولا يلزم أن يكون تحديد الاستراتيجية العامة للارتباط في مثل هذه الحالات ممارسة معقدة أو

مستهلكة للوقت، وذلك لأنها تختلف حسب حجم المنشأة ومدى تعقّد الارتباط، بما في ذلك الموضوع محل الارتباط والضوابط، وحجم فريق الارتباط. فعلى سبيل المثال، في حالة الارتباط المتكرر، يمكن لمذكرة مختصرة تم إعدادها عند انتهاء الفترة السابقة، بناءً على فحص أوراق العمل والأمور المهمة المتعرف عليها في الارتباط المنجز للتو، وتم تحديدها في الفترة الحالية، بناءً على المناقشات مع الأطراف المعنية، أن تكون بمثابة استراتيجية الارتباط الموثقة للارتباط الحالي.

90أ. إذا استمر المحاسب القانوني في الارتباط في ظل الظروف المبينة في الفقرة 43:

(أ) عندما يكون من المرجح، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، أن تؤدي الضوابط المنطبقة غير المناسبة أو الموضوع محل الارتباط غير المناسب إلى تضليل المستخدمين المستهدفين، فعندئذ سيكون من المناسب إبداء استنتاج متحفّظ أو استنتاج معارض في ظل الظروف القائمة بناءً على مدى جوهرية الأمر وانتشاره.

(ب) في حالات أخرى، سيكون من المناسب إبداء استنتاج مُتحفّظ أو الامتناع عن إبداء استنتاج، بناءً على مدى جوهرية الأمر وانتشاره، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني.

91أ. على سبيل المثال، إذا اكتشف المحاسب القانوني بعد قبول الارتباط أن تطبيق الضوابط المنطبقة يؤدي إلى معلومات موضوع متحيزة، وأن التحيز في معلومات الموضوع يُعد جوهرياً ومنتشراً، فعندئذ سيكون من المناسب إبداء استنتاج معارض في ظل الظروف القائمة.

الأهمية النسبية (راجع: الفقرة 44)

92أ. تُمارس الأحكام المهنية فيما يتعلق بالأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة، لكنها لا تتأثر بمستوى التأكيد، وبعبارة أخرى، فعند استهداف نفس المستخدمين ولتحقيق نفس الغرض، تكون الأهمية النسبية في القيام بارتباط تأكيد معقول هي نفسها في القيام بارتباط تأكيد محدود لأن الأهمية النسبية تعتمد على المعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون.

93أ. قد تناقش الضوابط المنطبقة مفهوم الأهمية النسبية في سياق إعداد وعرض معلومات الموضوع، وبالتالي قد توفر إطاراً مرجعياً للمحاسب القانوني عند النظر في الأهمية النسبية للارتباط. وعلى الرغم من أن الضوابط المنطبقة قد تناقش الأهمية النسبية بمصطلحات مختلفة، فإن مفهوم الأهمية النسبية يتضمن بشكل عام الأمور التي تتناولها الفقرات 92أ-100. وإذا لم تتضمن الضوابط المنطبقة مناقشة لمفهوم الأهمية النسبية، فإن هذه الفقرات توفر للمحاسب القانوني إطاراً مرجعياً.

94أ. تُعد التحريفات، بما في ذلك الإغفالات، جوهرية إذا كان يُتوقع بشكل معقول أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات ذات الصلة التي يتخذها المستخدمون المستهدفون على أساس معلومات الموضوع. ويخضع نظر المحاسب القانوني في الأهمية النسبية لحكمه المهني، ويتأثر ذلك بتصور المحاسب القانوني للمعلومات المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون كمجموعة. وفي هذا السياق، يكون من المعقول للمحاسب القانوني أن يفترض أن المستخدمين المستهدفين:

(أ) لديهم معرفة معقولة بالموضوع محل الارتباط، ورغبة في دراسة معلومات الموضوع بدرجة معقولة من العناية؛

(ب) يفهمون أن معلومات الموضوع مُعدّة ومضمونة تبعاً لمستويات مناسبة من الأهمية النسبية، ولديهم فهم لأي مفاهيم تتعلق بالأهمية النسبية واردة في الضوابط المنطبقة؛

(ج) يفهمون أي حالات عدم تأكد ملازمة لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط؛

(د) يتخذون قرارات معقولة على أساس معلومات الموضوع ككل.

وما لم يكن هدف الارتباط هو توفير معلومات معينة يحتاج إليها مستخدمون محدّدون، فلا يتم النظر عادةً في الأثر المحتمل للتحريفات على مجموعة محددة من المستخدمين الذين قد تتباين المعلومات التي يحتاجون إليها بشكل كبير (انظر أيضاً الفقرات 16أ-18).

95أ. يُنظر إلى الأهمية النسبية في سياق العوامل النوعية، وعند الاقتضاء، في سياق العوامل الكمية. ويُعد الوزن النسبي لأهمية العوامل النوعية والكمية عند النظر في الأهمية النسبية في ارتباط معين أمراً خاضعاً للحكم المهني للمحاسب القانوني.

96أ. يمكن أن تتضمن العوامل النوعية أشياء مثل:

- عدد الأشخاص أو المنشآت المتأثرين بالموضوع.

- التفاعل بين مكونات معلومات الموضوع، والوزن النسبي لأهميتها، عندما تتكون المعلومات من مكونات متعددة، ومثال ذلك تقرير يتضمن مؤشرات أداء متعددة.
 - الصيغة المختارة لمعلومات الموضوع التي يتم التعبير عنها بشكلٍ سرديّ.
 - خصائص العرض المقررة لمعلومات الموضوع عندما تسمح الضوابط المنطبقة بأشكال مختلفة لذلك العرض.
 - طبيعة التحريف، على سبيل المثال، طبيعة الانحرافات الملحوظة عن إحدى أدوات الرقابة عندما تكون معلومات الموضوع عبارة عن بيان بأن أداة الرقابة فعّالة.
 - ما إذا كان التحريف يؤثر على الالتزام بنظام أو لائحة.
 - تأثير التعديل الذي يؤثر على معلومات الموضوع الماضية أو الحالية، أو من المرجح أن يؤثر على معلومات الموضوع في المستقبل، وذلك في حالة تقديم تقارير دورية عن الموضوع محل الارتباط.
 - ما إذا كان التحريف هو نتيجة تصرف متعمد أو غير متعمد.
 - ما إذا كان يوجد تحريف يُعد مهماً بالنظر إلى فهم المحاسب القانوني للإبلاغات السابقة المعروفة المرسلّة للمستخدمين، على سبيل المثال، فيما يتعلق بالمحصلة المتوقعة لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط.
 - ما إذا كان يوجد تحريف يرتبط بالعلاقة بين الطرف المسؤول، أو القائم بالقياس أو التقويم، أو الطرف القائم بالتكليف أو علاقتهم مع أطراف أخرى.
 - عندما يكون هناك حد أو قيمة مرجعية تم تحديدها، ما إذا كانت نتيجة الإجراء تنحرف عن تلك القيمة.
 - عندما يكون الموضوع محل الارتباط برنامجاً حكومياً أو منشأة قطاع عام، ما إذا كان جانب معين من البرنامج الحكومي أو منشأة القطاع العام يعد مهماً فيما يتعلق بطبيعة ووضوح وحساسية البرنامج أو المنشأة.
 - خطورة تبعات عدم الالتزام عندما تكون معلومات الموضوع ذات علاقة باستنتاج بشأن الالتزام بنظام أو لائحة.
- 97أ. تتعلق العوامل الكميّة بحجم التحريفات بالنسبة إلى المبالغ التي تم التقرير عنها لتلك الجوانب من معلومات الموضوع، إن وجدت، التي تكون:
- معيّراً عنها رقمياً؛ أو
 - ذات علاقة بأية طريقة أخرى بالقيم الرقمية (على سبيل المثال، قد يكون عدد الانحرافات الملحوظة عن أداة رقابة معينة عاملاً كمياً ذا صلة عندما تكون معلومات الموضوع عبارة عن بيان بأن أداة الرقابة فعّالة).
- 98أ. عند انطباق العوامل الكمية، فإن التخطيط للارتباط لاكتشاف التحريفات الجوهرية بصورتها الفردية فقط يغفل حقيقة أن مجموع التحريفات غير الجوهرية بصورتها الفردية التي لم يتم تصحيحها ولم يتم اكتشافها قد يتسبب في جعل معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري. ولذلك، قد يكون من المناسب للمحاسب القانوني عند التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات تحديد كمية أقل من الأهمية النسبية كأساس لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات.
- 99أ. تتعلق الأهمية النسبية بالمعلومات التي يغطيها تقرير التأكيد. ولذلك، فعندما يغطي الارتباط بعض جوانب المعلومات المبلغ بها حول الموضوع محل الارتباط، وليس جميع الجوانب، يُنظر إلى الأهمية النسبية فيما يتعلق فقط بذلك الجزء الذي يغطيه الارتباط.
- 100أ. إن الوصول إلى استنتاج بشأن الأهمية النسبية للتحريفات المكتشفة نتيجة للإجراءات المنفذة يتطلب حكماً مهنيّاً. فعلى سبيل المثال:
- قد يكون من بين الضوابط المنطبقة لارتباط عن القيمة المحققة مقابل المال المدفوع لقسم الطوارئ في إحدى المستشفيات، سرعة وجودة الخدمات المقدمة، وعدد المرضى الذين عولجوا خلال المناوبة، ومقارنة تكلفة الخدمات بالمستشفيات الأخرى المماثلة. وإذا كانت ثلاثة من هذه الضوابط المنطبقة مقنعة، ولكن ضابطاً واحداً منها ليس مقنعاً بهامش ضئيل، فحينئذ تكون هناك حاجة لممارسة الحكم المهني لاستنتاج ما إذا كان قسم الطوارئ في المستشفى يحقق قيمة مقابل المال المدفوع بوجه عام.

- في ارتباط التزم، يمكن أن تكون المنشأة قد التزمت بتسعة من أحكام النظام أو اللائحة ذات الصلة، ولكنها لم تلتزم بحكم واحد. وحينئذ تكون هناك حاجة لممارسة الحكم المهني لاستنتاج ما إذا كانت المنشأة قد التزمت بالنظام أو اللائحة ذات الصلة ككل. فعلى سبيل المثال، قد يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان أهمية الحكم الذي لم تلتزم به المنشأة، إضافة إلى علاقة ذلك الحكم بالأحكام المتبقية من النظام أو اللائحة ذات الصلة.

فهم ظروف الارتباط (راجع: الفقرات 45-47م)

101أ. مما قد يُعين فريق الارتباط في التخطيط للارتباط وتنفيذه، إجراء مناقشات بين الشرك المسؤل عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين رئيسيين يستعين بهم المحاسب القانوني، بشأن إمكانية وجود تحريف جوهري في معلومات الموضوع محل الارتباط، وتطبيق الضوابط المنطبقة على حقائق وظروف الارتباط. ومن المفيد أيضاً إبلاغ الأمور ذات الصلة إلى أعضاء فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين رئيسيين يستعين بهم المحاسب القانوني، من غير المشاركين في المناقشات.

102أ. قد يتحمل المحاسب القانوني مسؤوليات إضافية، بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة، فيما يتعلق بعدم التزم المنشأة بالأنظمة واللوائح، وقد تختلف هذه المسؤوليات عن مسؤوليات المحاسب القانوني بموجب هذا المعيار، أو قد تتجاوزها، ومن أمثلة ذلك:

- (أ) الاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بما في ذلك المتطلبات المتعلقة بإجراء اتصالات محددة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لاتخاذ المزيد من التصرفات؛
- (ب) إبلاغ أحد المراجعين بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه؛⁷
- (ج) متطلبات التوثيق فيما يتعلق بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه.

وقد يؤدي الالتزام بأي مسؤوليات إضافية إلى توفير المزيد من المعلومات ذات الصلة بعمل المحاسب القانوني، وفقاً لهذا المعيار ووفقاً لأي معيار آخر من معايير ارتباطات التأكيد (على سبيل المثال، فيما يتعلق بزاهة الطرف المسؤل أو المكلفين بالحوكمة). وتتناول الفقرات 194أ-198أ بالتفصيل مسؤوليات المحاسب القانوني بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة فيما يتعلق بالإبلاغ والتقرير عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها.

103أ. إن التوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى يزود المحاسب القانوني بإطار مرجعي لممارسة الحكم المهني طوال الارتباط، على سبيل المثال عند:

- النظر في خصائص الموضوع محل الارتباط؛
- تقييم مدى مناسبة الضوابط؛
- مراعاة العوامل التي تُعد، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، مهمة في توجيه جهود فريق الارتباط، بما في ذلك عندما تكون هناك ضرورة لإيلاء اعتبار خاص؛ على سبيل المثال، الحاجة إلى مهارات متخصصة أو عمل خبير؛
- تحديد مستويات الأهمية النسبية الكمية (عند الاقتضاء) وتقويم مدى مناسبة استمراريتها، ومراعاة العوامل النوعية للأهمية النسبية؛
- وضع توقعات لاستخدامها عند تنفيذ الإجراءات التحليلية؛
- تصميم وتنفيذ الإجراءات؛
- تقويم الأدلة، بما في ذلك مدى معقولية الإفادات الشفهية والمكتوبة التي يحصل عليها المحاسب القانوني.

104أ. يحظى المحاسب القانوني عادةً بفهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى أقل عمقاً من فهم الطرف المسؤل. وعادةً ما يكون فهم المحاسب القانوني أيضاً للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى في ارتباط التأكيد المحدود أقل عمقاً منه في ارتباط التأكيد

⁷ انظر، على سبيل المثال، الفقرات 31/360-35/360 ت1 من الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة.

المعقول، وعلى سبيل المثال، قد يتوصل المحاسب القانوني في بعض ارتباطات التأكيد المحدود إلى فهم للرقابة الداخلية المطبقة على إعداد معلومات الموضوع، إلا أن هذا ليس هو الحال في غالب الأحيان.

105أ. في ارتباط التأكيد المحدود، يؤدي تحديد المجالات التي من المرجح أن ينشأ فيها تحريف جوهري لمعلومات الموضوع إلى تمكين المحاسب القانوني من تركيز الإجراءات على تلك المجالات. فعلى سبيل المثال، عندما تكون معلومات الموضوع في أحد الارتباطات هي تقرير عن الاستدامة، فإن المحاسب القانوني قد يركز على جوانب معينة من التقرير. وقد يقوم المحاسب القانوني بتصميم وتنفيذ إجراءات على الموضوع محل الارتباط بالكامل عندما تتألف معلومات الموضوع من مجال واحد فقط، أو عندما يكون الوصول إلى تأكيد بشأن جميع مجالات معلومات الموضوع أمراً ضرورياً للوصول إلى تأكيد مجدي.

106أ. في حالة ارتباط التأكيد المعقول، يساعد فهم الرقابة الداخلية المطبقة على معلومات الموضوع المحاسب القانوني في التعرف على أنواع التحريفات والعوامل التي تؤثر على مخاطر التحريفات الجوهرية في معلومات الموضوع. ويُطلب من المحاسب القانوني تقويم تصميم أدوات الرقابة ذات الصلة وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها، وذلك عن طريق تنفيذ إجراءات بالإضافة إلى الاستفسار من الطرف المسؤول. ويلزم ممارسة الحكم المهني لتحديد أدوات الرقابة الملائمة في ظل ظروف الارتباط.

107أ. في حالة ارتباط التأكيد المحدود، يساعد النظر في الآلية المستخدمة في إعداد معلومات الموضوع المحاسب القانوني في تصميم وتنفيذ الإجراءات التي تتناول المجالات التي من المرجح أن ينشأ فيها تحريف جوهري لمعلومات الموضوع. وعند النظر في الآلية المستخدمة، يستخدم المحاسب القانوني حكمه المهني لتحديد الجوانب ذات صلة بالارتباط في تلك الآلية، وقد يستفسر من الطرف المعني عن تلك الجوانب.

108أ. في كل من ارتباط التأكيد المعقول وارتباط التأكيد المحدود، قد تساعد أيضاً نتائج آلية المنشأة لتقييم المخاطر المحاسب القانوني في التوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى.

الحصول على الأدلة

طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات (راجع: الفقرات 48(د)–49(م))

109أ. يختار المحاسب القانوني مجموعة من الإجراءات للوصول إلى تأكيد معقول أو تأكيد محدود، حسب مقتضى الحال. ويمكن استخدام الإجراءات المذكورة أدناه، على سبيل المثال، للتخطيط للارتباط أو تنفيذه، ويتوقف هذا على السياق الذي يطبقها فيه المحاسب القانوني:

- الفحص المادي؛
- الملاحظة؛
- المصادقة؛
- إعادة الاحتساب؛
- إعادة التنفيذ؛
- الإجراءات التحليلية؛
- الاستفسار.

110أ. من بين العوامل التي قد تؤثر على اختيار المحاسب القانوني للإجراءات طبيعة الموضوع محل الارتباط، ومستوى التأكيد الذي سيتم الوصول إليه، والمعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون والطرف القائم بالتكليف، بما في ذلك قيود الوقت والتكلفة ذات الصلة.

111أ. في بعض الحالات، قد يتضمن أحد معايير ارتباطات التأكيد المتعلقة بموضوع محدد متطلبات تؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات. فعلى سبيل المثال، قد يصف معيار ارتباطات التأكيد المتعلق بموضوع محدد طبيعة أو مدى الإجراءات المحددة التي سيتم تنفيذها، أو مستوى التأكيد المتوقع الوصول إليه في نوع معين من أنواع الارتباطات. وحتى في مثل هذه الحالات، يُعد تحديد طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداهما على وجه الدقة أمراً خاضعاً للحكم المهني وتباين هذه الأمور من ارتباط لآخر.

112أ. في بعض الارتباطات، قد لا يحدد المحاسب القانوني أي مجالات من المرجح أن ينشأ فيها تحريف جوهري لمعلومات الموضوع. وبغض النظر عما إذا كان قد تم تحديد أي من هذه المجالات، يقوم المحاسب القانوني بتصميم وتنفيذ إجراءات للوصول إلى مستوى مجدي من التأكيد.

113أ. يُعد ارتباط التأكيد آلية تكرارية، وقد تلت انتباه المحاسب القانوني معلومات تختلف اختلافاً كبيراً عن المعلومات التي استند إليها تحديد الإجراءات التي تم التخطيط لها. وأثناء تنفيذ المحاسب القانوني للإجراءات المخطط لها، قد تقود الأدلة التي تم الحصول عليها المحاسب القانوني إلى تنفيذ المزيد من الإجراءات. وقد تشمل هذه الإجراءات مطالبة القائم بالقياس أو التقويم بالتحقق من الموضوع المحدد من قبل المحاسب القانوني، أو إجراء تعديلات على معلومات الموضوع إذا كان ذلك مناسباً.

تحديد ما إذا كان من الضروري تنفيذ المزيد من الإجراءات في ارتباط تأكيد محدود (راجع: الفقرات 49د)

114أ. قد يعلم المحاسب القانوني بتحريفات من الواضح أنها لا تدل على وجود تحريفات جوهرية، بعد تطبيق الحكم المهني. وتوضح الأمثلة الآتية حالات لا تستدعي تنفيذ المزيد من الإجراءات لأنه، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، فإن التحريفات التي تم تحديدها من الواضح أنها لا تدل على وجود تحريف جوهري:

- إذا كانت الأهمية النسبية 10.000 وحدة، وكان من المحتمل بحسب حكم المحاسب القانوني وجود خطأ في 100 وحدة، فلا يتطلب الأمر عادةً عندئذٍ تنفيذ المزيد من الإجراءات، ما لم تكن هناك عوامل نوعية أخرى يتطلب أخذها في الحسبان، لأن خطر وجود تحريف جوهري من المرجح أن يكون مقبولاً في ظل ظروف الارتباط.
- عند تنفيذ مجموعة من الإجراءات على مجال من المرجح أن تنشأ فيه تحريفات جوهرية، فإذا لم يكن الرد على استفسار من بين العديد من الاستفسارات الأخرى على النحو المتوقع، فقد لا تكون هناك حاجة إلى تنفيذ المزيد من الإجراءات إذا كان خطر وجود تحريف جوهري يقع، رغم ذلك، عند مستوى مقبول في ظروف الارتباط في ضوء نتائج الإجراءات الأخرى.

115أ. قد يعلم المحاسب القانوني بأمر يدعو إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع يمكن أن تكون مُحَرَفَةً بشكل جوهري. وتوضح الأمثلة الآتية حالات قد تستدعي تنفيذ المزيد من الإجراءات لأن التحريفات المكتشفة تشير إلى أن معلومات الموضوع قد تكون مُحَرَفَةً بشكل جوهري:

- عند تنفيذ الإجراءات التحليلية، قد يكتشف المحاسب القانوني تقلبات أو علاقات لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة، أو تختلف كثيراً عن المبالغ أو النسب المتوقعة.
- قد يعلم المحاسب القانوني بتحريف جوهري محتمل من فحصه لمصادر خارجية.
- إذا كانت الضوابط المنطبقة تسمح بنسبة خطأ 10%، وبناءً على اختبار معين، اكتشف المحاسب القانوني وجود نسبة خطأ 9%، فقد يتطلب الأمر عندئذٍ تنفيذ المزيد من الإجراءات لأن الخطر المتعلق بوجود تحريف جوهري قد لا يكون مقبولاً في ظل ظروف الارتباط.
- إذا كانت نتائج الإجراءات التحليلية تقع ضمن التوقعات ولكنها، مع ذلك، قريبة من تجاوز القيمة المتوقعة، فقد يتطلب الأمر عندئذٍ تنفيذ المزيد من الإجراءات لأن الخطر المتعلق بوجود تحريف جوهري قد لا يكون مقبولاً في ظل ظروف الارتباط.

116أ. إذا علم المحاسب القانوني، في حال ارتباط التأكيد المحدود، بأمر أو أمور تدعو إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع قد تكون مُحَرَفَةً بشكل جوهري، فإنه يُعد مطالباً بموجب الفقرة 49د بتصميم وتنفيذ المزيد من الإجراءات. وقد يكون من بين هذه الإجراءات الزائدة، على سبيل المثال، الاستفسار من الأطراف المعنية أو تنفيذ إجراءات أخرى مناسبة في ظل الظروف القائمة.

117أ. إذا لم يكن المحاسب القانوني قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بعد تنفيذ الإجراءات الزائدة المطلوبة بموجب الفقرة 49د، سواءً لاستنتاج أن الأمر أو الأمور ليس من المرجح أن تتسبب في وجود تحريف جوهري في معلومات الموضوع أو لتحديد أنها سبب في وجود تحريف جوهري في معلومات الموضوع، فإن ذلك يعني وجود قيد على النطاق ويتم تطبيق الفقرة 66.

118أ. يسترشد المحاسب القانوني على سبيل المثال بما يلي عند ممارسته للحكم المهني حول طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الزائدة اللازمة للحصول على أدلة إما لاستنتاج أنه من غير المرجح وجود تحريف جوهري أو لتحديد وجود تحريف جوهري:

- المعلومات التي تم الحصول عليها من تقويم المحاسب القانوني لنتائج الإجراءات المنفذة بالفعل؛
- فهم المحاسب القانوني المحدث طوال مدة الارتباط للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى؛
- رؤية المحاسب القانوني لدرجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها الأدلة لعلاج الأمر الذي دعا المحاسب القانوني إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع قد تكون مُحَرَفَةً بشكل جوهري.

تجميع التحريفات غير المصححة (راجع: الفقرتين 51، 65)

119أ. يتم تجميع التحريفات غير المصححة أثناء الارتباط (انظر الفقرة 51) وذلك بغرض تقويم ما إذا كانت تُعد جوهرية، منفردة أو في مجملها، عند تكوين استنتاج المحاسب القانوني.

120أ. قد يحدد المحاسب القانوني مبلغاً بحيث تكون أي تحريفات أقل منه تافهة بشكل واضح، ولا يلزم تجميعها لأن المحاسب القانوني يتوقع أن تجميع تلك المبالغ من الواضح أنه لن يكون له تأثير جوهري على معلومات الموضوع. ولا يُعد مصطلح "تافهة بشكل واضح" تعبيراً آخرًا لمصطلح "غير جوهري". فالأمور التافهة بشكل واضح ستكون ذات حجم مختلف كلياً (أصغر) عن الأهمية النسبية المحددة وفقاً للفقرة 44، وسيكون من الواضح أنها أمور ليست لها تبعات مهمة، سواءً تم النظر لها منفردة أو مجتمعة، وسواءً تم الحكم عليها بحسب أي ضوابط تتعلق بالحجم أو الطبيعة أو الظروف. وعند عدم التأكد مما إذا كان بند أو أكثر تافهاً بشكل واضح، فإن الأمر لا تنطبق عليه تلك الصفة.

اعتبارات عند إشراك أحد الخبراء الذي يستعين بهم المحاسب القانوني في الارتباط

طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات (راجع: الفقرة 52)

121أ. غالباً ما تكون الأمور الآتية ذات صلة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات فيما يتعلق بعمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني عندما يتم تنفيذ بعض أعمال التأكيد من قبل واحد أو أكثر من الخبراء الذي يستعين بهم المحاسب القانوني (انظر الفقرة 70):

(أ) أهمية عمل ذلك الخبير في سياق الارتباط (انظر أيضاً الفقرتين 122 وأ123):

(ب) طبيعة الأمر الذي يتعلق به عمل ذلك الخبير؛

(ج) مخاطر التحريف الجوهري في الأمر الذي يتعلق به عمل ذلك الخبير؛

(د) معرفة المحاسب القانوني وخبرته بالأعمال السابقة التي نفذها ذلك الخبير؛

(هـ) ما إذا كان ذلك الخبير يخضع لسياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمكتب المحاسب القانوني (انظر أيضاً الفقرتين 124 وأ125).

دمج عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني

122أ. يمكن تنفيذ ارتباطات التأكيد على مجموعة واسعة من الموضوعات والتي تتطلب مهارات ومعرفة متخصصة تتجاوز تلك التي يتمتع بها الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الآخرين في فريق الارتباط، ومن ثم يتم استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني. وفي بعض الحالات، يتم التشاور مع الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني لتوفير المشورة بشأن أمور فردية، ولكن كلما زادت أهمية عمل الخبير في سياق الارتباط، زادت احتمالية أن يعمل الخبير كجزء من فريق متعدد التخصصات يضم خبراء في أمور محددة وغيرهم من العاملين في ارتباط التأكيد. وكلما زاد دمج عمل الخبير في طبيعة وتوقيت ومدى جهد العمل عموماً، زادت أهمية الاتصال الفعال المتبادل بين الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني والعاملين الآخرين في ارتباط التأكيد. ويسهل الاتصال الفعال المتبادل الدمج السليم لعمل الخبير مع عمل الآخرين في الارتباط.

123أ. كما هو مشار إليه في الفقرة 71أ، فعندما يتم استخدام عمل خبير استعان به المحاسب القانوني، فقد يكون من المناسب تنفيذ بعض الإجراءات المطلوبة بموجب الفقرة 52 في مرحلة قبول الارتباط أو الاستمرار فيه. وهذا هو الحال بشكل خاص عندما يتم دمج عمل الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني بشكل كامل مع عمل العاملين الآخرين في ارتباط التأكيد وعندما يتعين استخدام عمل الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني في المراحل المبكرة من الارتباط، على سبيل المثال، أثناء التخطيط الأولي وتقييم المخاطر.

سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمكتب المحاسب القانوني

124أ. قد يكون الخبير الداخلي الذي استعان به المحاسب القانوني أحد الشركاء أو الموظفين، بمن فيهم الموظفين المؤقتين، في مكتب المحاسب القانوني، وبالتالي يكون خاضعاً لسياسات وإجراءات رقابة الجودة في ذلك المكتب وفقاً لمعيار رقابة الجودة (1) أو خاضعاً لمتطلبات مهنية أخرى أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة ومساوية على الأقل لمتطلبات المعيار. وفي حالات أخرى، قد يكون الخبير الداخلي الذي استعان به المحاسب القانوني أحد الشركاء أو الموظفين، بمن فيهم الموظفين المؤقتين، في أحد مكاتب شبكة المحاسب القانوني، ويشترك هذا

المكتب في سياسات وإجراءات رقابة الجودة مع مكتب المحاسب القانوني. ولا يعد الخبير الخارجي الذي يستعين به المحاسب القانوني عضواً في فريق الارتباط، ولا يكون خاضعاً لسياسات وإجراءات رقابة الجودة وفقاً لمعيار رقابة الجودة (1).

125أ. يحق لفرق الارتباط الاعتماد على نظام رقابة الجودة بالمكتب، ما لم تكن المعلومات المقدمة من المكتب أو الأطراف الأخرى تشير إلى عكس ذلك. ويختلف مدى ذلك الاعتماد تبعاً للظروف، وقد يؤثر على طبيعة إجراءات المحاسب القانوني وتوقيتها ومداهما فيما يتعلق بأمور مثل:

- الكفاءة والقدرات، من خلال برامج التوظيف والتدريب.
 - تقويم المحاسب القانوني لموضوعية الخبير الذي يستعين به. ويخضع الخبراء الداخليون الذين يستعين بهم المحاسب القانوني للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال.
 - تقويم المحاسب القانوني لمدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به. على سبيل المثال، قد توفر برامج التدريب الخاصة بالمكتب للخبراء الداخليين الذين يستعين بهم المحاسب القانوني فهماً مناسباً حول العلاقة المتبادلة بين خبراتهم وآلية جمع الأدلة. وقد يؤثر الاعتماد على مثل هذا التدريب وآليات المكتب الأخرى، مثل البروتوكولات الخاصة بتحديد نطاق عمل الخبراء الداخليين الذين يستعين بهم المحاسب القانوني، على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المحاسب القانوني الرامية إلى تقويم مدى كفاية عمل الخبير.
 - التقيد بالمتطلبات التنظيمية والنظامية، من خلال آليات المتابعة.
 - الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني.
- ولا يحد مثل هذا الاعتماد من مسؤولية المحاسب القانوني عن الوفاء بمتطلبات هذا المعيار.

كفاءة الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني وقدراته وموضوعيته (راجع: الفقرة 52(أ))

126أ. يمكن استقاء المعلومات المتعلقة بكفاءة الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني وقدراته وموضوعيته من مصادر متنوعة مثل:

- التجربة الشخصية مع العمل السابق لذلك الخبير.
- المناقشات مع ذلك الخبير.
- المناقشات مع المحاسبين القانونيين الآخرين أو غيرهم ممن هم على دراية بعمل ذلك الخبير.
- المعرفة بمؤهلات ذلك الخبير وعضويته في الهيئات المهنية أو اتحادات الصناعة وترخيصه لمزاولة المهنة أو أشكال الاعتماد الخارجي الأخرى.
- الأوراق أو الكتب المنشورة التي كتبها ذلك الخبير.
- سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب (انظر أيضاً الفقرتين 124أ و125أ).

127أ. في حين أن الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني لا يلزم أن يكونوا بنفس مهنية المحاسب القانوني في تنفيذ جميع جوانب ارتباط التأكيد، إلا أن الخبير الذي يتم استخدام عمله قد يحتاج إلى فهم كافٍ لمعيار ارتباطات التأكيد ذي الصلة حتى يتمكن من ربط الأعمال الموكلة إليه بهدف الارتباط.

128أ. قد يعتمد تقويم ما إذا كانت التهديدات التي تمس الموضوعية بمستوى يمكن قبوله على دور الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني ومدى أهمية عمله في سياق الارتباط. وفي بعض الظروف، قد لا يمكن القضاء على الظروف التي تنشأ عنها التهديدات أو قد لا يمكن تطبيق تدابير وقائية لتخفيض التهديدات إلى مستوى يمكن قبوله، ومثال ذلك، إذا كان الخبير المقترح الذي سيستعين به المحاسب القانوني فرداً أدى دوراً مهماً في إعداد معلومات الموضوع.

129أ. عند تقويم موضوعية الخبير الخارجي الذي يستعين به المحاسب القانوني، فقد يكون من الملائم:

- الاستفسار من الأطراف المعنية عن أي مصالح أو علاقات معروفة تجمع بينهم وبين الخبير الخارجي، وقد تؤثر على موضوعية ذلك الخبير.

- مناقشة ذلك الخبير في أي تدابير وقائية منطبقة، بما في ذلك المتطلبات المهنية المنطبقة على ذلك الخبير، وتقويم ما إذا كانت التدابير الوقائية كافية للحد من التهديدات إلى مستوى مقبول. وتتضمن المصالح والعلاقات التي قد يكون من الملائم مناقشتها مع الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني ما يلي:
 - المصالح المالية.
 - علاقات العمل والعلاقات الشخصية.
 - قيام الخبير بتقديم خدمات أخرى، بما في ذلك الخدمات التي يقدمها الكيان في حالة كون الخبير الخارجي كياناً.
- في بعض الحالات، قد يكون من المناسب أيضاً للمحاسب القانوني أن يحصل على إفادة مكتوبة من الخبير الخارجي الذي يستعين به بشأن أية مصالح أو علاقات مع الأطراف المعنية يكون ذلك الخبير على علم بها.

التوصل إلى فهم لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرة 52(ب))

130أ. إن التوصل إلى فهم كافٍ لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني يمكن المحاسب القانوني من:

- (أ) الاتفاق مع الخبير على طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير لأغراض المحاسب القانوني؛
- (ب) تقويم مدى كفاية ذلك العمل لأغراض المحاسب القانوني.

131أ. قد يكون من بين الجوانب ذات الصلة بفهم المحاسب القانوني لمجال الخبير الذي يستعين به ما يلي:

- ما إذا كان مجال الخبير تقع ضمنه مجالات تخصص ذات صلة بالارتباط.
- ما إذا كانت هناك أي معايير مهنية أو غيرها ومتطلبات نظامية أو تنظيمية منطبقة.
- طبيعة الافتراضات والطرق، بما في ذلك عند الانطباق النماذج، التي يستخدمها الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني وما إذا كانت متعارفاً عليها في مجال ذلك الخبير ومناسبة في ظل ظروف الارتباط.
- طبيعة البيانات أو المعلومات الداخلية والخارجية التي يستخدمها الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني.

الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرة 52(ج))

132أ. قد يكون من المناسب أن يشمل الاتفاق بين المحاسب القانوني والخبير الذي يستعين به موضوعات مثل ما يلي:

- (أ) الأدوار والمسؤوليات المنوطة بكل من المحاسب القانوني وذلك الخبير؛
- (ب) طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين المحاسب القانوني وذلك الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيتم تقديمه من قبل ذلك الخبير؛
- (ج) الحاجة لالتزام الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني بمتطلبات السرية.

133أ. قد تؤثر الأمور الواردة في الفقرة 125أ على مستوى تفصيل الاتفاق بين المحاسب القانوني والخبير الذي يستعين به ومدى رسمية هذا الاتفاق، بما في ذلك ما إذا كان من المناسب أن يكون الاتفاق مكتوباً. ويكون الاتفاق بين المحاسب القانوني والخبير الخارجي الذي يستعين به في شكل خطاب ارتباط في الغالب.

تقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرة 52(د))

134أ. قد تكون الأمور الآتية ذات صلة عند تقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني لتحقيق أغراض المحاسب القانوني:

- (أ) مدى ملاءمة ومعقولية نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير، ومدى اتساقها مع الأدلة الأخرى؛
- (ب) إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام افتراضات وطرق مهمة، مدى ملاءمة ومعقولية تلك الافتراضات والطرق في ظل الظروف القائمة؛
- (ج) إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام بيانات مصدرية، مدى ملاءمة تلك البيانات المصدرية واكتمالها ودقتها.

135أ. إذا حدد المحاسب القانوني أن عمل الخبير الذي يستعين به غير كافٍ لتحقيق أغراضه، فيجب على المحاسب القانوني:

- (أ) الاتفاق مع ذلك الخبير على طبيعة ومدى العمل الإضافي الذي سيتم تنفيذه من قبل ذلك الخبير؛ أو
(ب) تنفيذ إجراءات زائدة مناسبة للظروف.

العمل المنفذ من قبل محاسب قانوني آخر، أو خبير يستعين به الطرف المسؤول أو القائم بالقياس أو التقويم، أو المنفذ من قبل مراجع داخلي (راجع: الفقرات 53-55)

136أ. رغم أن الفقرات 121أ-135أ قد تمت صياغتها في سياق استخدام العمل المنفذ من قبل خبير يستعين به المحاسب القانوني، فإنها قد توفر أيضاً إرشادات مفيدة فيما يتعلق باستخدام العمل المنفذ بواسطة محاسب قانوني آخر، أو خبير يستعين به الطرف المسؤول أو القائم بالقياس أو التقويم، أو مراجع داخلي.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة 56)

137أ. تؤدي المصادقة المكتوبة على الإفادات الشفهية إلى الحد من احتمالية سوء الفهم بين المحاسب القانوني والأطراف المعنية. وعادةً ما يكون الأشخاص الذين يطلب منهم المحاسب القانوني تقديم إفادات مكتوبة أعضاءً في الإدارة العليا أو المكلفين بالحوكمة، اعتماداً، على سبيل المثال، على هيكل الإدارة والحوكمة لدى الأطراف المعنية، والذي قد يتنوع بحسب الدولة والمنشأة، بما يعكس تأثيرات مثل الخلفيات الثقافية والنظامية المختلفة، وخصائص الحجم والملكية.

138أ. قد يكون من بين الإفادات المكتوبة الأخرى التي يتم طلبها ما يلي:

- ما إذا كانت الأطراف المعنية تعتقد أن آثار التحريفات غير المصححة لن تكون جوهرية، سواء منفردة أو في مجملها، بالنسبة لمعلومات الموضوع. ويتم عادةً تضمين ملخص بهذه البنود في الإفادة المكتوبة، أو يُرفق بها.
- أن الافتراضات المهمة المستخدمة في إجراء أي تقديرات جوهرية تُعدّ معقولة.
- أن الأطراف المعنية قد أبلغت المحاسب القانوني بجميع أوجه القصور التي تعلمها في الرقابة الداخلية وذات الصلة بالارتباط والتي لا تُعد تافهة وليست لها تبعات مهمة بشكل واضح.
- إقرار الطرف المسؤول بمسؤوليته عن الموضوع محل الارتباط، عندما يختلف الطرف المسؤول عن القائم بالقياس أو التقويم.

139أ. لا يمكن أن تُحلّ الإفادات المقدمة من الأطراف المعنية محل الأدلة الأخرى التي يتوقع المحاسب القانوني بشكل معقول أن تكون متاحة. ورغم أن الإفادات المكتوبة توفر أدلة ضرورية، فإنها لا توفر، في حد ذاتها، ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن أي من الأمور التي تتناولها. وعلاوة على ذلك، فإن حصول المحاسب القانوني على إفادات مكتوبة يمكن الاعتماد عليها لا يؤثر على طبيعة أو مدى الأدلة الأخرى التي يحصل عليها المحاسب القانوني.

عدم تقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة أو أن هذه الإفادات لا يمكن الاعتماد عليها (راجع: الفقرة 60)

140أ. من بين الظروف التي قد لا يكون المحاسب القانوني قادراً فيها على الحصول على الإفادات المكتوبة المطلوبة، على سبيل المثال، ما يلي:

- عندما يتعاقد الطرف المسؤول مع طرف ثالث لتنفيذ القياس أو التقويم ذي الصلة، وفي وقت لاحق يقوم بتكليف محاسب قانوني لتنفيذ ارتباط تأكيد بشأن معلومات الموضوع الناتجة. ففي بعض هذه الحالات، على سبيل المثال عندما يكون لدى الطرف المسؤول علاقة دائمة مع القائم بالقياس أو التقويم، قد يستطيع الطرف المسؤول الترتيب ليقوم القائم بالقياس أو التقويم بتقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة، أو قد يكون الطرف المسؤول في وضع يمكنه من تقديم هذه الإفادات إذا كان لدى الطرف المسؤول أساس معقول للقيام بذلك، ولكن قد لا تسير الأمور على هذا النحو في حالات أخرى.
- عندما يقوم أحد المستخدمين المستهدفين بتكليف المحاسب القانوني بتنفيذ ارتباط تأكيد بشأن معلومات متاحة للعموم ولكن لا يوجد بين ذلك المستخدم والطرف المسؤول علاقة من النوع اللازم لضمان أن يستجيب ذلك الطرف لطلب المحاسب القانوني بتقديم إفادة مكتوبة.

- عندما يتم تنفيذ ارتباط التأكيد على غير رغبة من القائم بالقياس أو التقويم. وقد يكون هذا هو الحال عندما يتم تنفيذ الارتباط بموجب حكم محكمة، على سبيل المثال، أو عندما تطلب سلطة إصدار الأنظمة أو سلطة معنية أخرى من المحاسب القانوني في القطاع العام القيام بارتباط معين.

في هذه الحالات أو في حالات مماثلة، قد لا تتوفر لدى المحاسب القانوني إمكانية الوصول إلى الأدلة المطلوبة لدعم استنتاجه. وإذا كان هذا هو الحال، تنطبق عندئذٍ الفقرة 66 من هذا المعيار.

الأحداث اللاحقة (راجع: الفقرة 61)

141. قد لا يكون أخذ الأحداث اللاحقة في الحسبان في بعض ارتباطات التأكيد ملائماً بسبب طبيعة الموضوع محل الارتباط. فعلى سبيل المثال، عندما يتطلب الارتباط استنتاجاً حول دقة إقرار إحصائي في لحظة زمنية معينة، فقد لا تؤثر الأحداث الواقعة بين هذه اللحظة الزمنية وتاريخ تقرير التأكيد على الاستنتاج أو قد لا تتطلب إفصاحاً في الإقرار أو تقرير التأكيد.

142. كما هو وارد في الفقرة 61، فإن المحاسب القانوني لا يتحمل أية مسؤولية لتنفيذ أي إجراءات فيما يتعلق بمعلومات الموضوع بعد تاريخ تقرير المحاسب القانوني. ومع ذلك، فإذا علم المحاسب القانوني بعد تاريخ تقريره بحقيقة كان من الممكن أن تؤدي بالمحاسب القانوني إلى تعديل التقرير فيما لو كانت معروفة له في ذلك التاريخ، فقد يحتاج المحاسب القانوني إلى مناقشة الأمر مع الأطراف المعنية أو اتخاذ تصرف آخر مناسب في ظل الظروف القائمة.

المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة 62)

143. فيما يلي أمثلة للتصرفات الأخرى التي قد تكون مناسبة إذا اكتشف المحاسب القانوني عدم اتساق جوهري أو إذا أصبح على علم بوجود تحريف جوهري في الحقائق:

- مطالبة الأطراف المعنية بالتشاور مع طرف ثالث مؤهل، مثل المستشار القانوني للأطراف المعنية.
- الحصول على مشورة قانونية بشأن نتائج مختلف التصرفات.
- الاتصال بأطراف أخرى (على سبيل المثال، السلطة التنظيمية).
- حجب تقرير التأكيد.
- الانسحاب من الارتباط، متى كان مسموحاً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.
- وصف عدم الاتساق الجوهري في تقرير التأكيد.

وصف الضوابط المنطبقة (راجع: الفقرة 63)

144. يُعلم وصف الضوابط المنطبقة المستخدمين المستهدفين بالإطار الذي تستند إليه معلومات الموضوع، ويكتسب هذا الوصف أهمية خاصة عندما تكون هناك اختلافات جوهرية بين مختلف الضوابط بشأن الكيفية التي يمكن أن يتم بها تناول أمور معينة في معلومات الموضوع.

145. ليس من المناسب تضمين وصف بأن معلومات الموضوع مُعدّة وفقاً لضوابط منطبقة معينة إلا إذا التزمت معلومات الموضوع بجميع المتطلبات ذات الصلة لتلك الضوابط المنطبقة السارية.

146. لا يُعد وصف الضوابط المنطبقة بلغة متحفظة أو مقيدة غير دقيقة (على سبيل المثال، "إن معلومات الموضوع تلتزم بشكل كبير بالمتطلبات (س)"), وصفاً كافياً لأنه قد يضلّل مستخدمي معلومات الموضوع.

تكوين الاستنتاج التأكيدي

مدى كفاية ومناسبة الأدلة (راجع: الفقرتين 12(1)، 64)

147. تُعد الأدلة ضرورية لدعم استنتاج المحاسب القانوني وتقرير التأكيد. وهذه الأدلة تراكمية بطبيعتها، ويتم الحصول عليها بشكل أساسي من الإجراءات المنفذة خلال سير الارتباط. ويمكن أن تشمل أيضاً المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل الارتباطات السابقة (بشرط أن يكون المحاسب القانوني قد حدد ما إذا كانت قد حدثت تغيرات منذ الارتباط السابق، قد تؤثر على مدى ملاءمتها للارتباط الحالي)،

أو إجراءات رقابة الجودة في المكتب الخاصة بقبول العملاء واستمرار العلاقة معهم. وقد ترد الأدلة من مصادر من داخل الأطراف المعنية أو من خارجها. وأيضاً، قد تكون المعلومات التي من الممكن استخدامها كأدلة من إعداد خبير يعمل لدى الأطراف المعنية أو متعاقد معهم. وتشمل الأدلة المعلومات التي تدعم وتؤيد جوانب معينة من معلومات الموضوع، وكذلك أي معلومات تتعارض مع جوانب من معلومات الموضوع. وبالإضافة إلى ذلك، وفي بعض الحالات، يستخدم المحاسب القانوني غياب المعلومات (على سبيل المثال، رفض الأطراف المعنية تقديم إفادة مطلوبة) ومن ثم يعد ذلك أيضاً أحد الأدلة. وينصرف عمل المحاسب القانوني عند تكوين الاستنتاج التأكيدي إلى جمع الأدلة وتقويمها.

148أ. 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.

149أ. مناسبة الأدلة هي مقياس لجودتها؛ أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاج الذي يخلص إليه المحاسب القانوني. وتتأثر إمكانية الاعتماد على الأدلة بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على كل ظرف من الظروف المحيطة بالحصول عليها. ويمكن إصدار تعميمات بشأن إمكانية الاعتماد على مختلف أنواع الأدلة؛ غير أن هذه التعميمات تكون خاضعة لاستثناءات مهمة. وحتى في حالة الحصول على أدلة من مصادر من خارج الأطراف المعنية، فقد توجد ظروف يمكن أن تؤثر على إمكانية الاعتماد عليها. فعلى سبيل المثال، قد لا يمكن الاعتماد على الأدلة المتحصل عليها من مصدر خارجي إذا لم يكن المصدر ذا معرفة كافية أو لم يكن موضوعياً. ومع التسليم بإمكانية وجود استثناءات، فإن التعميمات الآتية حول إمكانية الاعتماد على الأدلة قد تكون مفيدة:

- تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة عندما يتم الحصول عليها من مصادر من خارج الأطراف المعنية.
- تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة المُعدّة داخلياً عندما تكون أدوات الرقابة ذات الصلة فعّالة.
- تُعد الأدلة التي يحصل عليها المحاسب القانوني بشكل مباشر (على سبيل المثال، من خلال ملاحظة تطبيق أداة من أدوات الرقابة) أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من الأدلة التي يحصل عليها بشكل غير مباشر أو بالاستدلال (على سبيل المثال، من خلال الاستفسار عن تطبيق أداة من أدوات الرقابة).
- تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة عندما توجد في شكل موثق، سواءً كانت ورقية أو في وسيط إلكتروني أو غير ذلك (على سبيل المثال، تكون المحاضر التي يتم إعدادها بالتزامن مع عقد اجتماع ما أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من العرض الشفوي اللاحق لما تمت مناقشته).

150أ. يكون مستوى التأكيد الذي يتوصل إليه المحاسب القانوني من الأدلة المنتسقة المتحصل عليها من مصادر مختلفة أو من الأدلة ذات الطبيعة المختلفة أعلى عادةً من التأكيد الذي يُتوصل إليه من الأدلة التي يتم النظر في كل منها على حدة. وإضافة إلى ذلك، فإن الحصول على أدلة من مصادر مختلفة أو أدلة ذات طبيعة مختلفة قد يشير إلى عدم إمكانية الاعتماد على أحد الأدلة. فعلى سبيل المثال، قد تؤدي المعلومات المؤيدة التي يتم الحصول عليها من مصدر مستقل عن الأطراف المعنية إلى زيادة التأكيد الذي يصل إليه المحاسب القانوني من إفادة مقدمة من الأطراف المعنية. وفي المقابل، عند عدم اتساق الأدلة المتحصل عليها من أحد المصادر مع الأدلة المتحصل عليها من مصدر آخر، يحدد المحاسب القانوني الإجراءات الزائدة اللازمة لعلاج حالة عدم الاتساق.

151أ. 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.

152أ. يُعد تحديد ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تشكل أساساً لاستنتاج المحاسب القانوني أمراً خاضعاً للحكم المهني.

153أ. في بعض الظروف، قد لا يحصل المحاسب القانوني على القدر الكافي أو المناسب من الأدلة التي كان يتوقع الحصول عليها من خلال الإجراءات المخطط لها. وفي هذه الظروف، يعتبر المحاسب القانوني أن الأدلة التي حصل عليها من الإجراءات المُنفّذة غير كافية وغير مناسبة لتمكينه من تكوين استنتاج بشأن معلومات الموضوع. وعندئذٍ، يمكن للمحاسب القانوني أن يقوم بما يلي:

• توسيع نطاق العمل المنفذ؛ أو

• تنفيذ إجراءات أخرى يرى المحاسب القانوني أنها ضرورية في ظل الظروف القائمة.

وعندما لا يكون من الممكن عملياً تنفيذ أي من هذين الإجراءين في ظل الظروف القائمة، فإن المحاسب القانوني لن يكون قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة ليكون قادراً على تكوين استنتاج. وقد ينشأ هذا الوضع حتى لو لم ينم إلى علم المحاسب القانوني ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع قد تكون مُحَرَّفَة بشكل جوهري، كما هو موضح في الفقرة 49د.

تقويم كفاية الأدلة ومناسبتها (راجع: الفقرة 65)

154أ. تُعد ارتباطات التأكيد عملية تراكمية ومتكررة. وعندما ينفذ المحاسب القانوني الإجراءات المخطط لها، فإن الأدلة التي يتم الحصول عليها قد تدعو المحاسب القانوني إلى تغيير طبيعة أو توقيت أو مدى الإجراءات الأخرى المخطط لها. وقد تنمو إلى علم المحاسب القانوني معلومات تختلف إلى حد كبير عن المعلومات المتوقعة والتي استندت إليها الإجراءات المخطط لها. فعلى سبيل المثال:

• قد يتسبب مدى التحريفات التي يكتشفها المحاسب القانوني في تغيير حكمه المهني بشأن إمكانية الاعتماد على مصادر معلومات معينة.

• قد يصبح المحاسب القانوني على علم بتناقضات في المعلومات ذات الصلة أو بأدلة غير متسقة أو غير موجودة.

• في حالة تنفيذ إجراءات تحليلية قرب نهاية الارتباط، فقد تشير نتائج تلك الإجراءات إلى وجود مخاطر لم تكن معروفة في السابق من مخاطر التحريف الجوهري.

في مثل هذه الحالات، قد يحتاج المحاسب القانوني إلى إعادة تقويم الإجراءات المخطط لها.

155أ. يتأثر الحكم المهني للمحاسب القانوني فيما يتعلق بالأدلة التي تُعد كافية ومناسبة بعوامل مثل ما يلي:

• أهمية التحريف المحتمل واحتمال أن يكون له تأثير جوهري، بمفرده أو عند اقترانه بالتحريفات الأخرى المحتملة، على معلومات الموضوع.

• فاعلية استجابات الأطراف المعنية لمواجهة خطر التحريف الجوهري المعروف.

• الخبرة المكتسبة من ارتباطات التأكيد السابقة فيما يتعلق بالتحريفات المشابهة المحتملة.

• نتائج الإجراءات المنفذة، بما في ذلك ما إذا كانت هذه الإجراءات قد اكتشفت تحريفات محددة.

• مصدر المعلومات المتاحة وإمكانية الاعتماد عليها.

• قدرة الأدلة على الإقناع.

• فهم المحاسب القانوني للأطراف المعنية وبيئتها.

القيود على النطاق (راجع: الفقرتين 26، 66)

156أ. قد تنشأ قيود على النطاق من:

(أ) ظروف خارجة عن سيطرة الأطراف المعنية. فعلى سبيل المثال، ربما تكون الوثائق التي يرى المحاسب القانوني ضرورة فحصها مادياً قد تم إتلافها بالخطأ؛ أو

(ب) ظروف تتعلق بطبيعة أو توقيت عمل المحاسب القانوني. فعلى سبيل المثال، ربما تكون قد حدثت قبل الارتباط عملية فعلية يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري ملاحظتها؛ أو

(ج) القيود التي يفرضها الطرف المسؤول، أو القائم بالقياس أو التقويم، أو الطرف القائم بالتكليف على المحاسب القانوني والتي قد تمنع المحاسب القانوني، على سبيل المثال، من تنفيذ إجراء يراه ضرورياً في ظل الظروف القائمة. وقد يكون للقيود من هذا النوع انعكاسات أخرى على الارتباط، مثل نظر المحاسب القانوني في خطر الارتباط وقبول الارتباط والاستمرار فيه.

- 157أ. لا يشكل عدم القدرة على تنفيذ إجراء معين قيداً على النطاق إذا كان المحاسب القانوني قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة عن طريق تنفيذ إجراءات بديلة.
- 158أ. تُعد الإجراءات المنفذة في ارتباط التأكيد المحدود، بحكم تعريفها، محدودة بالمقارنة مع تلك الضرورية في ارتباط التأكيد المعقول. وتُعد القيود التي من المعلوم وجودها قبل قبول ارتباط التأكيد المحدود من الاعتبارات ذات صلة عند تحديد ما إذا كانت الشروط المسبقة لارتباط التأكيد متحققة، وعلى وجه الخصوص، ما إذا كان الارتباط مستوفٍ لخاصية إمكانية الوصول إلى الأدلة (انظر الفقرة 24(ب)(4)) وخاصية وجود غرض منطقي (انظر الفقرة 24(ب)(6)). وفي حالة قيام الأطراف المعنية بفرض قيود إضافية بعد قبول ارتباط التأكيد المحدود، فقد يكون من المناسب الانسحاب من الارتباط، متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

إعداد تقرير التأكيد

شكل تقرير التأكيد (راجع الفقرتين 67، 68)

- 159أ. يمكن إساءة فهم الاستنتاجات الشفهية أو الأشكال الأخرى لإبداء الاستنتاجات التي لا تكون مدعومة بتقرير مكتوب. ولهذا السبب، لا يصدر المحاسب القانوني تقارير شفوية أو عن طريق استخدام رموز دون أن يقدم أيضاً تقرير تأكيد مكتوب يمكن الاطلاع عليه بسهولة كلما تم تقديم التقرير الشفهي أو تم استخدام الرموز. فعلى سبيل المثال، يمكن ربط الرمز بتقرير تأكيد مكتوب متاح على الإنترنت.
- 160أ. لا يتطلب هذا المعيار استخدام صيغة موحدة للتقرير عن جميع ارتباطات التأكيد. لكنه يحدد العناصر الأساسية التي يجب أن يتضمنها تقرير التأكيد. ويتم تصميم تقارير التأكيد بما يناسب الظروف الخاصة بكل ارتباط. ويمكن للمحاسب القانوني استخدام العناوين وأرقام الفقرات وأساليب الطباعة، على سبيل المثال بنط الخط العريض، وغيرها من الآليات لتعزيز وضوح تقرير التأكيد وسهولة قراءته.
- 161أ. قد يختار المحاسب القانوني أسلوباً "موجزاً" أو "مطوَّلاً" في إعداد التقارير لتيسير إبلاغ المستخدمين المستهدفين باستنتاجه بفاعلية. وتحتوي التقارير "الموجزة" عادةً على العناصر الأساسية فقط. فيما تحتوي التقارير "المطولة" على معلومات وتوضيحات أخرى لا يكون الهدف منها التأثير على استنتاج المحاسب القانوني. وإضافة إلى العناصر الأساسية، فقد تحتوي التقارير المطولة أيضاً على وصف تفصيلي لشروط الارتباط والضوابط المنطبقة المستخدمة والنتائج المتعلقة بجوانب معينة للارتباط والتفاصيل المتعلقة بمؤهلات وخبرات المحاسب القانوني والأشخاص الآخرين المشاركين في الارتباط والإفصاح عن مستويات الأهمية النسبية إضافةً إلى التوصيات في بعض الحالات. وقد يجد المحاسب القانوني أنه من المفيد النظر في أهمية توفير تلك المعلومات لتلبية احتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات. ووفقاً لمتطلبات الفقرة 68، فإن المعلومات الإضافية يتم فصلها بشكل واضح عن استنتاج المحاسب القانوني وتتم صياغتها بطريقة تجعل من الواضح أنها لا تهدف إلى الانتقاص من ذلك الاستنتاج.

محتوى تقرير التأكيد

العنوان (راجع: الفقرة 69(أ))

- 162أ. يساعد وضع عنوان مناسب لتقرير التأكيد في تحديد طبيعة التقرير وتمييزه عن التقارير التي تصدر من قبل أشخاص آخرين، كأولئك الذين لا يتعين عليهم الالتزام بنفس المتطلبات المسلكية للمحاسب القانوني.
- المخاطب بالتقرير (راجع: الفقرة 69(ب))

- 163أ. يحدد الجزء الخاص بالمخاطب بالتقرير الطرف أو الأطراف الموجه إليهم تقرير التأكيد. ويكون تقرير التأكيد موجهاً عادةً إلى الطرف القائم بالتكليف، ولكن في بعض الحالات قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون.

معلومات الموضوع والموضوع محل الارتباط (راجع: الفقرة 69(ج))

- 164أ. قد يتضمن تحديد ووصف معلومات الموضوع، وعند الاقتضاء، الموضوع محل الارتباط، على سبيل المثال، ما يلي:

- اللحظة الزمنية أو الفترة الزمنية التي يرتبط بها قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط.
- اسم الطرف المسؤول أو المكون في الطرف المسؤول الذي يرتبط به الموضوع محل الارتباط، عند الانطباق.

- توضيح لخصائص الموضوع محل الارتباط أو معلومات الموضوع التي يجب أن يكون المستخدمون المستهدفون على علم بها، وكيف يمكن لهذه الخصائص أن تؤثر على دقة قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط المنطبقة، أو قدرة الأدلة المتاحة على الإقناع. ومثال ذلك:
 - درجة اتصاف معلومات الموضوع بأنها نوعية في مقابل أنها كمية، أو موضوعية في مقابل أنها خاضعة للاجتهاد الشخصي، أو تاريخية في مقابل أنها مستقبلية.
 - التغييرات في الموضوع محل الارتباط أو ظروف الارتباط الأخرى التي تؤثر على قابلية مقارنة معلومات الموضوع من فترة إلى أخرى.

الضوابط المنطبقة (راجع: الفقرة 69(د))

165أ. يحدد تقرير التأكيد الضوابط المنطبقة التي تم وفقاً لها قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط بحيث يستطيع المستخدمون المستهدفون فهم واستيعاب أساس استنتاج المحاسب القانوني. وقد يتضمن تقرير التأكيد الضوابط المنطبقة، أو قد يشير إليها إذا كانت مدرجة في معلومات الموضوع أو إذا كانت متاحة بأية صورة أخرى من مصدر يمكن الوصول إليه بسهولة. وقد يكون من الملائم في ظل الظروف القائمة، الإفصاح عما يلي:

- مصدر الضوابط المنطبقة، وما إذا كانت هذه الضوابط المنطبقة منصوصاً عليها في نظام أو لائحة، أو صادرة من هيئات للخبراء مصرح لها أو معترف بها وتتبع آلية عمل شفافة، وبعبارة أخرى، ما إذا كانت الضوابط ضوابط مفروضة في سياق الموضوع محل الارتباط (وإذا لم تكن كذلك، يتم توضيح أسباب اعتبارها مناسبة).
- طرق القياس أو التقويم المستخدمة عندما تتيح الضوابط المنطبقة الاختيار من بين عدد من الطرق.
- أي تفسيرات مهمة تم القيام بها عند تطبيق الضوابط المنطبقة في ظل ظروف الارتباط.
- ما إذا كانت هناك أي تغييرات في طرق القياس أو التقويم المستخدمة.

القيود الملازمة (راجع: الفقرة 69(ه))

166أ. في بعض الحالات، يمكن توقع أن تكون القيود الملازمة مفهومة بشكل جيد من قبل المستخدمين المستهدفين، إلا أنه في حالات أخرى قد يكون من المناسب الإشارة لها بشكل صريح في تقرير التأكيد. فعلى سبيل المثال، في تقرير التأكيد المتعلق بفاعلية نظام الرقابة الداخلية، قد يكون من المناسب الإشارة إلى أن التقويم التاريخي للفاعلية غير ملائم للفترات المستقبلية نظراً لخطر أن الرقابة الداخلية قد تصبح غير كافية بسبب التغييرات في الظروف، أو أن درجة الالتزام بالسياسات أو الإجراءات قد تضعف.

الغرض المحدد (راجع: الفقرة 69(و))

167أ. في بعض الحالات، قد تكون الضوابط المنطبقة لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مصممة لتحقيق غرض محدد. فعلى سبيل المثال، قد تطلب سلطة تنظيمية من منشآت معينة استخدام ضوابط منطبقة محددة تهدف إلى تحقيق أغراض تنظيمية. وتجنباً لسوء الفهم، يقوم المحاسب القانوني بتبني قراءة تقرير التأكيد إلى هذه الحقيقة وأنه، بالتالي، قد لا تكون معلومات الموضوع مناسبة لأغراض أخرى.

168أ. إضافة إلى التبني الذي تتطلبه الفقرة 69(و)، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقريره موجه فقط لمستخدمين محددين. وبناءً على ظروف الارتباط، على سبيل المثال، الأنظمة أو اللوائح في الدولة المعنية، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير التأكيد أو تقييد استخدامه. وفي حين أن تقرير التأكيد قد يكون مفيداً على هذا النحو، فإن عدم وجود قيد متعلق بمستخدم أو غرض معين لا يشير في حد ذاته إلى وجود مسؤولية قانونية يتحملها المحاسب القانوني تجاه ذلك المستخدم أو فيما يتعلق بذلك الغرض. ويعتمد تحمل المسؤولية القانونية على ظروف كل حالة وعلى الدولة ذات الصلة.

مسؤوليات كل طرف (راجع: الفقرة 69(ز))

169أ. يؤدي تحديد مسؤوليات كل طرف إلى إعلام المستخدمين المستهدفين بأن الطرف المسؤول هو المسؤول عن الموضوع محل الارتباط، وأن القائم بالقياس أو التقويم هو المسؤول عن قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط وفقاً للضوابط المنطبقة، وأن دور المحاسب القانوني هو أن يبدي بشكل مستقل استنتاجاً بشأن معلومات الموضوع.

تنفيذ الارتباط وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (3000) ووفقاً لمعيار ارتباطات تأكيد متعلق بموضوع محدد (راجع: الفقرة 69(ح))

170أ. في حالة وجود معيار ارتباطات تأكيد متعلق بموضوع محدد منطبق على جزء فقط من معلومات الموضوع، فقد يكون من المناسب الإشارة إلى ذلك المعيار المتعلق بالموضوع المحدد وإلى المعيار المائل.

171أ. قد تتسبب العبارة التي تحتوي على لغة غير دقيقة، متحفظة أو مقيدة، (على سبيل المثال "تم تنفيذ الارتباط بالرجوع إلى معيار ارتباطات التأكيد (3000)") في تضليل مستخدمي تقارير التأكيد.

متطلبات رقابة الجودة المنطبقة (راجع: الفقرة 69(ط))

172أ. فيما يلي مثال توضيحي للعبارة التي ترد في تقرير التأكيد بشأن متطلبات رقابة الجودة المنطبقة:

يطبق المكتب معيار رقابة الجودة (1) وبالتالي فإنه يحافظ على نظام شامل لرقابة الجودة يشتمل على سياسات وإجراءات موثقة بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

الالتزام بالاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى (راجع: الفقرة 69(ي))

173أ. فيما يلي مثال توضيحي للعبارة التي ترد في تقرير التأكيد بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية:

لقد التزمنا بمتطلبات الاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي)، التي تأسست على المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.*

ملخص الأعمال المنفذة (راجع: الفقرة 6أ، 69(ك))

174أ. يساعد ملخص الأعمال المنفذة المستخدمين المستهدفين في فهم استنتاج المحاسب القانوني. ففيما يتعلق بالعديد من ارتباطات التأكيد، يمكن من الناحية النظرية أن تكون هناك تباينات لا نهائية في الإجراءات. ولكن عملياً، يصعب الإبلاغ بهذه التباينات بشكل واضح لا لبس فيه. وقد تكون الإصدارات الملزمة الأخرى الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد مفيدة للمراجعين والمحاسبين في إعداد هذا الملخص.

175أ. في حالة عدم وجود معيار ارتباطات تأكيد محدد يقدم إرشادات بشأن الإجراءات المنفذة لموضوع معين من الموضوعات محل الارتباط، فيمكن أن يشمل الملخص وصفاً أكثر تفصيلاً للأعمال المنفذة. وقد يكون من المناسب أن يُدرج في الملخص عبارة تفيد بأن الأعمال التي تم تنفيذها اشتملت على تقويم لمدى مناسبة الضوابط المنطبقة.

176أ. في ارتباط التأكيد المحدود، يكون عادةً ملخص الأعمال المنفذة أكثر تفصيلاً منه في ارتباط التأكيد المعقول ويحدد الملخص القيود المفروضة على طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات. وذلك لأن إدراك طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة هو أمر ضروري لفهم الاستنتاج الذي يتم إبداءه بصيغة تعبير عما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني، بناءً على الإجراءات المنفذة، أمور جوهرية تدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع مُحرفة بشكل جوهري. وقد يكون من المناسب أيضاً الإشارة في ملخص الأعمال المنفذة إلى إجراءات معينة لم يتم تنفيذها، رغم أنه من المتوقع عادةً تنفيذها في ارتباط التأكيد المعقول. ومع ذلك، فقد لا يكون من الممكن تحديد جميع هذه الإجراءات لأن المستوى المطلوب لفهم خطر الارتباط والنظر فيه من قبل المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود أقل منه في ارتباط التأكيد المعقول.

177أ. من بين العوامل التي تؤخذ في الحسبان عند تحديد مستوى التفصيل الواجب توفيره في ملخص الأعمال المنفذة ما يلي:

* يجب الإشارة إلى الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

- الظروف الخاصة بالمنشأة (على سبيل المثال، اختلاف طبيعة أنشطة المنشأة مقارنة بالأنشطة النمطية في القطاع).
 - الظروف الخاصة بالارتباط التي تؤثر على طبيعة ومدى الإجراءات المنفذة.
 - توقعات المستخدمين المستهدفين لمستوى التفصيل الوارد في التقرير، استناداً إلى ممارسات السوق، أو الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.
- 178أ. من المهم أن يكون الملخص مكتوباً بطريقة موضوعية تتيح للمستخدمين المستهدفين فهم العمل المنفذ كأساس لاستنتاج المحاسب القانوني. وفي معظم الأحيان، لا ينطوي ذلك على تفاصيل خطة العمل بالكامل، ولكن من ناحية أخرى فمن المهم ألا يكون ملخصاً مختصراً جداً لدرجة تؤدي إلى الغموض، وألا يكون مكتوباً بطريقة مبالغ فيها أو منمقة.
- استنتاج المحاسب القانوني (راجع: الفقرتين 12(أ)(1)(أ)، 69(ل))
- 179أ. فيما يلي أمثلة لاستنتاجات مُعبّر عنها بشكل مناسب لارتباط التأكيد المعقول:
- "وفي رأينا، فإن المنشأة قد التزمت من جميع الجوانب الجوهرية بالقانون (س)"، عند إبداء استنتاج متعلق بالموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو
 - "وفي رأينا، فإن توقع الأداء المالي للمنشأة مُعدّ بصورة سليمة، من جميع الجوانب الجوهرية، استناداً إلى الضوابط (س)"، عند إبداء استنتاج متعلق بالموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو
 - "وفي رأينا، فإن بيان [الطرف المعني] بأن المنشأة قد التزمت بالقانون (س)، يعبّر عن جميع الجوانب الجوهرية عن هذا الالتزام بشكل عادل" أو "وفي رأينا، فإن بيان [الطرف المعني] بأن مؤشرات الأداء الرئيسية معروضة وفقاً للضوابط (س) يعبّر عن جميع الجوانب الجوهرية عن هذا العرض بشكل عادل"، عند إبداء استنتاج متعلق ببيان مقدم من الطرف المعني.
- 180أ. قد يكون من المناسب إبلاغ المستخدمين المستهدفين بالسياق الذي يجب أن يُقرأ فيه استنتاج المحاسب القانوني وذلك عندما يشتمل تقرير التأكيد على توضيح لخصائص معينة للموضوع محل الارتباط، ينبغي أن يكون المستخدمون المستهدفون على علم بها. فعلى سبيل المثال، قد يتضمن استنتاج المحاسب القانوني جملة على غرار ما يلي: "تم تكوين هذا الاستنتاج على أساس الأمور المبينة في مواضع أخرى من تقرير التأكيد المستقل المائل".
- 181أ. فيما يلي أمثلة لاستنتاجات مُعبّر عنها بشكل مناسب لارتباط التأكيد المحدود:
- "بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن [المنشأة] لم تلتزم من جميع الجوانب الجوهرية بالنظام (س)"، عند إبداء استنتاج متعلق بالموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة.
 - "بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، فلم ينم إلى علمنا أي تعديلات جوهرية يلزم إدخالها على تقييم مؤشرات الأداء الرئيسية حتى تكون متوافقة مع الضوابط (س)"، عند إبداء استنتاج متعلق بمعلومات الموضوع والضوابط المنطبقة.
 - "بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن بيان [الطرف المعني] بأن [المنشأة] قد التزمت بالنظام (س)، لم يتم عرضه بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية"، عند إبداء استنتاج متعلق ببيان مقدم من الطرف المعني.
- 182أ. تشتمل أشكال التعبير التي قد تكون مفيدة للموضوعات محل الارتباط، على سبيل المثال، على تعبير واحد، أو مجموعة من التعابير الآتية:
- بالنسبة لارتباطات الالتزام: "بالالتزام بـ" أو "وفقاً لـ".
 - بالنسبة للارتباطات عندما تصف الضوابط المنطبقة آلية أو منهجية لإعداد أو عرض معلومات الموضوع: "مُعدّة بشكل سليم".
 - بالنسبة للارتباطات عندما تكون مبادئ العرض العادل مدرجة في الضوابط المنطبقة: "تم عرضه بشكل عادل".
- 183أ. يؤدي إدراج عنوان أعلى الفقرات التي تحتوي على استنتاجات معدلة، والأمر أو الأمور التي نشأ عنها التعديل، إلى المساعدة في فهم تقرير المحاسب القانوني. ومن أمثلة العناوين المناسبة "استنتاج متحفظ" أو "استنتاج معارض" أو "الامتناع عن إبداء استنتاج"، و"أساس الاستنتاج المتحفظ" أو "أساس الاستنتاج المعارض"، حسب مقتضى الحال.

توقيع المحاسب القانوني (راجع: الفقرة 69(م))

184. يكون توقيع المحاسب القانوني إما باستخدام اسم مكتب المحاسب القانوني، أو الاسم الشخصي للمحاسب القانوني أو كليهما، حسب مقتضى الحال في الدولة المعنية. وبالإضافة إلى توقيع المحاسب القانوني، قد يُطلب من المحاسب القانوني في دول معينة أن يفصح في تقريره عن المُسمّيات المهنية أو الاعتماد من قبل سلطة الترخيص المعنية في تلك الدولة.

التاريخ (راجع: الفقرة 69(ن))

185. يؤدي إدراج تاريخ تقرير التأكيد إلى إعلام المستخدمين المستهدفين بأن المحاسب القانوني قد أخذ في الحسبان التأثير الذي لحق بمعلومات الموضوع وتقرير التأكيد بسبب الأحداث الواقعة حتى ذلك التاريخ.

الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني في تقرير التأكيد (راجع: الفقرة 70)

186. في بعض الحالات، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح الإشارة إلى عمل الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني في تقرير التأكيد، على سبيل المثال، لأغراض الشفافية في القطاع العام. وقد يكون ذلك مناسباً أيضاً في ظروف أخرى، على سبيل المثال، لشرح طبيعة تعديل على استنتاج المحاسب القانوني، أو عندما يشكل عمل الخبير جزءاً أساسياً من النتائج المضمنة في تقرير مطول.

187. ومع ذلك، يتحمل المحاسب القانوني وحده دون غيره المسؤولية عن الاستنتاج المُعبّر عنه، ولا يُحدّ من هذه المسؤولية استخدام المحاسب القانوني لعمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم. ولذلك فإذا أشار تقرير التأكيد إلى خبير استعان به المحاسب القانوني، فمن المهم ألا تعني صيغة ذلك التقرير الانتقال من مسؤولية المحاسب القانوني عن الاستنتاج الذي تم إبدائه بسبب إشراك ذلك الخبير.

188. من غير المرجح أن يُساء فهم الإشارة العامة الواردة في تقرير مطول إلى أن الارتباط قد قام به عاملون مؤهلون تأهيلاً مناسباً من بينهم خبراء متخصصون في موضوعات معينة واختصاصيون في مجال التأكيد، على أنها انتقاص من المسؤولية. إلا أن احتمالية سوء الفهم تزيد في حالة التقارير القصيرة حيث يمكن فقط عرض الحد الأدنى من المعلومات المتعلقة بسياق الارتباط، أو عندما يُشار إلى الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني باسمه. وبالتالي، قد يلزم تضمين عبارات إضافية في تلك الحالات حتى لا يشير تقرير التأكيد ضمناً إلى أن مسؤولية المحاسب القانوني يحد منها إشراك الخبير.

الاستنتاجات غير المعدلة والمعدلة (راجع: الفقرات 74-77، والملاحق)

189. يصف المصطلح "منتشر" تأثيرات التحريفات على معلومات الموضوع أو التأثيرات المحتملة عليها بسبب التحريفات التي لا يتم اكتشافها، إن كانت موجودة، بسبب عدم إمكانية الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة. والتأثيرات المنتشرة في معلومات الموضوع هي التي تكون، حسب الحكم المهني للمحاسب القانوني:

(أ) غير مقتصرة على جوانب محددة من معلومات الموضوع؛ أو

(ب) إذا كانت مقتصرة على جوانب محددة، فإنها تمثل أو يمكن أن تمثل جزءاً أساسياً من معلومات الموضوع؛ أو

(ج) أساسية لفهم المستخدمين المستهدفين لمعلومات الموضوع، عندما تكون متعلقة بالإفصاحات.

190. تؤثر طبيعة الموضوع، وتقدير المحاسب القانوني لمدى انتشار التأثيرات أو التأثيرات المحتملة على معلومات الموضوع، على نوع الاستنتاج الذي سيتم إبدائه.

191. فيما يلي أمثلة على الاستنتاجات المتحفظة والمعارضة والامتناع عن إبداء استنتاج:

- استنتاج متحفظ (مثال لارتباطات التأكيد المحدود التي تحتوي على تحريف جوهري) - "استناداً إلى الإجراءات المنفذة والأدلة التي حصلنا عليها، وباستثناء تأثير الأمر الموضح في قسم "أساس الاستنتاج المتحفظ" في تقريرنا، فلم ينم إلى علمنا ما يدعوننا إلى الاعتقاد بأن بيان [الطرف المعني] لا يعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، التزام المنشأة بالنظام (س)".
- استنتاج معارض (مثال لتحريف جوهري ومنتشر لكل من ارتباطات التأكيد المعقول والتأكيد المحدود) - "نظراً لأهمية الأمر الموضح في قسم "أساس الاستنتاج المعارض" في تقريرنا، فإن بيان [الطرف المعني] لا يعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، التزام المنشأة بالنظام (س)".

- الامتناع عن إبداء استنتاج (مثال لقييد على النطاق جوهرى ومنتشر لكل من ارتباطات التأكيد المعقول والتأكيد المحدود) - "نظراً لأهمية الأمر الموضح في قسم "أساس الامتناع عن إبداء استنتاج" في تقريرنا، فلم نتمكن من الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتكوين استنتاج بشأن بيان [الطرف المعني]. وبناءً عليه، فإننا لا نبيدي أي استنتاج بشأن ذلك البيان".

192أ. في بعض الحالات، قد يحدد القائم بالقياس أو التقويم ويصف بشكل سليم أن معلومات الموضوع مُحَرَفَةٌ بشكل جوهرى. فعلى سبيل المثال، في ارتباط التزام قد يصف القائم بالقياس أو التقويم بشكل صحيح حالات عدم الالتزام. وفي هذه الظروف، تتطلب الفقرة 76 من المحاسب القانوني لفت انتباه المستخدمين المستهدفين لوصف التحريف الجوهرى، سواءً عن طريق إبداء استنتاج متحفظ أو معارض أو عن طريق إبداء استنتاج غير متحفظ ولكن مع لفت الانتباه إلى الأمر بالإشارة المحددة إليه في تقرير التأكيد.

مسؤوليات الاتصال الأخرى (راجع: الفقرة 78)

193أ. من بين الأمور التي قد يكون من المناسب التواصل بشأنها مع الطرف المسؤول، أو القائم بالقياس أو التقويم، أو الطرف القائم بالتكليف أو غيرهم، الغش أو الغش المشتبه فيه، والتحيز في إعداد معلومات الموضوع.

الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة

194أ. قد تتضمن المتطلبات المسلكية ذات الصلة متطلباً يقضي بالتقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لمستوى إدارى مناسب أو للمكلفين بالحوكمة. وفي بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح قيوداً على قيام المحاسب القانوني بالإبلاغ عن أمور معينة للطرف المسؤول أو الإدارة أو المكلفين بالحوكمة. وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص القيام بإبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معينة في فعل غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المحاسب القانوني مطالباً بالتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معينة بموجب أنظمة مكافحة غسل الأموال. وفي هذه الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المحاسب القانوني معقدة، وقد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لسلطة معينة خارج المنشأة

195أ. إن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة قد:

(أ) تتطلب من المحاسب القانوني أن يقرر عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها إلى سلطة معينة خارج المنشأة.

(ب) تفرض مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجبها في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام لسلطة معينة خارج المنشأة.⁸

196أ. قد يكون من الضروري أو من المناسب في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، لسلطة معينة خارج المنشأة للأسباب الآتية:

(أ) لأن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة تتطلب من المحاسب القانوني القيام بذلك؛

(ب) لأن المحاسب القانوني قرر أن التقرير عن ذلك يُعد تصرفاً مناسباً للاستجابة لحالة عدم الالتزام المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة؛

(ج) لأن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة تمنح المحاسب القانوني الحق في القيام بذلك.

197أ. قد يشمل التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، وفقاً للأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح الذي يلاحظه المحاسب القانوني أو الذي يصبح على دراية به أثناء تنفيذه للارتباط حتى وإن لم يكن لعدم الالتزام تأثير على معلومات الموضوع. وبموجب هذا المعيار، لا يتوقع أن يكون لدى المحاسب القانوني مستوى من الفهم للأنظمة واللوائح يتجاوز ذلك الذي يؤثر على معلومات الموضوع. ومع ذلك، فقد تتوقع الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة من المحاسب القانوني تطبيق المعرفة والحكم المهني والخبرة المهنية عند الاستجابة لعدم الالتزام. ويرجع الفصل النهائي في تحديد ما إذا كان تصرف ما يُشكّل عدم التزام فعلي إلى المحكمة أو الجهة القضائية الأخرى المختصة.

⁸ انظر، على سبيل المثال، الفقرات 36/360-37/360 من الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة.

198أ. في بعض الظروف، قد يكون محظوراً التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة، نظراً لواجب السرية الذي يتحمله المحاسب القانوني بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة. وفي حالات أخرى، قد لا يُعد التقرير عن عدم الالتزام، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، لسلطة معنية خارج المنشأة انتهاكاً لواجب السرية بموجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة.⁹

199أ. قد ينظر المحاسب القانوني في الحصول على استشارة داخلية (على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب ضمن الشبكة)، أو الحصول على استشارة قانونية لفهم الآثار المهنية أو النظامية المترتبة على اتخاذ أي تصرف معين، أو استشارة هيئة تنظيمية أو مهنية بشكل سري (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو ما لم يكن من شأنه أن يخل بواجب السرية).¹⁰

التوثيق (راجع: الفقرات 79-83)

200أ. يتضمن التوثيق إعداد سجل بالنهج المنطقي الذي اتبعه المحاسب القانوني بشأن جميع الأمور المهمة التي تتطلب ممارسة الحكم المهني والاستنتاجات ذات الصلة. وعند وجود أسئلة صعبة حول مبدأ أو حكم مهني، فإن التوثيق الذي يتضمن الحقائق ذات الصلة التي كانت معروفة لدى المحاسب القانوني في وقت الوصول إلى الاستنتاج قد يساعد في توضيح معرفة المحاسب القانوني.

201أ. ليس من الضروري أو العملي للمحاسب القانوني أن يقوم بتوثيق كل أمر تم النظر فيه أو كل حكم مهني تم القيام به أثناء الارتباط. وليس من الضروري أيضاً للمحاسب القانوني أن يوثق بشكل منفصل (في قائمة من قوائم التحقق على سبيل المثال) الالتزام بالأمر الذي يظهر الالتزام بها من خلال المستندات المُضمَّنة في ملف الارتباط. وبالمثل، لا يلزم المحاسب القانوني أن يضمن في ملف الارتباط المسودات الملغاة من أوراق العمل، والملاحظات التي تعكس أفكاراً غير مكتملة أو أولية، والنسخ السابقة لمستندات تم تصحيح أخطاء فيها في الطباعة أو غيرها، والمستندات المكررة.

202أ. في إطار تطبيق الحكم المهني لتقييم حجم الوثائق التي سيتم إعدادها والاحتفاظ بها، فإن المحاسب القانوني قد يراعي ما هو ضروري لتوفير فهم للعمل المنفذ وتوفير أساس للقرارات الرئيسية المتخذة (ولكن ليس للجوانب التفصيلية الخاصة بالارتباط) لمحاسب قانوني آخر ليست لديه معرفة سابقة بالارتباط. وقد لا يكون ذلك المحاسب القانوني الآخر قادراً على فهم الجوانب التفصيلية الخاصة بالارتباط إلا عن طريق مناقشتها مع المحاسب القانوني الذي قام بإعداد التوثيق.

203أ. قد يشتمل التوثيق على سجل، على سبيل المثال، لما يلي:

- الخصائص المميّزة للبنود أو الأمور الخاصة التي تم اختبارها؛
- مَنْ قام بتنفيذ أعمال الارتباط وتاريخ الانتهاء من هذه الأعمال؛
- مَنْ قام بفحص أعمال الارتباط المنفذة، وتاريخ هذا الفحص ومداه؛
- المناقشات التي تناولت الأمور المهمة مع الأطراف المعنية، بما في ذلك طبيعة الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، وتوقيت حدوث هذه المناقشات، وأطراف النقاش.

204أ. قد يشتمل التوثيق على سجل، على سبيل المثال، لما يلي:

- القضايا التي تم تحديدها فيما يتعلق بالالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة وكيفية حلها.
- الاستنتاجات عن الالتزام بمتطلبات الاستقلال المنطبقة على الارتباط، وأية مناقشات ذات صلة تمت مع المكتب لدعم هذه الاستنتاجات.
- الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات التأكيد والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.
- طبيعة ونطاق المشاورات التي تمت خلال سير الارتباط، والاستنتاجات الناتجة عنها.

⁹ انظر، على سبيل المثال، الفقرات 1/114 و 1/114 ت 1 و 37/360 من الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة.

¹⁰ انظر، على سبيل المثال، الفقرة 39/360 ت 1 من الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة.

جمع ملف الارتباط النهائي

205. يتطلب معيار رقابة الجودة (1) (أو المتطلبات المهنية الأخرى أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، والتي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار) أن تقوم المكاتب بوضع سياسات وإجراءات من أجل استكمال جمع ملفات الارتباط في الوقت المناسب.¹¹ والحد الزمني المناسب لاستكمال جمع ملف الارتباط النهائي هو عادةً 60 يوماً بعد أقصى من تاريخ تقرير التأكييد.¹²
206. بعد جمع ملف الارتباط النهائي بعد تاريخ تقرير الارتباط عملية إدارية لا تشتمل على أداء إجراءات جديدة، أو استخلاص استنتاجات جديدة، ولكن قد تطرأ تغييرات على توثيق أعمال الارتباط أثناء عملية الجمع النهائي إذا كانت هذه التغييرات إدارية بطبيعتها. ومن أمثلة هذه التغييرات ما يلي:
- حذف أو إلغاء وثائق تم استبدالها بأخرى.
 - ترتيب وتجميع أوراق العمل وإضافة الإحالات المرجعية.
 - التوقيع على قوائم التحقق الخاصة بالانتهاء من عملية جمع الملف.
 - توثيق الأدلة التي حصل عليها المحاسب القانوني، والتي تمت مناقشتها والاتفاق عليها مع أعضاء فريق الارتباط قبل تاريخ تقرير الارتباط.
207. يتطلب معيار رقابة الجودة (1) (أو المتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار) أن تقوم المكاتب بوضع سياسات وإجراءات من أجل الاحتفاظ بوثائق أعمال الارتباط.¹³ ولا تقل فترة الاحتفاظ الخاصة بارتباطات التأكييد عن خمس سنوات من تاريخ تقرير التأكييد.¹⁴

¹¹ معيار رقابة الجودة (1)، الفقرة 45

¹² معيار رقابة الجودة (1)، الفقرة 54

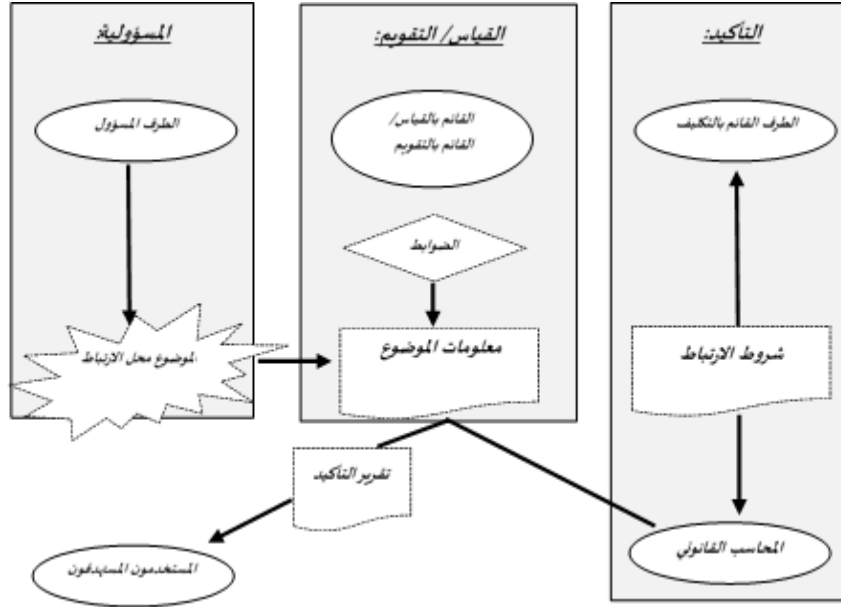
¹³ معيار رقابة الجودة (1)، الفقرة 47

¹⁴ معيار رقابة الجودة (1)، الفقرة 61

الملحق

(راجع: الفقرات 2، 8، 11أ، 16أ، 36أ-38)

الأدوار والمسؤوليات



1. 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.
2. 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 بالضوابط 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.
3. يمكن رصد الملاحظات التالية 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 الطرف المسؤول هو أيضاً القائم بالقياس أو القائم بالتقويم.
- في ارتباط التصديق، يمكن أن يكون الطرف المسؤول، أو شخص آخر، غير المحاسب القانوني، هو القائم بالقياس أو القائم بالتقويم.

- متى قام المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط وفقاً للضوابط، كان الارتباط ارتباطاً مباشراً. ولا يمكن تغيير صفة ذلك الارتباط إلى ارتباط تصديق عن طريق تحمل طرف آخر المسؤولية عن القياس أو التقويم، على سبيل المثال عن طريق قيام الطرف المسؤول بإرفاق بيان بمعلومات الموضوع يقر فيه بتحملة 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 تكلف 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.
4. قد يكون استنتاج المحاسب القانوني مُصاغاً للتعبير عن:
- الموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو
 - معلومات الموضوع والضوابط المنطبقة؛ أو
 - بيان مقدم من الطرف المعني.
5. 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.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 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 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 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 لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار ارتباطات التأكيد (3400): اختبار المعلومات المالية المستقبلية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار ارتباطات التأكيد (3400)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (3400)

اختبار المعلومات المالية المستقبلية

(يسري هذا المعيار على الأعمال المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
7-1	مقدمة
9-8	تأكيد المراجع المتعلق بمعلومات مالية مستقبلية
12-10	قبول الارتباط
15-13	المعرفة بالنشاط
16	الفترة المُغطاة
25-17	إجراءات الاختبار
26	العرض والإفصاح
33-27	التقرير عن اختبار المعلومات المالية المستقبلية

ينبغي قراءة المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (3400) "اختبار المعلومات المالية المستقبلية" جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

1. الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتقديم إرشادات عن الارتباطات لاختبار المعلومات المالية المستقبلية والتقرير عنها، بما في ذلك إجراءات الاختبار لافتراضات أفضل تقدير والافتراضات النظرية. ولا يطبق هذا المعيار على اختبار المعلومات المالية المستقبلية التي يتم التعبير عنها بمصطلحات عامة أو سردية، كالتالي توجد في مناقشات الإدارة والتحليل الوارد في التقرير السنوي للمنشأة، غير أن العديد من الإجراءات الواردة في هذا المعيار قد تكون مناسبة لمثل ذلك الاختبار.
2. عند تنفيذ ارتباطات اختبار المعلومات المالية المستقبلية، ينبغي على المراجع أن يحصل على ما يكفي من الأدلة المناسبة عما إذا كانت:
 - (أ) افتراضات الإدارة لأفضل تقدير والتي تستند إليها المعلومات المالية المستقبلية ليست غير معقولة، وفي حالة الافتراضات النظرية، تكون الأدلة عما إذا كانت الافتراضات تتسق مع الغرض من المعلومات؛
 - (ب) المعلومات المالية المستقبلية مُعدّة بشكل سليم وعلى أساس الافتراضات؛
 - (ج) المعلومات المالية المستقبلية معروضة بشكل سليم، وجميع الافتراضات الجوهرية مفصّل عنها بشكلٍ كافٍ، بما في ذلك ما إذا كانت تحتوي على إشارة واضحة لما إذا كانت تعد افتراضات أفضل تقدير أو افتراضات نظرية؛
 - (د) المعلومات المالية المستقبلية مُعدّة على أساس يتسق مع القوائم المالية التاريخية، وباستخدام مبادئ محاسبية مناسبة.
3. "المعلومات المالية المستقبلية" يُقصد بها معلومات مالية مستندة إلى افتراضات عن الأحداث التي يمكن أن تحدث في المستقبل والتصرفات المحتملة من جانب المنشأة. وهي غير موضوعية بطبيعتها إلى حد كبير، ويتطلب إعدادها ممارسة اجتهادات كبيرة. وقد تظهر المعلومات المالية المستقبلية في صورة تنبؤ أو توقع أو مزيج من كليهما، على سبيل المثال، تنبؤ لسنة واحدة بالإضافة إلى توقع لخمس سنوات.
4. "التنبؤ" يُقصد به معلومات مالية مستقبلية مُعدّة 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).
5. "التوقع" يُقصد به معلومات مالية مستقبلية مُعدّة على أساس:
 - (أ) افتراضات نظرية بشأن الأحداث المستقبلية وتصرفات الإدارة التي لا يُتوقع حدوثها بالضرورة، مثلاً عندما تكون بعض المنشآت في مرحلة التأسيس، أو تكون بصدد إجراء تغيير رئيسي في طبيعة عملياتها؛ أو
 - (ب) مزيج من افتراضات أفضل تقدير والافتراضات النظرية.
 وتوضح هذه المعلومات التبعات المحتملة في تاريخ إعداد المعلومات إذا كان مقدراً وقوع الأحداث والتصرفات (سيناريو "ماذا-لو").
6. يمكن أن تتضمن المعلومات المالية المستقبلية قوائم مالية أو عنصر واحد أو أكثر من عناصر القوائم المالية، وقد يتم إعدادها:
 - (أ) كأداة داخلية للإدارة، على سبيل المثال للمساعدة في تقويم استثمار رأسمالي محتمل؛ أو
 - (ب) لتوزيعها على أطراف ثالثة، على سبيل المثال، في:
 - نشرة اكتتاب لتوفير معلومات عن التوقعات المستقبلية للمستثمرين المحتملين.
 - تقرير سنوي لتوفير معلومات للمساهمين والسلطات التنظيمية والأطراف المهتمة الأخرى.
 - مستند يهدف إلى تزويد المقرضين بمعلومات، قد تتضمن على سبيل المثال تنبؤات للتدفقات النقدية.
7. الإدارة هي المسؤولة عن إعداد وعرض المعلومات المالية المستقبلية، بما في ذلك تحديد الافتراضات التي استندت إليها والإفصاح عنها. وقد يُطلب من المراجع اختبار المعلومات المالية المستقبلية وإعداد تقرير عنها لتعزيز مصداقيتها سواءً كانت مُعدّة لاستخدامها من قبل أطراف ثالثة أو كانت مُعدّة لأغراض داخلية.

تأكيد المراجع المتعلق بمعلومات مالية مستقبلية

8. تتعلق المعلومات المالية المستقبلية بأحداث وتصرفات لم تحدث بعد وقد لا تحدث. وبالرغم من احتمال توفر أدلة تدعم الافتراضات التي استندت إليها المعلومات المالية المستقبلية، فإن تلك الأدلة في حد ذاتها ذات توجه مستقبلي بشكل عام، ولهذا فهي ظنية بطبيعتها، وهذا ما يميزها عن الأدلة المتاحة عادةً عند مراجعة المعلومات المالية التاريخية. ولذلك، لا يكون المراجع في وضع يمكنه من إبداء رأي عمّا إذا كانت النتائج الظاهرة في المعلومات المالية المستقبلية ستتحقق.
9. وعلاوة على ذلك، ونظراً لأنواع الأدلة المتاحة عند تقييم الافتراضات التي استندت إليها المعلومات المالية المستقبلية، فإنه قد يكون من الصعب على المراجع الوصول إلى مستوى من الاقتناع يكفي لإبداء رأي جازم بأن الافتراضات تخلو من التحريف الجوهرية. وبالتالي، ففي هذا المعيار، عند التقرير عن مدى معقولية افتراضات الإدارة، يقدم المراجع فقط مستوى متوسط من التأكيد. ومع ذلك، فعندما يتم الوصول إلى مستوى مناسب من الاقتناع بحسب حكم المراجع، فلا يوجد ما يمنع المراجع من إبداء تأكيد جازم فيما يتعلق بالافتراضات.

قبول الارتباط

10. قبل قبول أي ارتباط لاختبار المعلومات المالية المستقبلية، يأخذ المراجع في الحسبان جملة أمور من بينها:
- الاستخدام المستهدف للمعلومات؛
 - ما إذا كانت المعلومات ستكون للتوزيع العام أو المحدود؛
 - طبيعة الافتراضات، أي ما إذا كانت تعد افتراضات أفضل تقدير أو افتراضات نظرية؛
 - العناصر التي سيتم تضمينها في المعلومات؛
 - الفترة التي تغطيها المعلومات.
11. لا ينبغي للمراجع قبول الارتباط، أو ينبغي عليه الانسحاب منه، عندما تكون الافتراضات غير واقعية بشكل واضح أو عندما يعتقد المراجع بأن المعلومات المالية المستقبلية ستكون غير مناسبة للاستخدام المستهدف.
12. ينبغي أن يتفق المراجع والعميل على شروط الارتباط. ومن مصلحة كلي من المنشأة والمراجع أن يرسل المراجع خطاب ارتباط للمساعدة في تجنب سوء الفهم المتعلق بالارتباط. ويتناول خطاب الارتباط الأمور الواردة في الفقرة 10، ويوضح مسؤوليات الإدارة عن الافتراضات وعن تزويد المراجع بجميع المعلومات ذات الصلة والبيانات المصدرية المستخدمة في وضع الافتراضات.

المعرفة بالنشاط

13. ينبغي على المراجع أن يحظى بمستوى كافٍ من المعرفة بالنشاط ليكون قادراً على تقويم ما إذا كانت جميع الافتراضات المهمة المطلوبة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية قد تم تحديدها. ويحتاج المراجع أيضاً أن يكون على دراية بالآلية المنشأة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية، على سبيل المثال، عن طريق النظر فيما يلي:
- أدوات الرقابة الداخلية المطبقة على النظام المستخدم في إعداد المعلومات المالية المستقبلية وخبرة وتجربة الأشخاص الذين يعدون المعلومات المالية المستقبلية.
 - طبيعة التوثيق المُعدّ من جانب المنشأة والذي يدعم افتراضات الإدارة.
 - مدى استخدام الأساليب الإحصائية والرياضية والمستندة إلى الحاسب.
 - الطرق المستخدمة في وضع الافتراضات وتطبيقها.
 - دقة المعلومات المالية المستقبلية المُعدّة في فترات سابقة وأسباب الانحرافات المهمة.
14. ينبغي على المراجع أن يأخذ في الحسبان المدى الذي يكون فيه الاعتماد على المعلومات المالية التاريخية مبرراً. ويحتاج المراجع إلى تحصيل معرفة بالمعلومات المالية التاريخية لتقييم ما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها على أساس يتسق مع المعلومات المالية

التاريخية، ولتوفير مقياس تاريخي للنظر في افتراضات الإدارة. وسيحتاج المراجع إلى أن يحدد، على سبيل المثال، ما إذا كانت المعلومات التاريخية ذات الصلة قد تمت مراجعتها أو فحصها، وما إذا كانت قد استُخدمت في إعدادها مبادئ محاسبية مقبولة.

15. إذا لم يكن تقرير المراجعة أو تقرير الفحص عن المعلومات المالية التاريخية لفترة سابقة غير معدل، أو إذا كانت المنشأة في مرحلة التأسيس، فعلى المراجع أن يأخذ في الحسبان الحقائق المحيطة وتأثيرها على اختبار المعلومات المالية المستقبلية.

الفترة المُغطاة

16. ينبغي على المراجع أن يأخذ في الحسبان الفترة الزمنية التي تغطيها المعلومات المالية المستقبلية. وحيث إن الافتراضات تصبح ظنيّة بشكل أكبر عندما تطول الفترة الزمنية التي تغطيها، فإن قدرة الإدارة على إجراء افتراضات أفضل تقدير تقل كلما طالت تلك الفترة. ولا تتجاوز الفترة الوقت الذي يكون فيه لدى الإدارة أساس معقول للافتراضات. وفيما يلي بعض العوامل ذات الصلة بنظر المراجع في الفترة الزمنية التي تغطيها المعلومات المالية المستقبلية:

- دورة التشغيل، على سبيل المثال، في حالة تنفيذ مشروع إنشائي ضخم قد يحدد الوقت المطلوب لإنجاز المشروع الفترة الزمنية المُغطاة.
- درجة الاعتماد على الافتراضات، على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة بصدد تقديم منتج جديد، فإن الفترة المستقبلية المُغطاة قد تكون قصيرة ومُقسّمة إلى فترات صغيرة، مثلاً أسابيع أو شهور. وعلى الجانب الآخر، إذا كان النشاط الوحيد للمنشأة هو امتلاك عقارات بموجب عقود تأجير طويلة الأجل، فقد يكون من المعقول تغطية فترة مستقبلية طويلة نسبياً.
- احتياجات المستخدمين، فعلى سبيل المثال، قد يتم إعداد المعلومات المالية المستقبلية فيما يتصل بطلب مقدم للحصول على قرض وللفترة الزمنية المطلوبة لتوليد أموال كافية للسداد. وبالتالي، فإن المعلومات قد يتم إعدادها للمستثمرين فيما يتصل ببيع سندات لتوضيح الاستخدام المستهدف للمتحصلات في الفترة التالية.

إجراءات الاختبار

17. عند تحديد طبيعة إجراءات الاختبار وتوقيتها ومداهما، ينبغي على المراجع أن يأخذ في الحسبان أموراً من بينها:

- (أ) احتمالية وجود تحريف جوهري؛
- (ب) المعرفة المكتسبة خلال أي ارتباطات سابقة؛
- (ج) كفاءة الإدارة فيما يتعلق بإعداد المعلومات المالية المستقبلية؛
- (د) مدى تأثير المعلومات المالية المستقبلية باجتهادات الإدارة؛
- (هـ) مدى كفاية البيانات الأساسية وإمكانية الاعتماد عليها.

18. يتولى المراجع تقييم مصدر الأدلة التي تدعم افتراضات الإدارة لأفضل تقدير، وتقييم إمكانية الاعتماد على هذه الأدلة. ويمكن الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تؤيد تلك الافتراضات من مصادر داخلية وخارجية، بما في ذلك النظر في الافتراضات في ضوء المعلومات التاريخية وتقويم ما إذا كانت تستند إلى خطط تقع في نطاق قدرة المنشأة.

19. عند استخدام الافتراضات النظرية، ينظر المراجع فيما إذا كانت جميع الانعكاسات المهمة لهذه الافتراضات قد تم أخذها في الحسبان. على سبيل المثال، إذا كان مفترضاً أن المبيعات ستنمو بأكبر من الطاقة الإنتاجية الحالية لمصنع المنشأة، فإن المعلومات المالية المستقبلية يلزم أن تتضمن الاستثمار الضروري في زيادة الطاقة الإنتاجية للمصنع أو تكاليف الوسائل البديلة لتلبية المبيعات المتوقعة، مثل الإنتاج من خلال عقود من الباطن.

20. على الرغم من عدم الحاجة للحصول على أدلة تدعم الافتراضات النظرية، فإن المراجع بحاجة لأن يقتنع بأنها متسقة مع الغرض من المعلومات المالية المستقبلية وأنه لا يوجد سبب يدعو للاعتقاد بأنها غير واقعية بشكل واضح.

21. يحتاج المراجع لأن يقتنع بأن المعلومات المالية المستقبلية مُعدّة بشكلٍ سليم من افتراضات الإدارة وذلك عن طريق القيام، على سبيل المثال، بعمليات التحقق من الأعمال الكتابية مثل إعادة العملية الحسابية وفحص الاتساق الداخلي، أي أن تكون التصرفات التي تعتمدها الإدارة اتخاذها متوافقة مع بعضها ولا توجد حالات عدم اتساق في تحديد المبالغ المستندة إلى متغيرات مشتركة مثل معدلات الفائدة.
22. يركز المراجع على المدى الذي سيكون فيه للمجالات الحساسة بصفة خاصة للتباين تأثير جوهري على النتائج الموضحة في المعلومات المالية المستقبلية. وسيؤثر هذا على مدى سعي المراجع للحصول على أدلة مناسبة. وسيؤثر أيضاً على تقييم المراجع لمدى مناسبة الإفصاح وكفايته.
23. عند الارتباط لاختبار عنصر واحد أو أكثر من عناصر المعلومات المالية المستقبلية، كقائمة مالية فردية، فمن المهم أن يأخذ المراجع في الحسبان العلاقات المتبادلة مع المكونات الأخرى في القوائم المالية.
24. عند تضمين أي جزء منقوض من الفترة الحالية في المعلومات المالية المستقبلية، ينظر المراجع في مدى الحاجة لتطبيق إجراءات على المعلومات التاريخية. وسوف تتباين الإجراءات تبعاً للظروف، على سبيل المثال، المدة التي انقضت من الفترة المستقبلية.
25. ينبغي على المراجع أن يحصل على إفادات مكتوبة من الإدارة بشأن الاستخدام المستهدف للمعلومات المالية المستقبلية، ومدى اكتمال افتراضات الإدارة المهمة، وقبول الإدارة لتحمل مسؤوليتها عن المعلومات المالية المستقبلية.

العرض والإفصاح

26. عند تقييم عرض المعلومات المالية المستقبلية والإفصاح عنها، بالإضافة إلى المتطلبات الخاصة لأي أنظمة أو لوائح أو معايير مهنية ذات صلة، يحتاج المراجع إلى النظر فيما يلي:
- (أ) ما إذا كان عرض المعلومات المالية المستقبلية يقدم معلومات مفيدة وغير مضلل؛
- (ب) ما إذا كانت السياسات المحاسبية قد تم الإفصاح عنها بشكلٍ واضح في الإيضاحات المرفقة بالمعلومات المالية المستقبلية؛
- (ج) ما إذا كانت الافتراضات قد تم الإفصاح عنها بشكلٍ كافٍ في الإيضاحات المرفقة بالمعلومات المالية المستقبلية؛ ويلزم توضيح ما إذا كانت الافتراضات تمثل أفضل تقديرات من جانب الإدارة أم أنها افتراضات نظرية، وعندما تتعلق الافتراضات بمجالات تُعد جوهريّة ومعرضة لدرجة عالية من عدم التأكد، فإن عدم التأكد هذا والحساسية المترتبة عليه في النتائج يلزم الإفصاح عنهما بشكلٍ كافٍ؛
- (د) ما إذا كان قد تم الإفصاح عن تاريخ إعداد المعلومات المالية المستقبلية. ويلزم أن تؤكد الإدارة أن الافتراضات تُعد مناسبة في هذا التاريخ، حتى بالرغم من أن المعلومات الأساسية ربما يكون قد يتم تجميعها عبر فترة من الزمن؛
- (هـ) ما إذا كان قد تمت الإشارة بوضوح إلى أساس اختيار القيم الفردية من بين مدى معين، وما إذا كان المدى لم يتم اختياره بشكلٍ متحيز أو مضلل وذلك عندما تظهر النتائج في المعلومات المالية المستقبلية في صورة مدى؛
- (و) ما إذا كان قد تم الإفصاح عن أي تغيير في السياسة المحاسبية منذ صدور آخر قوائم مالية تاريخية، مع بيان سبب التغيير وتأثيره على المعلومات المالية المستقبلية.

التقرير عن اختبار المعلومات المالية المستقبلية

27. ينبغي أن يحتوي التقرير المُعدّ من قبل المراجع بشأن اختبار المعلومات المالية المستقبلية على ما يلي:
- (أ) العنوان؛
- (ب) المخاطبون بالتقرير؛
- (ج) تحديد المعلومات المالية المستقبلية؛
- (د) الإشارة إلى معايير ارتباطات التأكيد، أو المعايير أو الممارسات الوطنية ذات الصلة المنطبقة لاختبار المعلومات المالية المستقبلية؛
- (هـ) عبارة تفيد بأن الإدارة هي المسؤولة عن المعلومات المالية المستقبلية، بما في ذلك الافتراضات التي استندت إليها؛
- (و) عند الاقتضاء، الإشارة إلى الغرض و/أو التوزيع المُقيد للمعلومات المالية المستقبلية؛

- (ز) عبارة تأكيد بصيغة النفي بشأن ما إذا كانت الافتراضات توفر أساساً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية؛
- (ح) رأي فيما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية مُعدّة بشكلٍ سليم على أساس الافتراضات، ومعرضة وفقاً لإطار التقرير المالي ذي الصلة؛
- (ط) تنبيهات مناسبة بشأن قابلية تحقق النتائج المُشار إليها في المعلومات المالية المستقبلية؛
- (ي) تاريخ التقرير الذي ينبغي أن يكون تاريخ اكتمال الإجراءات؛
- (ك) عنوان المراجع؛
- (ل) التوقيع.
- (م) من شأن مثل هذا التقرير أن:

- يحدد، استناداً إلى اختبار الأدلة الداعمة للافتراضات، ما إذا كان قد نما إلى علم المراجع ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن الافتراضات لا توفر أساساً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية.
- يعبر عن رأي فيما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية مُعدّة بشكلٍ سليم على أساس الافتراضات، ومعرضة وفقاً لإطار التقرير المالي ذي الصلة.
- يذكر ما يلي:

- أن النتائج الفعلية يمكن أن تختلف عن المعلومات المالية المستقبلية لأن الأحداث المتوقعة كثيراً ما لا تقع كما هو متوقع وأن التباين قد يكون جوهرياً. وبالمثل، فعندما يتم التعبير عن المعلومات المالية المستقبلية في صورة مدى، فينبغي ذكر أنه لا يمكن تأكيد أن النتائج الفعلية ستقع ضمن ذلك المدى؛
- في حالة التوقع، أن المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها لـ (يتم تحديد الغرض)، باستخدام مجموعة من الافتراضات التي تتضمن افتراضات نظرية عن أحداث مستقبلية وتصرفات من جانب الإدارة لا يُتوقع حدوثها بالضرورة. وبالتالي يتم تحذير القراء إلى أن المعلومات المالية المستقبلية لا يتم استخدامها لأغراض أخرى بخلاف التي حددت لها.

28. فيما يلي مثال لمقتطف من تقرير غير معدل عن أحد التنبؤات:

لقد اخترنا التنبؤ¹ وفقاً لمعييار ارتباطات التأكيد المنطبق على اختبار المعلومات المالية المستقبلية. والإدارة هي المسؤولة عن التنبؤ، بما في ذلك الافتراضات الموضحة في الإيضاح × التي تم الاستناد إليها.

واستناداً إلى اختبارنا للأدلة الداعمة للافتراضات، فلم ينم إلى علمنا ما يدعوننا إلى الاعتقاد بأن هذه الافتراضات لا توفر أساساً معقولاً للتنبؤ. كما نرى أن التنبؤ مُعدّ بشكلٍ سليم على أساس الافتراضات ومعرضٌ وفقاً لـ...²

ويمكن أن تختلف النتائج الفعلية عن التنبؤ لأن الأحداث المتوقعة كثيراً ما لا تقع كما هو متوقع كما إن التباين قد يكون جوهرياً.

29. فيما يلي مثال لمقتطف من تقرير غير معدل عن أحد التوقعات:

لقد اخترنا التوقع³ وفقاً لمعييار ارتباطات التأكيد المنطبق على اختبار المعلومات المالية المستقبلية. والإدارة هي المسؤولة عن التوقع، بما في ذلك الافتراضات الموضحة في الإيضاح × التي تم الاستناد إليها.

وقد تم إعداد هذا التوقع لـ (يتم وصف الغرض). وحيث إن المنشأة لا تزال في مرحلة التأسيس، فقد تم إعداد التوقع باستخدام مجموعة من الافتراضات التي تتضمن افتراضات نظرية عن أحداث مستقبلية وتصرفات من جانب الإدارة لا يُتوقع حدوثها بالضرورة. وبالتالي، نود أن ننبّه القراء إلى أن هذا التوقع قد لا يكون مناسباً لأغراض أخرى بخلاف المذكورة أعلاه.

¹ يتم إدراج اسم المنشأة والفترة التي يغطيها التنبؤ ويتم تحديدهما بشكل مناسب، على سبيل المثال عن طريق الإشارة إلى أرقام الصفحات أو عن طريق تحديد القوائم الفردية.

² يُشار إلى إطار التقرير المالي ذي الصلة.

³ يتم إدراج اسم المنشأة والفترة التي يغطيها التوقع ويتم تحديدهما بشكل مناسب، على سبيل المثال عن طريق الإشارة إلى أرقام الصفحات أو عن طريق تحديد القوائم الفردية.

واستناداً إلى اختبارنا للأدلة الداعمة للافتراضات، فلم ينم إلى علمنا ما يدعوننا إلى الاعتقاد بأن هذه الافتراضات لا توفر أساساً معقولاً للتوقع، بافتراض أن (تم الإشارة إلى الافتراضات النظرية). كما نرى أن التوقع مُعدُّ بشكل سليم على أساس الافتراضات ومعروضٌ وفقاً ل...⁴

وحتى في حالة وقوع الأحداث المتوقعة وفقاً للافتراضات النظرية المذكورة أعلاه، يظل من المحتمل أن تختلف النتائج الفعلية عن التوقع لأن الأحداث المتوقعة الأخرى كثيراً ما لا تقع كما هو متوقع، كما إن التباين قد يكون جوهرياً.

30. عندما يعتقد المراجع أن عرض المعلومات المالية المستقبلية والإفصاح عنها ليس كافياً، ينبغي عليه إبداء رأي متحفظ أو معارض في تقريره عن المعلومات المالية المستقبلية، أو ينبغي عليه الانسحاب من الارتباط، حسب مقتضى الحال. ومن أمثلة ذلك ما يكون عندما تفشل المعلومات المالية في الإفصاح بشكل كاف عن تبعات أي افتراضات تُعد حساسة للغاية.
31. عندما يعتقد المراجع أن واحداً أو أكثر من الافتراضات المهمة لا يوفر أساساً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية المُعدّة على أساس افتراضات أفضل تقدير، أو أن واحداً أو أكثر من الافتراضات المهمة لا يوفر أساساً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية في ضوء الافتراضات النظرية، فينبغي على المراجع إما إبداء رأي معارض في تقريره عن المعلومات المالية المستقبلية، أو الانسحاب من الارتباط.
32. عندما يتأثر الاختبار بظروف تحول دون تطبيق واحد أو أكثر من الإجراءات التي تُعد ضرورية في ظل الظروف القائمة، فينبغي على المراجع إما الانسحاب من الارتباط أو الامتناع عن إبداء رأي مع وصف القيد المفروض على النطاق في تقريره عن المعلومات المالية المستقبلية.

⁴ انظر الحاشية رقم 2.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 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 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 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 لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معياراتباطات التأكيد (3402): تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار التأكيد (3402)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (3402)

تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية

(يسري هذا المعيار على أعمال تقارير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
6-1	نطاق هذا المعيار
7	تاريخ السريان
8	الأهداف
9	التعريفات
	المتطلبات
10	معيار ارتباطات التأكيد (3000)
11	المتطلبات المسلكية
12	الإدارة والمكلفون بالحوكمة
14-13	القبول والاستمرار
18-15	تقييم مدى مناسبة الضوابط
19	الأهمية النسبية
20	التوصل إلى فهم لنظام المنشأة الخدمية
22-21	الحصول على الأدلة المتعلقة بالوصف
23	الحصول على الأدلة المتعلقة بتصميم أدوات الرقابة
29-24	الحصول على الأدلة المتعلقة بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة
37-30	عمل وظيفة المراجعة الداخلية
40-38	الإفادات المكتوبة
42	المعلومات الأخرى
44-43	الأحداث اللاحقة
52-45	التوثيق
55-53	إعداد تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية
56	مسؤوليات الاتصال الأخرى
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
2أ-1أ	نطاق هذا المعيار

4أ-3أ	التعريفات
5أ	المتطلبات المسلكية
6أ	الإدارة والمكلفون بالحوكمة
12أ-7أ	القبول والاستمرار
15أ-13أ	تقييم مدى مناسبة الضوابط
18أ-16أ	الأهمية النسبية
20أ-19أ	التوصل إلى فهم لنظام المنشأة الخدمية
24أ-21أ	الحصول على الأدلة المتعلقة بالوصف
27أ-25أ	الحصول على الأدلة المتعلقة بتصميم أدوات الرقابة
36أ-28أ	الحصول على الأدلة المتعلقة بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة
41أ-37أ	عمل وظيفة المراجعة الداخلية
43أ-42أ	الإفادات المكتوبة
45أ-44أ	المعلومات الأخرى
46أ	التوثيق
52أ-47أ	إعداد تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية
53أ	مسؤوليات الاتصال الأخرى

الملحق الأول: مثال لإقرارات المنشأة الخدمية

الملحق الثاني: أمثلة توضيحية لتقارير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية

الملحق الثالث: أمثلة توضيحية لتقارير تأكيد معدلة لمراجع المنشأة الخدمية

ينبغي قراءة المعيار الدولي لارتبائاطات التأكيد (3402) "تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية" جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، التي توضح نطاق اختصاص معيار ارتبائاطات التأكيد.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار ارتباطات التأكيد التي يقوم بها محاسب قانوني¹ لتقديم تقرير تستخدمه المنشآت المستفيدة ومراجعوها بشأن أدوات الرقابة في منشأة خدمية تقدم للمنشآت المستفيدة خدمة من المرجح أن تكون ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التقرير المالي في المنشآت المستفيدة. ويكمل هذا المعيار معيار المراجعة (402)،² من حيث أن التقارير المُعدَّة وفقاً لهذا المعيار قادرة على توفير أدلة مناسبة بموجب معيار المراجعة (402). (راجع: الفقرة 1أ)
2. ينص "إطار ارتباطات التأكيد" (إطار التأكيد) على أن ارتباط التأكيد قد يكون "ارتباط تأكيد معقول" أو "ارتباط تأكيد محدود" وأن ارتباط التأكيد إما أن يكون ارتباط تصديق أو ارتباطاً مباشراً.³ ويتناول هذا المعيار فقط ارتباطات التصديق التي تقدم تأكيداً معقولاً.⁴
3. ينطبق هذا المعيار فقط عندما تكون المنشأة الخدمية مسؤولة عن التصميم المناسب لأدوات الرقابة، أو قادرة على تقديم بيان بشأن هذا التصميم. ولا يتناول هذا المعيار ارتباطات التأكيدات لما يلي:
 - (أ) إعداد تقرير فقط عمّا إذا كانت أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل وفق ما هو موضح، أو
 - (ب) إعداد تقرير عن أدوات رقابة أخرى في المنشأة الخدمية بخلاف تلك الأدوات التي ترتبط بخدمة من المرجح أن تكون ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التقرير المالي في المنشأة المستفيدة (على سبيل المثال، أدوات الرقابة التي تؤثر على الإنتاج أو رقابة الجودة في المنشآت المستفيدة).
- ومع ذلك، يقدم هذا المعيار بعض الإرشادات لمثل تلك الارتباطات التي يتم القيام بها بموجب معيار ارتباطات التأكيد (3000). (راجع: الفقرة 2أ)
4. بالإضافة إلى إصدار تقرير تأكيد عن أدوات الرقابة، فإن مراجع المنشأة الخدمية قد يتم تكليفه أيضاً بتقديم تقارير، لم يتم تناولها في هذا المعيار، مثل ما يلي:
 - (أ) تقرير عن معاملات المنشأة المستفيدة أو أرصدها التي تحتفظ بها المنشأة الخدمية؛ أو
 - (ب) تقرير إجراءات متفق عليها عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية.

العلاقة مع معيار ارتباطات التأكيد (3000) والإصدارات المهنية الأخرى، والمتطلبات الأخرى

5. يجب على مراجع المنشأة الخدمية الالتزام بمعيار ارتباطات التأكيد (3000) وبهذا المعيار عند تنفيذ ارتباط تأكيد بشأن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية. ويكمل هذا المعيار معيار ارتباطات التأكيد (3000)، ولكنه لا يحل محله، ويتوسع هذا المعيار في كيفية تطبيق معيار ارتباطات التأكيد (3000) في ارتباط تأكيد معقول لإعداد تقرير عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية.
6. يتطلب الالتزام بمعيار ارتباطات التأكيد (3000) جملة أمور من بينها الالتزام بنصوص الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) فيما يتعلق بارتباطات التأكيد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق.⁵ (*) ويتطلب ذلك أيضاً أن يكون الشرك المسؤول عن الارتباط عضواً في أحد المكاتب التي تطبق معيار رقابة الجودة (1)،⁶ أو التي تطبق متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (1).

1 معيار ارتباطات التأكيد (3000) "ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية"، الفقرة 12(ص).

2 معيار المراجعة (402) "اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية"

3 معيار ارتباطات التأكيد (3000)، الفقرة 12

4 الفقرتان 13 و53(ك) من هذا المعيار

* يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

5 معيار ارتباطات التأكيد (3000)، الفقرات 3(ب) و20 و34

6 معيار ارتباطات التأكيد (3000)، الفقرتان 3(ب) و31(أ) المعيار الدولي لرقابة الجودة (1) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

تاريخ السريان

7. يسري هذا المعيار على أعمال تقارير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

8. تتمثل أهداف مراجع المنشأة الخدمية فيما يلي:

(أ) الوصول إلى تأكيد معقول عمّا يلي:

- (1) ما إذا كان وصف المنشأة الخدمية لنظامها يعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، النظام كما هو مصمم ومطبق طوال الفترة المحددة (أو في حالة التقرير من النوع (1)، كما في تاريخ محدد)؛
- (2) ما إذا كانت أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت مصممة، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، بشكل مناسب طوال الفترة المحددة (أو في حالة التقرير من النوع (1)، كما في تاريخ محدد)؛
- (3) ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، لتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة المحددة في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت متحققة طوال الفترة المحددة، وذلك في حال تضمينها في نطاق الارتباط.

(ب) إعداد تقرير عن الأمور الواردة في الفقرة الفرعية (أ) أعلاه وفقاً للنتائج التي توصل إليها مراجع المنشأة الخدمية.

التعريفات

9. لأغراض هذا المعيار، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) طريقة الاستثناء: طريقة للتعامل مع الخدمات المقدمة من منشأة خدمية من الباطن، يشتمل بموجها وصف المنشأة الخدمية لنظامها على طبيعة الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية من الباطن، لكن تُستثنى أهداف الرقابة ذات الصلة الخاصة بتلك المنشأة الخدمية من الباطن من وصف المنشأة الخدمية لنظامها ومن نطاق الارتباط الخاص بمراجع المنشأة الخدمية. ويشتمل وصف المنشأة الخدمية لنظامها ونطاق ارتباط مراجع المنشأة الخدمية على أدوات الرقابة المطبقة لدى المنشأة الخدمية لرصد فاعلية أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن، وقد يشتمل ذلك على قيام المنشأة الخدمية بالاطلاع على تقرير تأكيد بشأن أدوات الرقابة المطبقة لدى المنشأة الخدمية من الباطن.

(ب) أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة: أدوات رقابة تفترض المنشأة الخدمية، في تصميمها للخدمة، أن المنشآت المستفيدة ستقوم بتطبيقها، وتكون هذه الأدوات محددة في وصف نظام المنشأة الخدمية، إذا كانت ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة.

(ج) هدف الرقابة: المقصد أو الغاية من جانب معين من أدوات الرقابة. وترتبط أهداف الرقابة بالمخاطر التي تسعى أدوات الرقابة للتخفيف من أثرها.

(د) أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية: أدوات الرقابة المطبقة على تحقيق أحد أهداف الرقابة المشمولة في تقرير التأكيد الخاص بمراجع المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرة 3)

(هـ) أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن: أدوات الرقابة المطبقة لدى منشأة خدمية من الباطن من أجل تقديم تأكيد معقول بشأن تحقيق أحد أهداف الرقابة.

(و) الضوابط: الأسس المرجعية المستخدمة لقياس أو تقييم الموضوع محل الارتباط. و"الضوابط المنطبقة" هي الضوابط المستخدمة فيما يتعلق بارتباط معين.

(ز) الطريقة الشاملة: طريقة للتعامل مع الخدمات المقدمة من منشأة خدمية من الباطن، يشتمل بموجها وصف المنشأة الخدمية لنظامها على طبيعة الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية من الباطن، ويتم تضمين أهداف الرقابة ذات الصلة الخاصة بتلك

- المنشأة الخدمية من الباطن في وصف المنشأة الخدمية لنظامها وفي نطاق الارتباط الخاص بمراجع المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرة 4أ)
- (ح) وظيفة المراجعة الداخلية: وظيفة في المنشأة تقوم بتنفيذ أنشطة تأكيدية واستشارية مصممة لتقويم وتحسين فاعلية حوكمة المنشأة وإدارتها للمخاطر وآلياتها الخاصة بالرقابة الداخلية.
- (ط) المراجعون الداخليون: الأفراد الذين ينفذون أنشطة وظيفية المراجعة الداخلية. ويمكن أن ينتمي المراجعون الداخليون إلى قسم المراجعة الداخلية أو وظيفة معادلة.
- (ي) تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها في منشأة خدمية (يُشار إليه في هذا المعيار بلفظ تقرير من النوع (1)): هو تقرير يضم:
- (1) وصف المنشأة الخدمية لنظامها؛
 - (2) بياناً مكتوباً من قبل المنشأة الخدمية بأنه، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، فإن:
 - أ. الوصف يعرض بشكل عادل نظام المنشأة الخدمية حسب تصميمه وتطبيقه في التاريخ المحدد؛
 - ب. أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت مصممة بشكل مناسب في التاريخ المحدد؛
 - (3) تقرير تأكيد من مراجع المنشأة الخدمية يقدم استنتاج تأكيد معقول بشأن الأمور الواردة في الفقرتين (2) أ. و ب. أعلاه.
- (ك) تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها وفعاليتها التشغيلية في منشأة خدمية (يُشار إليه في هذا المعيار بلفظ تقرير من النوع (2)): هو تقرير يشمل:
- (1) وصف المنشأة الخدمية لنظامها؛
 - (2) بياناً مكتوباً من قبل المنشأة الخدمية بأنه، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، فإن:
 - أ. الوصف يعرض بشكل عادل نظام المنشأة الخدمية حسب تصميمه وتطبيقه طوال الفترة المحددة؛
 - ب. أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت مصممة بشكل مناسب طوال الفترة المحددة؛
 - ج. أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة؛
 - (3) تقرير تأكيد من مراجع المنشأة الخدمية:
 - أ. يقدم استنتاج تأكيد معقول بشأن الأمور الواردة في الفقرات (2) أ. ج. أعلاه؛
 - ب. يشتمل على وصف لاختبارات أدوات الرقابة ونتائج تلك الاختبارات.
- (ل) مراجع المنشأة الخدمية: هو محاسب قانوني يقدم، بناءً على طلب من منشأة خدمية، تقرير تأكيد بشأن أدوات الرقابة في منشأة خدمية.
- (م) المنشأة الخدمية: منشأة تُعد طرفاً ثالثاً (أو قسم في منشأة تُعد طرفاً ثالثاً) تقدم خدمات لمنشآت مستفيدة، ومن المرجح أن تكون تلك الخدمات ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التقرير المالي في المنشآت المستفيدة.
- (ن) بيان المنشأة الخدمية: البيان الكتابي بشأن الأمور المشار إليها في الفقرة 9(ك) (2) (أو الفقرة 9(ي) (2) في حالة تقرير من النوع (1)).
- (س) نظام المنشأة الخدمية (أو النظام): السياسات والإجراءات التي تصممها وتطبقها المنشأة الخدمية لتزويد المنشآت المستفيدة بالخدمات التي يغطيها تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية. ويتضمن وصف المنشأة الخدمية لنظامها تحديد: الخدمات المشمولة؛ والفترة، أو التاريخ في حالة التقرير من النوع (1)، الذي يتعلق به الوصف؛ وأهداف الرقابة؛ وأدوات الرقابة ذات العلاقة.

- (ع) المنشأة الخدمية من الباطن: منشأة خدمية تستخدمها منشأة خدمية أخرى لتأدية بعض الخدمات المقدمة لمنشآت مستفيدة، ومن المرجح أن تكون تلك الخدمات ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التقرير المالي في المنشآت المستفيدة.
- (ف) اختبار أدوات الرقابة: إجراء مصمم لتقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.
- (ص) مراجع المنشأة المستفيدة: المراجع الذي يقوم بعمليات المراجعة وإعداد التقرير عن القوائم المالية للمنشأة المستفيدة.⁷
- (ق) المنشأة المستفيدة: منشأة تستخدم منشأة خدمية.

المتطلبات

معييار ارتباطات التأكيد (3000)

10. لا يجوز لمراجع المنشأة الخدمية أن يشير إلى التزامه بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بمتطلبات كل من هذا المعيار ومعييار ارتباطات التأكيد (3000).

المتطلبات المسلكية

11. يجب على مراجع المنشأة الخدمية الالتزام بالنصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة فيما يتعلق بارتباطات التأكيد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق.^(*) (راجع: الفقرة 5أ)

الإدارة والمكلفون بالحوكمة

12. عندما يتطلب هذا المعيار من مراجع المنشأة الخدمية أن يستفسر من المنشأة الخدمية، أو يطلب إفادات منها، أو يتصل بها، أو يتفاعل معها بأي شكل آخر، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية تحديد الشخص أو الأشخاص المناسبين داخل إدارة المنشأة الخدمية أو هيكل الحوكمة الذين سيتواصل معهم. ويجب أن يشمل ذلك تحديد الأشخاص الذين يتحملون المسؤوليات المناسبة عن الأمور محل الاهتمام ولديهم معرفة مناسبة بها. (راجع: الفقرة 6أ)

القبول والاستمرار

13. قبل الموافقة على قبول الارتباط أو الاستمرار فيه، يجب على مراجع المنشأة الخدمية:

(أ) تحديد ما إذا:

- (1) كان مراجع المنشأة الخدمية لديه الإمكانيات والقدرات لتنفيذ الارتباط؛ (راجع: الفقرة 7أ)
- (2) كانت الضوابط التي يتوقع المحاسب القانوني تطبيقها من قبل المنشأة الخدمية لإعداد وصف نظامها تُعد مناسبة وستكون متاحة للمنشآت المستفيدة ومراجعها؛
- (3) كان نطاق الارتباط ووصف المنشأة الخدمية لنظامها لن يكونا مقيدين بصورة تجعلهما غير مفيدتين للمنشآت المستفيدة ومراجعها.

(ب) الحصول على موافقة إدارة المنشأة الخدمية بأنها تقرر وتفهم مسؤولياتها عن الأمور الآتية:

- (1) إعداد وصف لنظامها، وبيان المنشأة الخدمية المرفق به، بما في ذلك اكتمال ذلك الوصف والبيان ودقهما وطريقة عرضهما؛ (راجع: الفقرة 8أ)
- (2) وجود أساس معقول لإعداد بيان المنشأة الخدمية المرفق بوصف نظامها؛ (راجع: الفقرة 9أ)
- (3) تضمينها في بيان المنشأة الخدمية الضوابط التي استخدمتها في إعداد وصف نظامها؛

⁷ في حالة المنشآت الخدمية من الباطن، يُعد مراجع المنشأة الخدمية الخاص بمنشأة خدمية تستخدم خدمات منشأة خدمية من الباطن مراجع منشأة مستفيدة أيضاً.
^{*} يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

(4) تضمينها في وصفها لنظامها ما يلي:

أ. أهداف الرقابة؛

ب. الطرف الذي قام بتحديد أهداف الرقابة، عندما يتم تحديدها بموجب نظام أو لائحة، أو تحديدها من قبل طرف آخر (على سبيل المثال، مجموعة مستفيدة أو هيئة مهنية)؛

(5) التعرف على المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها، وتصميم أدوات الرقابة وتطبيقها لتوفير تأكيد معقول بأن تلك المخاطر لن تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها، ولهذا فإن أهداف الرقابة المحددة سيتم تحقيقها؛ (راجع: الفقرة 10أ)

(6) تزويد مراجع المنشأة الخدمية بما يلي:

أ. الوصول إلى جميع المعلومات، كالسجلات والوثائق والأمور الأخرى، بما في ذلك اتفاقيات مستوى الخدمة، التي تكون المنشأة الخدمية على دراية بها والتي تكون ذات صلة بوصف نظام المنشأة الخدمية وبيان المنشأة الخدمية المرفق به؛

ب. المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المراجع من المنشأة الخدمية لغرض ارتباط التأكيد؛

ج. الوصول غير المقيد إلى الأشخاص من داخل المنشأة الخدمية الذين يرى مراجع المنشأة الخدمية أنه من الضروري الحصول منهم على الأدلة.

قبول التغيير في شروط الارتباط

14. إذا طلبت المنشأة الخدمية إدخال تغيير في نطاق الارتباط قبل الانتهاء من الارتباط، فيجب أن يكون مراجع المنشأة الخدمية مقتنعاً بوجود مبرر معقول لهذا التغيير. (راجع: الفقرة 11أ، 12أ)

تحديد مدى مناسبة الضوابط

15. يجب على مراجع المنشأة الخدمية تحديد ما إذا كانت المنشأة الخدمية قد استخدمت ضوابط مناسبة في إعداد وصف نظامها، وفي تقويم ما إذا كانت أدوات الرقابة مُصمَّمة بشكلٍ مناسب، وفي حالة التقرير من النوع (2)، في تقويم ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية.

16. عند تحديد مدى مناسبة الضوابط لتقويم وصف المنشأة الخدمية لنظامها، يجب على مراجع المنشأة الخدمية تحديد ما إذا كانت الضوابط تشتمل، كحد أدنى، على ما يلي:

(أ) ما إذا كان الوصف يعرض كيف تم تصميم نظام المنشأة الخدمية وتطبيقه، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال:

(1) أنواع الخدمات المقدمة، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، فئات المعاملات التي تمت معالجتها؛

(2) الإجراءات، في كلٍ من تقنية المعلومات والأنظمة اليدوية، التي يتم تقديم الخدمات بها، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، الإجراءات التي يتم بها إنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها إذا اقتضت الضرورة، ونقلها إلى التقارير والمعلومات الأخرى المُعدة للمنشآت المستفيدة؛

(3) السجلات ذات العلاقة والمعلومات المؤيدة، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، السجلات المحاسبية والمعلومات المؤيدة والحسابات الخاصة التي تُستخدم لإنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها؛ ويشمل ذلك تصحيح المعلومات غير الصحيحة؛ وكيفية نقل المعلومات إلى التقارير والمعلومات الأخرى المُعدة للمنشآت المستفيدة؛

(4) الكيفية التي يتعامل بها نظام المنشأة الخدمية مع الأحداث والظروف المهمة بخلاف المعاملات؛

(5) الآلية المستخدمة لإعداد التقارير والمعلومات الأخرى للمنشآت المستفيدة؛

(6) أهداف الرقابة المحددة وأدوات الرقابة المُصممة لتحقيق تلك الأهداف؛

(7) أدوات الرقابة المكتملة في المنشأة المستفيدة المنصوص عليها في تصميم أدوات الرقابة؛

(8) الجوانب الأخرى لبيئة الرقابة في المنشأة الخدمية، وآلية تقييم المخاطر، ونظام المعلومات (بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة) والاتصال وأنشطة الرقابة ومتابعة أدوات الرقابة ذات الصلة بالخدمات المقدمة.

(ب) في حالة إعداد تقرير من النوع (2)، ما إذا كان الوصف يتضمن التفاصيل ذات الصلة الخاصة بالتغييرات في نظام المنشأة الخدمية خلال الفترة التي يغطيها الوصف.

(ج) ما إذا كان الوصف يغفل ذكر أو يحرف المعلومات ذات الصلة بنطاق نظام المنشأة الخدمية الذي يتم وصفه، مع الإقرار بأن الوصف مُعدّ لتلبية الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من المنشآت المستفيدة ومراجعتها، وبالتالي، فإنه قد لا يتضمن كل جانب من جوانب نظام المنشأة الخدمية التي قد تراها كل منشأة مستفيدة ومراجعتها مهمة في بيئتها الخاصة.

17. عند تحديد مدى مناسبة الضوابط لتقويم تصميم أدوات الرقابة، يجب على مراجع المنشأة الخدمية تحديد ما إذا كانت الضوابط تشتمل، كحد أدنى، على ما يلي:

(أ) ما إذا كانت المنشأة الخدمية قد تعرّفت على المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها؛

(ب) ما إذا كانت أدوات الرقابة المحددة في ذلك الوصف ستوفر، في حال عملها كما هو موضح، تأكيداً معقولاً بأن تلك المخاطر لا تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها.

18. عند تحديد مدى مناسبة الضوابط لتقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في توفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف ستتحقق، يجب على مراجع المنشأة الخدمية تحديد ما إذا كانت الضوابط تشتمل كحد أدنى على ما إذا كانت أدوات الرقابة مُطبقة بصورة متسقة على النحو المصممة به طوال الفترة المحددة. ويشمل ذلك ما إذا كانت أدوات الرقابة اليدوية يقوم بتطبيقها أفراد لديهم الكفاءة والصلاحيات المناسبة. (راجع: الفقرة 13أ-15)

الأهمية النسبية

19. عند التخطيط للارتباط وتنفيذه، يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يأخذ في الحسبان الأهمية النسبية فيما يتعلق بالعرض العادل للوصف ومدى مناسبة تصميم أدوات الرقابة، وفي حالة التقرير من النوع (2)، فيما يتعلق بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. (راجع: الفقرات 16أ-18)

التوصل إلى فهم لنظام المنشأة الخدمية

20. يجب أن يتوصل المراجع إلى فهم لنظام المنشأة الخدمية، بما في ذلك أدوات الرقابة الداخلة ضمن نطاق الارتباط. (راجع: الفقرتين 19، 20)

الحصول على الأدلة المتعلقة بالوصف

21. يجب أن يحصل المراجع على وصف المنشأة الخدمية لنظامها ويقراه، ويجب عليه أن يُقوّم ما إذا كانت جوانب الوصف الواردة في نطاق الارتباط معروضة بشكلٍ عادل، بما في ذلك ما إذا كانت: (راجع: الفقرتين 21أ، 22)

(أ) أهداف الرقابة المحددة في وصف المنشأة الخدمية لنظامها تُعد معقولة في ظل الظروف القائمة؛ (راجع: الفقرة 23أ)

(ب) أدوات الرقابة المحددة في الوصف قد تم تطبيقها؛

(ج) أدوات الرقابة المكتملة في المنشأة المستفيدة، إن وجدت، موصوفة بصورة كافية؛

(د) الخدمات التي تنفذها منشأة خدمية من الباطن، إن وجدت، موصوفة بشكلٍ كافٍ، بما في ذلك ما إذا كانت قد استخدمت الطريقة الشاملة أو طريقة الاستثناء فيما يتعلق بها.

22. يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يحدد، من خلال إجراءات أخرى إلى جانب الاستفسارات، ما إذا كان نظام المنشأة الخدمية قد تم تطبيقه. ويجب أن تشمل تلك الإجراءات الأخرى ملاحظة الطريقة التي يعمل بها نظام المنشأة الخدمية والتي تُطبق بها أدوات الرقابة، والفحص المادي للسجلات والوثائق الأخرى المتعلقة بذلك. (راجع: الفقرة 24)

الحصول على الأدلة المتعلقة بتصميم أدوات الرقابة

23. يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يحدد ما هي أدوات الرقابة الضرورية في المنشأة الخدمية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، ويجب أن يُقوّم ما إذا كانت أدوات الرقابة تلك قد تم تصميمها بشكلٍ مناسب. وهذا التحديد يجب أن يتضمن: (راجع: الفقرات أ25-أ27)

- (أ) التعرف على المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها؛
(ب) تقويم الصلة بين أدوات الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها وتلك المخاطر.

الحصول على الأدلة المتعلقة بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة

24. يجب على مراجع المنشأة الخدمية، عند تقديم تقرير من النوع (2)، أن يختبر أدوات الرقابة التي يرى أنها ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، وأن يقيّم الفاعلية التشغيلية لها طوال الفترة. ولا توفر الأدلة التي تم الحصول عليها في ارتباطات سابقة عن الأداء المرضي لأدوات الرقابة في فترات سابقة أساساً لتخفيض الاختبارات، حتى ولو كانت تلك الأدلة مدعومة بأدلة تم الحصول عليها خلال الفترة الحالية. (راجع: الفقرات أ28-أ32)

25. عند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، يجب على مراجع المنشأة الخدمية القيام بما يلي:

- (أ) تنفيذ إجراءات أخرى بالتزامن مع الاستفسار للحصول على أدلة عن:
(1) كيفية تطبيق أداة الرقابة؛
(2) الاتساق الذي طُبِّقت به أداة الرقابة؛
(3) القائم بتطبيق أداة الرقابة والوسائل التي تم تطبيقها بها.

(ب) تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة التي سيتم اختبارها تعتمد على أدوات رقابة أخرى (أدوات رقابة غير مباشرة)، وإذا كان الحال كذلك، تحديد ما إذا كان من الضروري الحصول على أدلة تدعم الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات غير المباشرة؛ (راجع: الفقرتين أ33، أ34)

(ج) تحديد وسائل اختيار البنود للاختبار والتي تكون فعّالة في تحقيق أهداف الإجراء. (راجع: الفقرتين أ35، أ36)

26. عند تحديد مدى اختبارات أدوات الرقابة، يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يأخذ في الحسبان أموراً من بينها خصائص مجتمع العينة الذي سيتم اختياره، ويشمل ذلك طبيعة أدوات الرقابة، ومدى تكرار تطبيقها (على سبيل المثال، شهرياً، يومياً، عدة مرات في اليوم الواحد)، ومعدل الانحراف المتوقع.

العينات

27. عندما يستخدم مراجع المنشأة الخدمية العينات، يجب على مراجع المنشأة الخدمية: (راجع: الفقرتين أ35، أ36)

- (أ) مراعاة الغرض من الإجراء وخصائص المجتمع الذي ستُسحب منه العينة عند تصميم العينة؛
(ب) تحديد العينة بحجم يكفي لتخفيض خطر العينة إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة؛
(ج) اختيار بنود العينة بحيث يُتاح لكل وحدة عينة في المجتمع فرصة لاختيارها؛
(د) في حالة وجود إجراء مصمّم غير قابل للتطبيق على أحد البنود المُختارة، يتم تنفيذ الإجراء على بند بديل.
(هـ) إذا لم يكن بالإمكان تطبيق الإجراءات المصممة، أو تطبيق إجراءات بديلة مناسبة، على أحد البنود المُختارة، تتم معاملة هذا البند على أنه انحراف.

طبيعة الانحرافات وسببها

28. يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يتحرى عن طبيعة وأسباب أي انحرافات يتم تحديدها، ويجب عليه أن يحدد ما يلي:

(أ) ما إذا كانت الانحرافات المُحددة تقع ضمن المعدل المتوقع للانحراف ويمكن قبولها؛ وبالتالي فإن الاختبار الذي تم تنفيذه يوفر أساساً مناسباً لاستنتاج أن أداة الرقابة تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة؛ أو

(ب) ما إذا كان من الضروري تنفيذ اختبار إضافي لأداة الرقابة أو لأدوات الرقابة الأخرى للوصول إلى استنتاج بشأن ما إذا كانت أدوات الرقابة ذات الصلة بهدف رقابة معين تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة؛ أو (راجع: الفقرة 25)

(ج) ما إذا كان الاختبار الذي تم تنفيذه يوفر أساساً مناسباً لاستنتاج أن أداة الرقابة لم تكن تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة.

29. في ظروف نادرة للغاية، عندما يرى المراجع أن الانحراف المكتشف في العينة يُعد شاذاً، ولم يتم تحديد أي أدوات رقابة أخرى تسمح لمراجع المنشأة الخدمية باستنتاج أن هدف الرقابة ذي الصلة يعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يتأكد بدرجة عالية من أن مثل هذا الانحراف لا يمثل مجتمع العينة. ويجب على مراجع المنشأة الخدمية التوصل إلى هذه الدرجة العالية من التأكد عن طريق تنفيذ المزيد من الإجراءات للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بأن الانحراف لا يؤثر على باقي مجتمع العينة.

عمل وظيفة المراجعة الداخلية⁸

التوصل إلى فهم لوظيفة المراجعة الداخلية

30. إذا كان لدى المنشأة الخدمية وظيفة للمراجعة الداخلية، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية التوصل إلى فهم لطبيعة مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية والأنشطة التي تنفذها وذلك لغرض تحديد ما إذا كان عمل وظيفة المراجعة الداخلية من المرجح أن يكون ذا صلة بالارتباط. (راجع: الفقرة 37)

تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل المراجعين الداخليين ومدى ذلك الاستخدام

31. يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يحدد:

(أ) ما إذا كان من المرجح أن يكون عمل المراجعين الداخليين كافياً لأغراض الارتباط؛

(ب) إذا كان الأمر كذلك، التأثير المقرر لعمل المراجعين الداخليين على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراجع المنشأة الخدمية.

32. عند تحديد ما إذا كان من المرجح أن يكون عمل المراجعين الداخليين كافياً لأغراض الارتباط، يجب على مراجع المنشأة الخدمية تقييم:

(أ) موضوعية وظيفة المراجعة الداخلية؛

(ب) الكفاءة الفنية للمراجعين الداخليين؛

(ج) ما إذا كان من المرجح أن يكون عمل المراجعين الداخليين سيتم تنفيذه بال العناية المهنية الواجبة؛

(د) ما إذا كان من المرجح وجود اتصال فعال بين المراجعين الداخليين ومراجع المنشأة الخدمية.

33. عند تحديد التأثير المقرر لعمل المراجعين الداخليين على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراجع المنشأة الخدمية، يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يأخذ في الحسبان: (راجع: الفقرة 38)

(أ) طبيعة ونطاق العمل المحدد الذي نفذه، أو الذي سينفذه، المراجعون الداخليون؛

(ب) أهمية ذلك العمل لاستنتاجات مراجع المنشأة الخدمية؛

(ج) درجة عدم الموضوعية التي ينطوي عليها تقييم الأدلة التي تم جمعها دعماً لتلك الاستنتاجات؛

استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية

34. لكي يستخدم مراجع المنشأة الخدمية عملاً محدداً من أعمال المراجعين الداخليين، يجب عليه أن يُقوّم ذلك العمل وينفذ إجراءات عليه لتحديد مدى كفايته لأغراض مراجع المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرة 39)

⁸ لا يتناول هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها المراجعون الداخليون الأفراد مساعدة مباشرة لمراجع المنشأة الخدمية في تنفيذ إجراءات المراجعة.

35. لتحديد مدى كفاية العمل المحدد المُنفذ من قبل المراجعين الداخليين لأغراض مراجع المنشأة الخدمية، يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يُقوِّم ما يلي:

- (أ) ما إذا كان العمل قد قام بتنفيذه مراجعون داخليون حصلوا على تدريب فني كاف ويحظون بالبراعة الفنية الكافية؛
- (ب) ما إذا كان العمل قد خضع لمستوى ملائم من الإشراف والفحص والتوثيق؛
- (ج) ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة كافية لتمكين المراجعين الداخليين من الوصول إلى استنتاجات معقولة؛
- (د) ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة، وما إذا كانت هناك أي تقارير من إعداد المراجعين الداخليين متسقة مع نتائج العمل المنفذ؛
- (هـ) ما إذا كان قد تم حل الاستثناءات ذات الصلة بالارتباط أو الأمور غير المعتادة التي أفصح عنها المراجعون الداخليون، بشكلٍ سليم.

التأثير على تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية

36. إذا تم استخدام عمل وظيفية المراجعة الداخلية، فلا يجوز لمراجع المنشأة الخدمية أن يشير إلى ذلك العمل في الجزء الوارد في تقرير تأكيده والذي يتضمن رأي مراجع المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرة 40(أ))

37. في حالة إعداد تقرير من النوع (2)، إذا تم استخدام عمل وظيفية المراجعة الداخلية في تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، فإن ذلك الجزء من تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية، الذي يصف اختبارات مراجع المنشأة الخدمية لأدوات الرقابة ونتائج الاختبارات، يجب أن يشمل على وصف لعمل المراجع الداخلي وإجراءات مراجع المنشأة الخدمية فيما يتعلق بذلك العمل. (راجع: الفقرة 41)

الإفادات المكتوبة

38. يجب أن يطلب مراجع المنشأة الخدمية من المنشأة الخدمية تقديم إفادات مكتوبة: (راجع: الفقرة 42)

- (أ) تعيد تأكيد البيان المرفق بوصف النظام؛
- (ب) تفيد بأنها قد وفرت لمراجع المنشأة الخدمية جميع المعلومات ذات الصلة وسبل الوصول المتفق عليها⁹؛
- (ج) تفيد بأنها قد أفصحت لمراجع المنشأة الخدمية عن أي أمور تنمو إلى علمها مما يلي:
 - (1) حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، أو الغش، أو الانحرافات غير المُصححة المنسوبة للمنشأة الخدمية والتي قد تؤثر على واحدة أو أكثر من المنشآت المستفيدة؛
 - (2) أوجه القصور في تصميم أدوات الرقابة؛
 - (3) الحالات التي لم تعمل فيها أدوات الرقابة حسب ما تم وصفه؛
 - (4) أي أحداث وقعت بعد الفترة التي يغطيها وصف المنشأة الخدمية لنظامها وحتى تاريخ تقرير التأكيد الصادر عن مراجع المنشأة الخدمية، قد يكون لها تأثير جوهري على تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية.

39. يجب أن تكون الإفادات المكتوبة في شكل خطاب إفادة موجه إلى مراجع المنشأة الخدمية. ويجب أن يكون تاريخ الإفادات المكتوبة أقرب تاريخ ممكن عملياً لتاريخ تقرير التأكيد الصادر عن مراجع المنشأة الخدمية، ولكن ليس بعد ذلك التاريخ.

40. إذا لم تقدم المنشأة الخدمية، بعد مناقشة الأمر مع مراجع المنشأة الخدمية، إفادة واحدة أو أكثر من الإفادات المكتوبة المطلوبة وفقاً للفقرة 38(أ) و(ب) من هذا المعيار، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يمتنع عن إبداء أي رأي. (راجع: الفقرة 43)

المعلومات الأخرى

41. يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يقرأ المعلومات الأخرى، إن وجدت، الواردة في أي مستند يحتوي على وصف المنشأة الخدمية لنظامها وعلى تقرير التأكيد الصادر عن مراجع المنشأة الخدمية، لتحديد أوجه عدم الاتساق الجوهرية، إن وجدت، مع ذلك الوصف. وعند قراءة

⁹ الفقرة 13(ب) (5) من هذا المعيار

المعلومات الأخرى لغرض تحديد أوجه عدم الاتساق الجوهرية، قد يصبح مراجع المنشأة الخدمية على علمٍ بتحريفٍ واضحٍ للحقائق في تلك المعلومات الأخرى.

42. إذا حدد مراجع المنشأة الخدمية وجود عدم اتساق جوهري أو أصبح على علمٍ بوجود تحريفٍ واضحٍ لإحدى الحقائق في المعلومات الأخرى، فيجب عليه مناقشة الأمر مع المنشأة الخدمية. وإذا خلص مراجع المنشأة الخدمية إلى وجود عدم اتساق جوهري أو تحريفٍ لإحدى الحقائق في المعلومات الأخرى ورفضت المنشأة الخدمية تصحيح ذلك، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية اتخاذ تصرفٍ إضافي مناسب. (راجع: الفقرتين 44، 45)

الأحداث اللاحقة

43. يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يستفسر عما إذا كانت المنشأة الخدمية على علمٍ بأي أحداث لاحقة للفترة المشمولة في وصف المنشأة الخدمية لنظامها وحتى تاريخ تقرير التأكيد الصادر عن مراجع المنشأة الخدمية، ربما كانت ستتسبب في قيام مراجع المنشأة الخدمية بتعديل تقرير التأكيد. وفي حالة علم مراجع المنشأة الخدمية بوقوع مثل هذا الحدث، وعدم قيام المنشأة الخدمية بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة به، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية الإفصاح عنه في تقرير التأكيد الصادر عنه.

44. لا يقع على مراجع المنشأة الخدمية أي التزام بتنفيذ أي إجراءات تتعلق بوصف نظام المنشأة الخدمية، أو مدى مناسبة تصميم أدوات الرقابة أو فاعليتها التشغيلية، بعد تاريخ تقرير التأكيد الصادر عنه.

التوثيق

45. يجب على مراجع المنشأة الخدمية إعداد توثيق لأعمال الارتباط في الوقت المناسب، بشكل يوفر سجلاً لأساس إعداد تقرير التأكيد وعلى نحو يُعد كافياً ومناسباً لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالارتباط، من فهم ما يلي:

(أ) طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة للالتزام بهذا المعيار والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) نتائج الإجراءات المنفذة، والأدلة المتحصل عليها؛

(ج) الأمور المهمة التي ظهرت أثناء الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها في سبيل التوصل إلى تلك الاستنتاجات.

46. عند توثيق طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة، يجب على مراجع المنشأة الخدمية تسجيل:

(أ) الخصائص المميزة للبنود أو الأمور الخاصة التي تم اختبارها؛

(ب) مَنْ قام بتنفيذ الأعمال وتاريخ الانتهاء من هذه الأعمال؛

(ج) مَنْ قام بفحص الأعمال المنفذة، وتاريخ هذا الفحص ومداه.

47. إذا استخدم مراجع المنشأة الخدمية عملاً محدداً من أعمال المراجعين الداخليين، فيجب عليه توثيق النتائج التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بتقويم مدى كفاية عمل المراجعين الداخليين، والإجراءات التي نفذها على ذلك العمل.

48. يجب على مراجع المنشأة الخدمية توثيق المناقشات التي تناولت الأمور المهمة مع المنشأة الخدمية وغيرها، بما في ذلك طبيعة الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، وتوقيت حدوث هذه المناقشات، وأطراف النقاش.

49. إذا تعرف مراجع المنشأة الخدمية على معلومات لا تتسق مع الاستنتاج النهائي الذي تم التوصل إليه بشأن أمر مهم، فيجب عليه توثيق كيفية التعامل مع عدم الاتساق.

50. يجب على مراجع المنشأة الخدمية جمع توثيقه في ملف للارتباط واستكمال الآلية الإدارية لجمع ملف الارتباط النهائي في الوقت المناسب بعد تاريخ تقرير التأكيد الصادر عنه.¹⁰

¹⁰ تقدم الفقرتان 54 و 55 من معيار رقابة الجودة (1) المزيد من الإرشادات.

51. بعد الانتهاء من جمع ملف الارتباط النهائي، لا يجوز لمراجع المنشأة الخدمية حذف أو التخلص من أي وثائق لأعمال الارتباط قبل انتهاء المدة المقررة للاحتفاظ بها. (راجع: الفقرة 46)

52. إذا وجد مراجع المنشأة الخدمية ضرورة لإدخال تعديل على التوثيق القائم لأعمال الارتباط، أو إضافة توثيق جديد بعد الانتهاء من جمع ملف الارتباط النهائي، ولم يكن لذلك التوثيق تأثير على تقريره، فيجب عليه بغض النظر عن طبيعة التعديلات أو الإضافات توثيق ما يلي:

(أ) الأسباب المحددة لإجراء هذه التعديلات أو الإضافات؛

(ب) توقيت إجراء هذه التعديلات ومراجعتها والقائم بذلك.

إعداد تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية

محتوى تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية

53. يجب أن يشتمل تقرير التأكيد الصادر عن مراجع المنشأة الخدمية، كحد أدنى، على العناصر الأساسية الآتية: (راجع: الفقرة 47)

(أ) عنوان يشير بوضوح إلى أن التقرير هو تقرير تأكيد صادر عن مراجع المنشأة الخدمية المستقل.

(ب) المخاطب بالتقرير.

(ج) تحديد ما يلي:

(1) وصف المنشأة الخدمية لنظامها، وبيان المنشأة الخدمية، والذي يتضمن الأمور الواردة في الفقرة 9(ك)(2) للتقرير من النوع (2)، أو الفقرة 9(ي)(2) للتقرير من النوع (1).

(2) تلك الأجزاء من وصف المنشأة الخدمية لنظامها، إن وجدت، التي لا يغطيها رأي مراجع المنشأة الخدمية.

(3) عبارة تفيد بأن مراجع المنشأة الخدمية لم يقوم بتقويم مدى مناسبة تصميم أدوات الرقابة المكتملة في المنشأة المستفيدة أو مدى فاعليتها التشغيلية إذا كان الوصف يشير إلى الحاجة إلى أدوات رقابة مكتملة في المنشأة المستفيدة، وأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها لا يمكن تحقيقها إلا إذا كانت أدوات الرقابة المكتملة في المنشأة المستفيدة مصممة بشكل مناسب أو تعمل بفاعلية، إلى جانب أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية.

(4) طبيعة الأنشطة المنفذة من المنشأة الخدمية من الباطن إذا تم تنفيذ الخدمات من قبل منشأة خدمية من الباطن، على النحو الموضح في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، وما إذا كان قد تم تنفيذ الطريقة الشاملة أو طريقة الاستثناء فيما يتعلق بتلك الخدمات. وفي حالة استخدام طريقة الاستثناء، يجب أن يشتمل تقرير التأكيد على عبارة تفيد بأن وصف المنشأة الخدمية لنظامها يستثني أهداف الرقابة وما يتعلق بها من أدوات في المنشأة الخدمية من الباطن ذات الصلة، وأن إجراءات مراجع المنشأة الخدمية لا تمتد لتشمل أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن. وفي حالة استخدام الطريقة الشاملة، يجب أن يشتمل تقرير التأكيد على عبارة تفيد بأن وصف المنشأة الخدمية لنظامها يشمل أهداف الرقابة وما يتعلق بها من أدوات في المنشأة الخدمية من الباطن، وأن إجراءات مراجع المنشأة الخدمية تمتد لتشمل أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن.

(د) تحديد الضوابط المنطبقة، والطرف الذي يحدد أهداف الرقابة.

(هـ) عبارة تفيد بأن التقرير، ووصف اختبارات أدوات الرقابة في حالة التقرير من النوع (2)، يستهدفان فقط المنشآت المستفيدة ومراجعها، الذين يتوفر لديهم فهم كافٍ للاطلاع عليهما، وتتوفر لديهم أيضاً معلومات أخرى من بينها معلومات عن أدوات الرقابة المطبقة من قبل المنشآت المستفيدة نفسها، وذلك عند تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية للمنشآت المستفيدة. (راجع: الفقرة 48)

(و) عبارة تفيد بأن المنشأة الخدمية مسؤولة عن:

(1) إعداد الوصف الخاص بنظامها، والبيان المرفق به، بما في ذلك اكتمال ذلك الوصف والبيان ودقتهما وطريقة عرضهما؛

(2) تقديم الخدمات المشمولة في وصف المنشأة الخدمية لنظامها؛

(3) النص على أهداف الرقابة (عندما لا تكون محددة بموجب الأنظمة أو اللوائح، أو من طرف آخر، على سبيل المثال، مجموعة مستفيدة أو هيئة مهنية)؛

(4) تصميم أدوات الرقابة وتطبيقها لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.

(ز) عبارة تفيد بأن مسؤولية مراجع المنشأة الخدمية تتمثل في إبداء رأي عن وصف المنشأة الخدمية، وتصميم أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في ذلك الوصف، وعن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات، في حالة إعداد تقرير من النوع (2)، استناداً إلى إجراءات مراجع المنشأة الخدمية.

(ح) عبارة تفيد بأن المكتب الذي يكون المحاسب القانوني عضواً فيه يطبق معيار رقابة الجودة (1) أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (1).(*)

(ط) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني يلتزم بمتطلبات الاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى للميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق فيما يتعلق بارتباطات التأكيد. (**)(***)

(ي) عبارة تفيد بأن الارتباط قد تم تنفيذه وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (3402)، "تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية" الذي يتطلب من مراجع المنشأة الخدمية التخطيط للإجراءات وتنفيذها للوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كان وصف المنشأة الخدمية لنظامها معروضاً بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وما إذا كانت أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب، وأيضاً تعمل بفاعلية في حالة إعداد تقرير من النوع (2).

(ك) ملخص بالإجراءات التي نفذها مراجع المنشأة الخدمية للوصول إلى تأكيد معقول وعبارة تفيد باعتقاد مراجع المنشأة الخدمية بأن الأدلة التي تم الحصول عليها تعد كافية ومناسبة بحيث تشكل أساساً لرأي مراجع المنشأة الخدمية، وأيضاً في حالة إعداد تقرير من النوع (1) عبارة تفيد بأن مراجع المنشأة الخدمية لم يُنفذ أي إجراءات تتعلق بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة وبالتالي فإنه لا يبدي أي رأي فيها.

(ل) عبارة توضح قيود أدوات الرقابة، وأيضاً في حالة إعداد تقرير من النوع (2) عبارة توضح خطر تعميم أي تقويم للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على الفترات المستقبلية.

(م) رأي مراجع المنشأة الخدمية، المُعبّر عنه بصيغة الإثبات، بشأن ما يلي:

(1) في حالة إعداد تقرير من النوع (2):

أ. ما إذا كان الوصف يعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، نظام المنشأة الخدمية الذي كان مصمماً ومطبّقاً طوال الفترة المحددة؛

ب. ما إذا كانت أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت مصممة بشكل مناسب، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، طوال الفترة المحددة؛

ج. ما إذا كانت أدوات الرقابة المُختبرة، التي كانت لازمة لتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف كانت متحققة، كانت تعمل بفاعلية، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، طوال الفترة المُحددة.

(2) في حالة إعداد تقرير من النوع (1):

* تم إلغاء ما يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين من النص الأصلي الصادر عن مجلس المعايير الدولية لارتباطات المراجعة والتأكيد، حيث لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات التأكيد.

** تم إلغاء ما يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين من النص الأصلي الصادر عن مجلس المعايير الدولية لارتباطات المراجعة والتأكيد، حيث لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات التأكيد.

*** يجب الإشارة إلى الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

- أ. ما إذا كان الوصف يعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، نظام المنشأة الخدمية الذي كان مصمماً ومطبقاً في التاريخ المحدد؛
- ب. ما إذا كانت أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت مصممة بشكل مناسب، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، في التاريخ المحدد.
- (ن) تاريخ تقرير التأكيد الصادر عن مراجع المنشأة الخدمية، والذي لا يمكن أن يكون بتاريخ سابق على تاريخ حصول مراجع المنشأة الخدمية على الأدلة التي استند إليها رأيه.
- (س) اسم مراجع المنشأة الخدمية، والمكان الذي يمارس فيه عمله في الدولة.

54. في حالة إعداد تقرير من النوع (2)، يجب أن يتضمن تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية جزءاً منفصلاً بعد الرأي، أو مرفقاً معه، يصف اختبارات أدوات الرقابة التي تم تطبيقها ونتائج تلك الاختبارات. وعند وصف اختبارات الرقابة تلك، يجب أن ينص مراجع المنشأة الخدمية بكل وضوح على أدوات الرقابة التي تم اختبارها، وأن يحدد ما إذا كانت تلك العناصر المختبرة تمثل جميع بنود مجتمع العينة أو جزءاً منها، وأن يشير إلى طبيعة الاختبارات بشكلٍ كافٍ ومفصلٍ لتمكين مراجعي المنشأة المستفيدة من تحديد تأثير تلك الاختبارات على تقييماتهم للمخاطر. وفي حالة تحديد وجود انحرافات، يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يضمن مدى الاختبارات المنقذة التي أدت إلى اكتشاف الانحرافات (بما في ذلك حجم العينة عندما يتم استخدام العينات) وعدد الانحرافات التي تم رصدها وطبيعتها. ويجب على مراجع المنشأة الخدمية إعداد تقرير عن الانحرافات حتى لو استنتج، استناداً إلى الاختبارات التي تم تنفيذها، أن أهداف الرقابة المتعلقة بها قد تحققت. (راجع: الفقرتين 18 وأ49)

الرأي المعدل

55. إذا استنتج مراجع المنشأة الخدمية أن: (راجع: الفقرات 50-52)
- (أ) وصف المنشأة الخدمية لا يعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، النظام كما هو مُصمم ومُطبق؛ أو
- (ب) أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف لم تكن مصممة بشكل مناسب، من جميع الجوانب الجوهرية؛ أو
- (ج) أدوات الرقابة التي تم اختبارها، في حالة إعداد تقرير من النوع (2)، والتي كانت ضرورية لتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها قد تحققت، لم تكن تعمل بفاعلية، من جميع الجوانب الجوهرية؛ أو
- (د) أنه غير قادر على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة،
- فيجب أن يكون رأي مراجع المنشأة الخدمية مُعدلاً، ويجب أن يتضمن تقرير التأكيد لمراجع المنشأة الخدمية قسماً يحتوي على وصف واضح لجميع أسباب التعديل.

مسؤوليات الاتصال الأخرى

56. إذا علم مراجع المنشأة الخدمية بحالات عدم التزام بالأنظمة واللوائح، أو حالات غش، أو أخطاء غير مصححة منسوبة للمنشأة الخدمية لا تُعد تافهة بشكل واضح، وقد تؤثر على منشأة أو أكثر من المنشآت المستفيدة، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يحدد ما إذا كان قد تم الإبلاغ عن هذا الأمر على نحو مناسب للمنشآت المستفيدة المتأثرة. وإذا لم يكن قد تم الإبلاغ عن الأمر على هذا النحو، وكانت المنشأة الخدمية غير راغبة في القيام بذلك، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية اتخاذ التصرف المناسب. (راجع: الفقرة 53)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرتين 1، 3)

1. الرقابة الداخلية هي آلية مصممة لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق الأهداف المتعلقة بإمكانية الاعتماد على التقرير المالي وفاعلية وكفاءة العمليات والالتزام بالأنظمة واللوائح المنطبقة. وقد تكون أدوات الرقابة المتعلقة بالعمليات وأهداف الالتزام في المنشأة الخدمية ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بالتقرير المالي في المنشأة المستفيدة. وقد تكون لتلك الأدوات الرقابية صلة بإقرارات تتناول العرض والإفصاح المتعلقين بأرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات، أو قد تكون لها صلة بالأدلة التي يُقوّمها مراجع المنشأة المستفيدة أو يستخدمها في تطبيق إجراءات المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد تكون أدوات الرقابة المطبقة في منشأة خدمية تقدم خدمات صرف الرواتب ذات صلة بالمنشأة المستفيدة وذلك عندما تتعلق أدوات الرقابة بتحويل استقطاعات الرواتب في الوقت المحدد إلى السلطات الحكومية لأن التأخر في تحويل الاستقطاعات يمكن أن يؤدي إلى تحمل فوائد وغرامات من شأنها أن تؤدي إلى التزام على المنشأة المستفيدة. وبالمثل، قد تُعد أدوات الرقابة المطبقة في منشأة خدمية على إمكانية قبول المعاملات الاستثمارية من منظور تنظيمي ذات صلة بعرض وإفصاح المنشأة المستفيدة عن المعاملات وأرصدة الحسابات في قوائمها المالية. ويُعد تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة المطبقة في منشأة خدمية فيما يتعلق بالعمليات والالتزام من المرجح أن تكون ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بالتقرير المالي في منشأة مستفيدة، مسألة خاضعة للحكم المهني، مع الأخذ في الاعتبار أهداف الرقابة التي حددها المنشأة الخدمية ومدى ملاءمة الضوابط.

2. قد لا تكون المنشأة الخدمية قادرة على الإقرار بأن النظام مصمم بشكل مناسب وذلك، على سبيل المثال، عندما تشغّل المنشأة الخدمية نظاماً من تصميم المنشأة المستفيدة أو نظاماً منصوباً عليه في العقد المبرم بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية. وبسبب الصلة الوثيقة بين التصميم المناسب لأدوات الرقابة وفعاليتها التشغيلية، فإن عدم وجود بيان فيما يتعلق بمدى ملاءمة التصميم من المرجح أن يمنع مراجع المنشأة الخدمية من استنتاج أن أدوات الرقابة توفر تأكيداً معقولاً بأن أهداف الرقابة قد تم الوفاء بها، وبالتالي تمنعه من تكوين رأي في الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وكإجراء بديل، يمكن أن يختار المحاسب القانوني قبول تنفيذ ارتباطات إجراءات متفق عليها لتنفيذ اختبارات على أدوات الرقابة، أو تنفيذ ارتباطات تأكيد بموجب معيار ارتباطات التأكيد (3000) لاستنتاج ما إذا كانت أدوات الرقابة قد عملت حسب الوصف المذكور، وذلك استناداً إلى اختبارات أدوات الرقابة.

التعريفات (راجع: الفقرتين 9(د)، 9(ز))

3. يشمل تعريف "أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية" الجوانب الخاصة بنظم معلومات المنشآت المستفيدة التي تصونها المنشأة الخدمية، وقد يشمل أيضاً الجوانب الخاصة بواحد أو أكثر من مكونات الرقابة الداخلية الأخرى في المنشأة الخدمية. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يشمل جوانب بيئة الرقابة والمتابعة وأنشطة الرقابة في المنشأة الخدمية عندما تكون لتلك الجوانب علاقة بالخدمات المقدمة. لكنه لا يشمل أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية، التي لا تتعلق بتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، على سبيل المثال، أدوات الرقابة المتعلقة بإعداد القوائم المالية الخاصة بالمنشأة الخدمية.

4. عند استخدام الطريقة الشاملة، فإن المتطلبات الواردة في هذا المعيار تنطبق أيضاً على الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية من الباطن، بما في ذلك الحصول على الموافقة بشأن الأمور الواردة في الفقرات 13(ب)-1(1)-(5) على النحو المنطبق به على المنشأة الخدمية من الباطن بدلا من المنشأة الخدمية. ويستلزم تنفيذ الإجراءات في المنشأة الخدمية من الباطن التنسيق والاتصال بين المنشأة الخدمية والمنشأة الخدمية من الباطن ومراجع المنشأة الخدمية. وتكون الطريقة الشاملة مجدية بشكل عام فقط إذا كانت المنشأة الخدمية والمنشأة الخدمية من الباطن أطرافاً ذات علاقة، أو إذا كان العقد بين المنشأة الخدمية والمنشأة الخدمية من الباطن ينص على استخدامها.

المتطلبات المسلكية (راجع: الفقرة 11)

5. يخضع مراجع المنشأة الخدمية لمتطلبات الاستقلال ذات الصلة، والتي تتألف عادةً من معايير الاستقلال الدولية الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً. وعند تنفيذ ارتباطات وفقاً لهذا المعيار، فإن الميثاق لا يتطلب من مراجع المنشأة الخدمية أن يكون مستقلاً عن كل منشأة مستفيدة.*

* يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

الإدارة والمكلفون بالحوكمة (راجع: الفقرة 12)

6أ. تختلف هياكل الإدارة والحوكمة حسب الدولة والمنشأة، بشكل يعكس تأثيرات الخلفيات الثقافية والقانونية المختلفة وخصائص الحجم والملكية. ويعني مثل هذا التنوع أنه من غير الممكن لهذا المعيار تحديد الشخص أو الأشخاص الذين يجب أن يتواصل معهم مراجع المنشأة الخدمية بشأن أمور معينة في جميع عمليات الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد تكون المنشأة الخدمية قطاعاً من منشأة طرف ثالث وليست منشأة ذات كيان قانوني منفصل. وفي مثل هذه الحالات، قد يتطلب الأمر ممارسة الحكم المهني لتحديد موظفي الإدارة المناسبين أو المكلفين بالحوكمة الذين ستُطلب منهم الإفادات المكتوبة.

القبول والاستمرار

القدرات والكفاءة اللازمة لتنفيذ الارتباط (راجع: الفقرة 13(أ)(1))

7أ. تتضمن القدرات والكفاءة ذات الصلة اللازمة لتنفيذ الارتباط أموراً مثل ما يلي:

- المعرفة بالصناعة ذات الصلة؛
- فهم تقنية ونظم المعلومات؛
- الخبرة في تقييم المخاطر المتعلقة بالتصميم المناسب لأدوات الرقابة؛
- الخبرة في تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة وتقييم النتائج.

بيان المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة 13(ب)(1))

8أ. يمثل رفض المنشأة الخدمية تقديم بيان مكتوب، بعد موافقة مراجع المنشأة الخدمية على قبول الارتباط أو الاستمرار فيه، قيماً على النطاق يتسبب في انسحاب مراجع المنشأة الخدمية من الارتباط. وفي حالة عدم سماح الأنظمة أو اللوائح لمراجع المنشأة الخدمية بالانسحاب من الارتباط، يمتنع مراجع المنشأة الخدمية عن إبداء أي رأي.

الأساس المعقول لبيان المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة 13(ب)(2))

9أ. في حالة إعداد تقرير من النوع (2)، يتضمن بيان المنشأة الخدمية بياناً بأن أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت تعمل بفاعلية خلال الفترة المحددة. وقد يكون هذا البيان مستنداً إلى أنشطة المتابعة المنفذة في المنشأة الخدمية. ومتابعة أدوات الرقابة هي آلية لتقييم فاعلية أدوات الرقابة على مدار الوقت. وتنطوي هذه الآلية على تقييم مدى فاعلية أدوات الرقابة في الوقت المناسب، والتعرف على أوجه القصور والتقارير عنها للأفراد المعنيين داخل المنشأة الخدمية، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة. وتقوم المنشأة الخدمية بمتابعة أدوات الرقابة من خلال أنشطة دائمة، أو تقويمات منفصلة، أو مزيج من كليهما. وكلما زادت درجة أنشطة المتابعة الدائمة وفعاليتها، قلت الحاجة لإجراء تقويمات منفصلة. وتكون أنشطة المتابعة الدائمة مدمجة غالباً في الأنشطة العادية المتكررة للمنشأة الخدمية وتتضمن الأنشطة الإدارية والإشرافية المنتظمة. وقد يساهم المراجعون الداخليون أو الموظفون الذين يؤدون وظائف مماثلة في متابعة أنشطة المنشأة الخدمية. وقد تتضمن أنشطة المتابعة أيضاً استخدام المعلومات المرسله من أطراف خارجية، مثل شكاوى العملاء وملاحظات السلطات التنظيمية التي قد تشير إلى وجود مشكلات أو قد تسلط الضوء على جوانب بحاجة إلى التحسين. ولا يُعد قيام مراجع المنشأة الخدمية بتقديم تقرير عن مدى الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة بديلاً عن قيام المنشأة الخدمية بتطبيق الآليات الخاصة بها لتوفير أساس معقول لبيانها.

التعرف على المخاطر (راجع: الفقرة 13(ب)(4))

10أ. كما هو مشار إليه في الفقرة 9(ج)، ترتبط أهداف الرقابة بالمخاطر التي تسعى أدوات الرقابة للتخفيف من أثرها. فعلى سبيل المثال، يمكن التعبير عن خطر تسجيل معاملة بمبلغ خطأ أو في فترة خاطئة في صورة هدف من أهداف الرقابة مفاده تسجيل المعاملات بالمبلغ الصحيح وفي الفترة الصحيحة. وتُعد المنشأة الخدمية مسؤولة عن التعرف على المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها. وقد يكون لدى المنشأة الخدمية آلية رسمية أو غير رسمية للتعرف على المخاطر ذات الصلة. وقد تنطوي الآلية الرسمية على تقدير أهمية المخاطر التي تم التعرف عليها، وتقييم احتمالية وقوعها، واتخاذ قرار بشأن التصرفات اللازمة لمواجهتها. ومع ذلك، ونظراً لأن أهداف

الرقابة تتعلق بالمخاطر التي تسعى أدوات الرقابة للتخفيف من أثرها، فإن التحديد المدروس لأهداف الرقابة عند تصميم وتنفيذ النظام الخاص بالمنشأة الخدمية قد يشتمل في حد ذاته على تطبيق آلية غير رسمية للتعرف على المخاطر ذات الصلة.

القبول بإدخال تغيير في شروط الارتباط (راجع: الفقرة 14)

11أ. قد لا يكون هناك مبرر معقول لطلب إدخال تغيير في نطاق الارتباط، على سبيل المثال، عندما يهدف الطلب إلى استبعاد أهداف رقابة معينة من نطاق الارتباط بسبب احتمال أن يكون رأي مراجع المنشأة الخدمية معديلاً؛ أو عندما تعترض المنشأة الخدمية عدم تزويد مراجع المنشأة الخدمية بأحد البيانات المكتوبة ويكون الطلب مقدماً لتنفيذ الارتباط بموجب معيار ارتباطات التأكيد (3000).

12أ. وقد يكون هناك مبرر معقول لطلب تغيير نطاق الارتباط، على سبيل المثال، عندما يكون الطلب مقدماً لاستبعاد منشأة خدمية من الباطن من الارتباط عندما لا تستطيع المنشأة الخدمية ترتيب وصول مراجع المنشأة الخدمية لهذه المنشأة الخدمية من الباطن، ويتم تغيير الطريقة المستخدمة للتعامل مع الخدمات التي تقدمها تلك المنشأة الخدمية من الباطن من الطريقة الشاملة إلى طريقة الاستثناء.

تقييم مدى مناسبة الضوابط (راجع: الفقرات 15-18)

13أ. يلزم أن تكون الضوابط متاحة للمستخدمين المستهدفين من أجل تمكينهم من فهم الأساس الذي أُعد استناداً إليه بيان المنشأة الخدمية عن العرض العادل لوصف النظام، ومدى مناسبة تصميم أدوات الرقابة، وأيضاً للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة في حالة إعداد تقرير من النوع (2).

14أ. يتطلب معيار ارتباطات التأكيد (3000) من مراجع المنشأة الخدمية جملة أمور من بينها تحديد ما إذا كانت الضوابط التي سيتم استخدامها تُعد مناسبة، وتحديد مدى مناسبة الموضوع محل الارتباط.¹¹ ويُعد الموضوع محل الارتباط هو الحالة الأساسية التي تحظى باهتمام مستخدمي تقرير التأكيد المستهدفين. ويحدد الجدول الآتي الموضوع والحد الأدنى من الضوابط لكل من الآراء في التقرير من النوع (2) والتقرير من النوع (1).¹²

الموضوع	الضوابط	التعليق
رأي حول العرض العادل لوصف نظام المنشأة الخدمية (التقارير من النوع (1) والنوع (2))	يكون الوصف معروضاً بشكل عادل في الحالات الآتية: (أ) إذا كان يعرض كيفية تصميم نظام المنشأة الخدمية وتطبيقه، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، الأمور المحددة في الفقرة 16(أ)(1)-(8)؛ (ب) في حالة إعداد تقرير من النوع (2)، إذا كان يتضمن التفاصيل ذات الصلة الخاصة بالتغييرات في نظام المنشأة الخدمية خلال الفترة التي يغطيها الوصف؛ (ج) إذا كان لا يغفل ذكر أو لا يحرف المعلومات ذات الصلة بنطاق نظام المنشأة الخدمية الذي يتم وصفه، مع الإقرار بأن الوصف مُعد لتلبية الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض	قد تكون الصيغة المحددة للضوابط الخاصة بإبداء هذا الرأي بحاجة إلى تعديل حتى تكون متسقة مع الضوابط المفروضة، على سبيل المثال، بموجب نظام أو لائحة، أو المحددة من قبل مجموعات مستفيدة أو هيئة مهنية. ويحتوي المثال التوضيحي لبيان المنشأة الخدمية الوارد في الملحق الأول على أمثلة لضوابط تكوين هذا الرأي. وتقدم الفقرات 21 - 24 إرشادات إضافية لتحديد ما إذا كان قد تم استيفاء هذه الضوابط. (في ضوء متطلبات معيار ارتباطات التأكيد (3000)، فإن معلومات الموضوع لهذا الرأي هي وصف المنشأة الخدمية لنظامها وبيان المنشأة الخدمية بأن الوصف معروض بشكل عادل).

¹¹ معيار ارتباطات التأكيد (3000)، الفقرتان 24(ب) و41

¹² "معلومات الموضوع" هي مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط، وبعبارة أخرى، المعلومات التي تنتج من تطبيق الضوابط على الموضوع محل الارتباط.

الموضوع	الضوابط	التعليق	
	من المنشآت المستفيدة، وبالتالي، فإنه قد لا يتضمن كل جانب من جوانب نظام المنشأة الخدمية التي قد تراها كل منشأة مستفيدة مهمة في بيئتها الخاصة.		
الرأي في مدى مناسبة التصميم، والفاعلية التشغيلية (التقارير من النوع (2))	مدى مناسبة التصميم والفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات الرقابية التي تُعد ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.	تكون أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب وذات فاعلية تشغيلية في الحالات الآتية: (أ) إذا كانت المنشأة الخدمية قد تعرفت على المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها؛ (ب) إذا كانت أدوات الرقابة المحددة في ذلك الوصف ستوفر، في حال عملها كما هو موضح، تأكيداً معقولاً بأن تلك المخاطر لا تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها؛ (ج) إذا كانت أدوات الرقابة مطبقة بصورة متنسقة على النحو المصممة به طوال الفترة المحددة. ويشمل ذلك ما إذا كانت أدوات الرقابة اليدوية يقوم بتطبيقها أفراد لديهم الكفاءة والصلاحية المناسبة.	عندما تكون الضوابط مستوفاة لتكوين هذا الرأي، ستكون أدوات الرقابة قد وفرت تأكيداً معقولاً بأن أهداف الرقابة ذات العلاقة كانت متحققة طوال الفترة المحددة. (في ضوء متطلبات معيار ارتباطات التأكيد (3000)، فإن معلومات الموضوع لهذا الرأي هي بيان المنشأة الخدمية بأن أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب وتعمل بفاعلية).
الرأي في مدى مناسبة التصميم (التقارير من النوع (1))	مدى مناسبة التصميم لتلك الأدوات الرقابية التي تُعد ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.	تكون أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب في الحالات الآتية: (أ) إذا كانت المنشأة الخدمية قد تعرفت على المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها؛ (ب) إذا كانت أدوات الرقابة المحددة في ذلك الوصف ستوفر، في حال عملها كما هو موضح، تأكيداً معقولاً بأن تلك المخاطر لا تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها.	لا يقدم استيفاء هذه الضوابط في حد ذاته أي تأكيد على تحقق أهداف الرقابة لأنه لم يتم الوصول إلى أي تأكيد عن تشغيل أدوات الرقابة. (في ضوء متطلبات معيار ارتباطات التأكيد (3000)، فإن معلومات الموضوع لهذا الرأي

الموضوع	الضوابط	التعليق
		هي بيان المنشأة الخدمية بأن أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب).

15أ. تحدد الفقرة 16(أ) عدداً من العناصر التي يتم إدراجها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، حسب مقتضى الحال. وقد لا تكون هذه العناصر مناسبة إذا لم يكن النظام الذي يتم وصفه نظاماً لمعالجة المعاملات، على سبيل المثال، إذا كان النظام يتعلق بأدوات الرقابة العامة المطبقة على استضافة أحد تطبيقات تقنية المعلومات، وليس أدوات الرقابة المدمجة في التطبيق نفسه.

الأهمية النسبية (راجع: الفقرتين 19، 54)

16أ. عند تنفيذ ارتباطات لإعداد تقرير عن أدوات الرقابة المطبقة في منشأة خدمية، يتعلق مفهوم الأهمية النسبية بالنظام الذي يتم التقرير عنه، وليس بالقوائم المالية للمنشآت المستفيدة. ويخطط مراجع المنشأة الخدمية وينفذ إجراءات لتحديد ما إذا كان وصف المنشأة الخدمية لنظامها معروفاً بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، وما إذا كانت أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية مصممة بشكل مناسب من جميع الجوانب الجوهرية. وفي حالة إعداد تقرير من النوع (2)، ما إذا كانت أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية من جميع الجوانب الجوهرية. ويأخذ مفهوم الأهمية النسبية في الحسبان أن تقرير التأكيد لمراجع المنشأة الخدمية يقدم معلومات عن نظام المنشأة الخدمية لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات لقطاع عريض من المنشآت المستفيدة ومراجعها الذين يتوفر لديهم فهم للطريقة التي تم بها استخدام ذلك النظام.

17أ. تتضمن الأهمية النسبية فيما يتعلق بالعرض العادل لوصف المنشأة الخدمية لنظامها، وفيما يتعلق بتصميم أدوات الرقابة، النظر بشكل رئيسي في العوامل النوعية، على سبيل المثال: ما إذا كان الوصف يتضمن الجوانب المهمة لمعالجة المعاملات المهمة؛ وما إذا كان الوصف يغفل أو يحرف معلومات ذات صلة؛ وقدرة أدوات الرقابة حسب تصميمها على توفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة ستتحقق. وتتضمن الأهمية النسبية فيما يتعلق برأي مراجع المنشأة الخدمية في الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة النظر في كل من العوامل الكمية والنوعية، على سبيل المثال، معدل الانحراف الذي يمكن تحمله ومعدل الانحراف الذي تمت ملاحظته (أمر كمي)، وطبيعة وسبب أي انحراف تمت ملاحظته (أمر نوعي).

18أ. لا يتم تطبيق مفهوم الأهمية النسبية عند الإفصاح، في وصف اختبارات أدوات الرقابة، عن نتائج تلك الاختبارات عندما تكون هناك انحرافات قد تم تحديدها. وذلك لأنه في الظروف الخاصة بمنشأة مستفيدة معينة أو مراجع منشأة مستفيدة معين قد يكون لأحد الانحرافات أهمية لا تقتصر فقط على ما إذا كان الانحراف، في رأي مراجع المنشأة الخدمية، يمنع أو لا يمنع أداة الرقابة من العمل بفاعلية. فعلى سبيل المثال، قد يكون لأداة الرقابة التي يتعلق بها الانحراف أهمية خاصة في منع نوع معين من الأخطاء التي قد تكون جوهرية في الظروف الخاصة بالقوائم المالية للمنشأة المستفيدة.

التوصل إلى فهم لنظام المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة 20)

19أ. يؤدي التوصل إلى فهم لنظام المنشأة الخدمية المشمول في نطاق الارتباط، بما في ذلك أدوات الرقابة، إلى مساعدة مراجع المنشأة الخدمية في:

- معرفة حدود ذلك النظام، والكيفية التي يتفاعل بها مع النظم الأخرى.
- تقييم ما إذا كان وصف المنشأة الخدمية يعرض بشكل عادل النظام الذي تم تصميمه وتطبيقه.
- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية على إعداد المنشأة الخدمية لبياناتها.
- تحديد أدوات الرقابة التي تُعد ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.
- تقييم ما إذا كانت أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب.
- تقييم ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية، في حالة إعداد تقرير من النوع (2).

20أ. قد يكون من بين الإجراءات التي ينفذها مراجع المنشأة الخدمية للتوصل إلى هذا الفهم:

- الاستفسار من أولئك الأشخاص داخل المنشأة الخدمية الذين قد تتوفر لديهم معلومات ملائمة، بحسب حكم مراجع المنشأة الخدمية.
- ملاحظة العمليات والفحص المادي للمستندات والتقارير والسجلات المطبوعة والإلكترونية الخاصة بمعالجة المعاملات.
- الفحص المادي لمجموعة مختارة من الاتفاقيات بين المنشأة الخدمية والمنشآت المستفيدة لمعرفة الشروط المشتركة.
- إعادة تنفيذ إجراءات الرقابة.

الحصول على الأدلة المتعلقة بالوصف (راجع: الفقرتين 21، 22)

21أ. يمكن أن يساعد النظر في الأسئلة الآتية مراجع المنشأة الخدمية في تحديد ما إذا كانت تلك الجوانب من الوصف المشمولة في نطاق الارتباط تُعد معروضة بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية:

- هل يتناول الوصف الجوانب الرئيسية للخدمة المقدمة (ضمن نطاق الارتباط)، التي يمكن بدرجة معقولة توقع أنها ستكون ذات صلة بالاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من مراجعي المنشآت المستفيدة عند التخطيط لعمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المستفيدة؟
- هل الوصف مُعد بمستوى من التفصيل يمكن بدرجة معقولة توقع أن يوفر لقطاع عريض من مراجعي المنشآت المستفيدة معلومات كافية للتوصل إلى فهم للرقابة الداخلية وفقاً لمعيار المراجعة (315)؟¹³ ولا يلزم أن يتناول الوصف كل جانب من جوانب تشغيل المنشأة الخدمية أو الخدمات المقدمة منها للمنشآت المستفيدة، ولا يلزم أن يكون الوصف مفصلاً كثيراً لدرجة تتيح للقارئ أن يخل بالأمن أو أدوات الرقابة الأخرى في المنشأة الخدمية.
- هل الوصف مُعد بطريقة لا تغفل أو تحرف المعلومات التي قد تؤثر على الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من مراجعي المنشآت المستفيدة، على سبيل المثال، هل يحتوي الوصف على أي حالات إغفال أو عدم دقة كبيرة في المعالجة يعلم بها مراجع المنشأة الخدمية؟
- عندما يتم استبعاد بعض أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها من نطاق الارتباط، هل يحدد الوصف بوضوح الأهداف المستبعدة؟
- هل تم تطبيق أدوات الرقابة المحددة في الوصف؟
- هل تم وصف أدوات الرقابة المكتملة في المنشأة المستفيدة، إن وجدت، بشكل كافٍ؟ في معظم الحالات، تفيد صياغة وصف أهداف الرقابة بأن أهداف الرقابة يمكن تحقيقها من خلال التشغيل الفعال لأدوات الرقابة التي تطبقها المنشأة الخدمية وحدها. لكن في بعض الحالات، لا يمكن تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها من خلال المنشأة الخدمية وحدها، بسبب أن تحقيق هذه الأهداف يتطلب أدوات رقابة معينة يتم تطبيقها من قبل المنشآت المستفيدة. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما يتم تحديد أهداف الرقابة من قبل سلطة تنظيمية. وعندما لا يتضمن الوصف أدوات الرقابة المكتملة في المنشأة المستفيدة، يحدد الوصف بشكل منفصل أدوات الرقابة بالإضافة إلى أهداف الرقابة المحددة التي لا يمكن تحقيقها عن طريق المنشأة الخدمية وحدها.
- في حالة استخدام الطريقة الشاملة، هل يحدد الوصف بشكل منفصل أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية، وأدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن؟ وفي حالة استخدام طريقة الاستثناء، هل يحدد الوصف المهام التي نفذتها المنشأة الخدمية من الباطن؟ وعند استخدام طريقة الاستثناء، لا يحتاج الوصف إلى بيان المعالجة أو أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن بشكل مفصل.

¹³ معيار المراجعة (315) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبينتها"

- 22أ. قد يكون من بين الإجراءات التي ينفذها مراجع المنشأة الخدمية لتقويم العرض العادل للوصف:
- النظر في طبيعة المنشآت المستفيدة وكيف يمكن أن تؤثر عليها الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية، على سبيل المثال، ما إذا كانت المنشآت المستفيدة تنتهي إلى صناعة معينة، وما إذا كان يتم تنظيمها من قبل أجهزة حكومية.
 - قراءة العقود القياسية، أو الشروط القياسية للعقود، (إن وجدت) لدى المنشآت المستفيدة لفهم الالتزامات التعاقدية للمنشأة الخدمية.
 - ملاحظة الإجراءات التي ينفذها موظفو المنشأة الخدمية.
 - الاطلاع على أدلة السياسات والإجراءات ووثائق النظم الأخرى في المنشأة الخدمية، على سبيل المثال، مخططات سير العمل والتقارير السردية.
- 23أ. تتطلب الفقرة 21(أ) من مراجع المنشأة الخدمية تقويم ما إذا كانت أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها تُعد معقولة في ظل الظروف القائمة. ويمكن أن يساعد النظر في الأسئلة الآتية مراجع المنشأة الخدمية في هذا التقويم:
- هل أهداف الرقابة المنصوص عليها محددة من قبل المنشأة الخدمية أم من قبل أطراف خارجية كسلطة تنظيمية أو مجموعة مستفيدة أو جهة مهنية تتبع آلية عمل شفافة؟
 - عندما تكون أهداف الرقابة المنصوص عليها محددة من قبل المنشأة الخدمية، فهل تتعلق أهداف الرقابة بأنواع الإقرارات التي ترد عادةً في قطاع عريض من القوائم المالية للمنشآت المستفيدة والتي يمكن بدرجة معقولة توقع أن تتعلق بها أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية؟ ورغم أن مراجع المنشأة الخدمية لن يكون قادراً في العادة على تحديد كيف أن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تتعلق على وجه التحديد بالإقرارات الواردة في القوائم المالية لكل منشأة من المنشآت المستفيدة، إلا أنه يتم استخدام فهم مراجع المنشأة الخدمية لطبيعة نظام المنشأة الخدمية، بما في ذلك أدوات الرقابة، والخدمات التي يتم تقديمها لتحديد أنواع الإقرارات التي من المرجح أن تتعلق بها أدوات الرقابة تلك.
 - عندما تكون أهداف الرقابة المنصوص عليها محددة من قبل المنشأة الخدمية، فهل هذه الأهداف تعتبر مكتملة؟ ويمكن أن يؤدي ذكر مجموعة كاملة من أهداف الرقابة إلى تزويد قطاع عريض من مراجعي المنشآت المستفيدة بإطار لتقييم تأثير أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية على الإقرارات التي ترد عادة في القوائم المالية للمنشآت المستفيدة.
- 24أ. قد تكون إجراءات مراجع المنشأة الخدمية لتحديد ما إذا كان نظام المنشأة الخدمية قد تم تطبيقه مشابهة لإجراءاته الخاصة بالتوصل إلى فهم لذلك النظام، وقد يتم تنفيذ كلا النوعين من هذه الإجراءات بشكل متزامن. وقد تتضمن أيضاً تتبعاً للبنود خلال نظام المنشأة الخدمية، وفي حالة إعداد تقرير من النوع (2)، قد تتضمن استفسارات محددة بشأن التغييرات في أدوات الرقابة التي كانت مطبقة خلال الفترة. ويتم تضمين التغييرات التي تعد مهمة للمنشآت المستفيدة أو مراجعيها في وصف نظام المنشأة الخدمية.
- الحصول على الأدلة المتعلقة بتصميم أدوات الرقابة (راجع: الفقرتين 23، 28(ب))
- 25أ. من وجهة نظر المنشأة المستفيدة أو مراجع المنشأة المستفيدة، تكون أداة الرقابة مصممة بشكل مناسب إذا كانت ستوفر، منفردة أو بالاقتران مع أدوات الرقابة الأخرى، عند الالتزام بها بصورة مرضية، تأكيداً معقولاً بمنع التحريفات الجوهرية، أو اكتشافها وتصحيحها. ومع ذلك، فإن المنشأة الخدمية أو مراجع المنشأة الخدمية، لا يعلم بالظروف القائمة في كل منشأة من المنشآت المستفيدة التي من شأنها أن تحدد ما إذا كان التحريف الناتج عن الانحراف في إحدى أدوات الرقابة يُعد جوهرياً أم لا لتلك المنشآت المستفيدة. وبالتالي، فمن وجهة نظر مراجع المنشأة الخدمية، تُعد أداة الرقابة مصممة بشكل مناسب إذا كانت ستوفر، منفردة أو بالاقتران مع أدوات الرقابة الأخرى، عند الالتزام بها بصورة مرضية، تأكيداً معقولاً بتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.
- 26أ. قد يأخذ مراجع المنشأة الخدمية في الحسبان استخدام مخططات سير العمل والاستبيانات، أو جداول القرارات لتسهيل فهمه لتصميم أدوات الرقابة.

27أ. قد تتألف أدوات الرقابة من عدد من الأنشطة الموجهة لتحقيق هدف الرقابة. وبالتالي، ففي حالة تقويم مراجع المنشأة الخدمية لأنشطة معينة على أنها غير فاعلة في تحقيق هدف رقابة معين، فإن وجود أنشطة أخرى قد يسمح لمراجع المنشأة الخدمية باستنتاج أن أدوات الرقابة المتعلقة بهدف الرقابة تُعد مصممة بشكل مناسب.

الحصول على الأدلة المتعلقة بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة

تقييم الفاعلية التشغيلية (راجع: الفقرة 24)

28أ. من وجهة نظر المنشأة المستفيدة أو مراجع المنشأة المستفيدة، فإن أداة الرقابة تُعد ذات فاعلية تشغيلية إذا كانت توفر، منفردة أو بالاقتران مع أدوات الرقابة الأخرى، تأكيداً معقولاً بمنع التحريفات الجوهرية، سواء كانت بسبب غش أو خطأ، أو تأكيداً معقولاً باكتشافها وتصحيحها. ومع ذلك، فإن المنشأة الخدمية أو مراجع المنشأة الخدمية، لا يعلم بالظروف القائمة في كل منشأة من المنشآت المستفيدة التي من شأنها أن تحدد ما إذا كان التحريف الناتج عن الانحراف في إحدى أدوات الرقابة قد وقع، وإذا كان قد وقع، فتحديد ما إذا كان التحريف جوهرياً. وبالتالي، فمن وجهة نظر مراجع المنشأة الخدمية، تُعد أداة الرقابة ذات فاعلية تشغيلية إذا كانت ستوفر، منفردة أو بالاقتران مع أدوات الرقابة الأخرى، تأكيداً معقولاً بتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها. وبالمثل، فإن المنشأة الخدمية أو مراجع المنشأة الخدمية ليس في وضع يتيح له تحديد ما إذا كان أي انحراف تم ملاحظته في أدوات الرقابة من شأنه أن يؤدي إلى تحريف جوهري من وجهة نظر كل منشأة من المنشآت المستفيدة.

29أ. لا يُعد التوصل إلى فهم كافٍ لأدوات الرقابة لتكوين رأي بشأن مدى مناسبة تصميمها دليلاً كافياً فيما يتعلق بفاعليتها التشغيلية، ما لم تكن هناك بعض الأئمة التي توفر الاتساق في تشغيل أدوات الرقابة حسبما تم تصميمها وتطبيقها. فعلى سبيل المثال، لا يوفر الحصول على معلومات عن تطبيق أداة رقابة يدوية في نقطة زمنية معينة دليلاً على عمل أداة الرقابة في أوقات أخرى. ومع ذلك، ونظراً للاتساق الملازم للمعالجة باستخدام تقنية المعلومات، فإن تنفيذ الإجراءات لتحديد تصميم إحدى أدوات الرقابة الآلية وما إذا كانت قد تم تطبيقها، قد يكون بمثابة دليل على الفاعلية التشغيلية لتلك الأداة، وذلك اعتماداً على تقييم واختبار مراجع المنشأة الخدمية لأدوات الرقابة الأخرى، كذلك المطبقة على التغييرات في البرامج.

30أ. حتى يكون التقرير من النوع (2) مفيداً لمراجعي المنشآت المستفيدة فإنه يغطي عادة مدة لا تقل عن ستة أشهر. وإذا كانت المدة أقل من ستة أشهر، فقد يرى مراجع المنشأة الخدمية أنه من المناسب توضيح أسباب تقصير الفترة في تقرير التأكيد الصادر عنه. ومن بين الظروف التي قد تؤدي إلى صدور تقرير يغطي فترة أقل من ستة أشهر ما يكون (أ) عندما يتم تكليف مراجع المنشأة الخدمية في وقت قريب من التاريخ الذي من المقرر أن يصدر فيه التقرير عن أدوات الرقابة؛ أو (ب) عندما تكون المنشأة الخدمية (أو نظام أو تطبيق معين) قيد العمل منذ أقل من ستة أشهر؛ أو (ج) عندما تكون هناك تغييرات كبيرة قد طرأت على أدوات الرقابة، ويكون من غير الممكن عملياً الانتظار ستة أشهر قبل صدور التقرير أو إصدار تقرير يغطي النظام قبل التغييرات وبعدها.

31أ. قد لا تخلف بعض إجراءات الرقابة وراءها دليلاً على تشغيلها يمكن اختباره في تاريخ لاحق، وبناءً عليه، قد يجد مراجع المنشأة الخدمية أنه من الضروري اختبار الفاعلية التشغيلية لتلك الإجراءات في أوقات مختلفة طوال فترة التقرير.

32أ. يقدم مراجع المنشأة الخدمية رأياً حول الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة طوال كل فترة، وبالتالي، يحتاج مراجع المنشأة الخدمية إلى الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة عن تشغيل أدوات الرقابة خلال الفترة الحالية لإبداء ذلك الرأي. ومع ذلك، فإن معرفة الانحرافات التي لوحظت في الارتباطات السابقة قد تؤدي بمراجع المنشأة الخدمية إلى توسيع مدى الاختبار خلال الفترة الحالية.

اختبار أدوات الرقابة غير المباشرة (راجع: الفقرة 25(ب))

33أ. في بعض الظروف، قد يكون من الضروري الحصول على أدلة تدعم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة غير المباشرة. فعلى سبيل المثال، عندما يقرر مراجع المنشأة الخدمية اختبار فاعلية فحص تم لتقارير الاستثناءات التي تتناول بالتفصيل المبيعات الزائدة عن حدود الائتمان المصرح بها، يكون الفحص الذي تم وما يتعلق به من متابعة هو أداة الرقابة ذات الصلة المباشرة بعمل مراجع المنشأة الخدمية. وتوصف أدوات الرقابة المطبقة على دقة المعلومات الواردة في التقارير (على سبيل المثال، أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات) بأنها أدوات رقابة "غير مباشرة".

34أ. نظراً للاتساق للمعالجة بتقنية المعلومات، فإن الأدلة على تطبيق أداة رقابة آلية على التطبيقات، عند أخذها في الحسبان مع الأدلة المتعلقة بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة العامة للمنشأة الخدمية، قد توفر أيضاً أدلة أساس عن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة.

وسائل اختيار بنود للاختبار (راجع: الفقرتين 25(ج)، 27)

35أ. الوسائل المتاحة لمراجع المنشأة الخدمية لاختيار بنود للاختبار هي:

- (أ) اختيار جميع البنود (التحقق التام). قد يكون ذلك مناسباً لاختبار أدوات الرقابة التي يتم تطبيقها بشكل غير متكرر، على سبيل المثال، بشكل ربع سنوي، أو عندما تجعل الأدلة المتعلقة بتطبيق أداة الرقابة التحقق التام إجراءً يحظى بالكفاءة؛
- (ب) اختيار بنود معينة. قد يكون ذلك مناسباً عندما لا يكون من الكفاءة استخدام أسلوب التحقق التام ولا تكون العينات فعالة، مثل اختبار أدوات الرقابة التي لا تُطبَّق بشكل متكرر بما يكفي لتوفير مجتمع عينة كبير لاختبار العينة، على سبيل المثال، أدوات الرقابة التي يتم تطبيقها شهرياً أو أسبوعياً؛
- (ج) استخدام العينات. قد يكون ذلك مناسباً لاختبار أدوات الرقابة التي يتم تطبيقها بشكل متكرر بطريقة موحدة، والتي تخلف وراءها أدلة وثائقية على تطبيقها.

36أ. رغم أن التحقق الانتقائي من بنود معينة غالباً ما يكون وسيلة فعالة للحصول على الأدلة، فإنه لا يشكل استخداماً لمبدأ العينات. ونتائج الإجراءات المطبقة على البنود المختارة بهذه الطريقة لا يمكن تعميمها على مجتمع العينة بالكامل؛ وبناءً عليه، فإن التحقق الانتقائي من بنود معينة لا يوفر أدلة فيما يتعلق بباقي مجتمع العينة. وفي المقابل، يهدف استخدام العينات إلى التمكين من استنباط استنتاجات عن مجتمع عينة بالكامل على أساس اختبار عينة مسحوبة منه.

عمل وظيفة المراجعة الداخلية

التوصل إلى فهم لوظيفة المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة 30)

37أ. قد تكون وظيفة المراجعة الداخلية مسؤولة عن تقديم التحليلات والتقويمات والتأكيدات والتوصيات وغيرها من المعلومات للإدارة والمكلفين بالحوكمة. وقد تنفذ وظيفة المراجعة الداخلية في منشأة خدمية أنشطة تتعلق بنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة الخدمية، أو أنشطة تتعلق بالخدمات والنظم، بما في ذلك أدوات الرقابة، التي توفرها المنشأة الخدمية للمنشآت المستفيدة.

تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل المراجعين الداخليين ومدى ذلك الاستخدام (راجع: الفقرة 33)

38أ. عند تحديد التأثير المقرر لعمل المراجعين الداخليين على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراجع المنشأة الخدمية، قد تشير العوامل الآتية إلى ضرورة تنفيذ إجراءات مختلفة أو إجراءات أقل شمولاً مما لو كان الأمر بخلاف ذلك:

- أن يكون العمل المحدد الذي نفذه، أو الذي سينفذه، المراجعون الداخليون محدوداً جداً في طبيعته ونطاقه.
- أن يتعلق عمل المراجعين الداخليين بأدوات الرقابة التي تعد أقل أهمية لاستنتاجات مراجع المنشأة الخدمية.
- ألا يتطلب العمل الذي نفذه، أو الذي سينفذه، المراجعون الداخليون أحكاماً شخصية أو معقدة.

استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة 34)

39أ. ستعتمد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراجع المنشأة الخدمية التي ينفذها على عمل محدد للمراجعين الداخليين على تقييم مراجع المنشأة الخدمية لأهمية ذلك العمل لاستنتاجات مراجع المنشأة الخدمية (على سبيل المثال، أهمية المخاطر التي تسعى أدوات الرقابة التي تم اختبارها للتخفيف من أثرها)، وتقويم وظيفة المراجعة الداخلية وتقويم العمل المحدد للمراجعين الداخليين. وقد تشمل تلك الإجراءات:

- التحقق من البنود التي تحقق منها بالفعل المراجعون الداخليون؛
- التحقق من بنود أخرى مشابهة؛
- ملاحظة الإجراءات التي نفذها المراجعون الداخليون.

التأثير على تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية (راجع: الفقرتين 36، 37)

40أ بغض النظر عن درجة استقلالية وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية، فإن تلك الوظيفة غير مستقلة عن المنشأة الخدمية بالمقارنة مع ما هو مطلوب من مراجع المنشأة الخدمية عند تنفيذ الارتباط. ويتحمل مراجع المنشأة الخدمية وحده المسؤولية عن الرأي الذي أبداه في تقرير تأكيده، ولا يحد من تلك المسؤولية استخدام مراجع المنشأة الخدمية لعمل المراجعين الداخليين.

41أ يمكن لمراجع المنشأة الخدمية أن يقدم وصفه للعمل الذي نفذته وظيفته المراجعة الداخلية بعدة طرق منها، على سبيل المثال:

- عن طريق تضمين مقدمة لوصف اختبارات أدوات الرقابة مع الإشارة إلى أنه قد تم استخدام عمل معين من أعمال وظيفة المراجعة الداخلية عند تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة.
- نسبة اختبارات بعينها إلى المراجعة الداخلية.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرتين 38، 40)

42أ تُعد الإفادات المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرة 38 منفصلة عن بيان المنشأة الخدمية، وتُقدم بالإضافة إليه، حسب التعريف الوارد في الفقرة 9(س).

43أ إذا لم تقدم المنشأة الخدمية الإفادات المكتوبة المطلوبة وفقاً للفقرة 38(ج) من هذا المعيار، فقد يكون من المناسب تعديل رأي مراجع المنشأة الخدمية وفقاً للفقرة 55(د) من هذه المعيار.

المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة 42)

44أ يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة ألا يقترن اسم مراجع المنشأة الخدمية بمعلومات يعتقد مراجع المنشأة الخدمية أنها:

(أ) تحتوي على إفادات خاطئة أو مضللة بشكلٍ جوهري؛ أو

(ب) تحتوي على إفادات أو معلومات معدة بإهمال؛ أو

(ج) تغفل أو تحجب معلومات ضرورية عندما يكون ذلك الإغفال أو الحجب مضللاً.¹⁴

وإذا كان المستند الذي يحتوي على وصف المنشأة الخدمية لنظامها وتقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية يحتوي أيضاً على معلومات أخرى ذات توجه مستقبلي مثل خطط التعافي من الكوارث أو الطوارئ، أو خطط لإدخال تعديلات على النظام استجابة للانحرافات التي تم تحديدها في تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية، أو مطالبات ذات طابع ترويجي لا يمكن إثباتها بدرجة معقولة، يمكن لمراجع المنشأة الخدمية أن يطلب إزالة تلك المعلومات أو إعادة عرضها.

45أ إذا رفضت المنشأة الخدمية إزالة المعلومات الأخرى أو إعادة عرضها، فمن بين التصرفات الإضافية التي قد تكون مناسبة في هذه الحالة، على سبيل المثال:

- مطالبة المنشأة الخدمية بأن تتشاور مع مستشارها القانوني بشأن التصرف المناسب.
- وصف عدم الاتساق الجوهري أو التحريف الجوهري للحقائق في تقرير التأكيد.
- حجب تقرير التأكيد حتى يتم حل هذه الأمر.
- الانسحاب من الارتباط.

¹⁴ الميثاق الدولي، الفقرة 2/111

التوثيق (راجع: الفقرة 51)

46. يتطلب معيار رقابة الجودة (1) (أو المتطلبات المهنية أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، والتي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار) أن تقوم المكاتب بوضع سياسات وإجراءات من أجل استكمال جمع ملفات الارتباط في الوقت المناسب.¹⁵ والحدّ الزمني المناسب لاستكمال جمع ملف الارتباط النهائي هو عادةً 60 يوماً بعد أقصى من تاريخ تقرير مراجع المنشأة الخدمية.¹⁶

إعداد تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية

محتوى تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة 53)

47. يحتوي الملحقان الأول والثاني على أمثلة توضيحية لتقارير تأكيد مراجعي المنشآت الخدمية وما يتعلق بها من بيانات للمنشآت الخدمية.

المستخدمون المستهدفون وأغراض تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة 53(هـ))

48. تُعد الضوابط المستخدمة لارتباطات إعداد تقرير عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية ملائمة فقط لأغراض توفير معلومات عن نظام المنشأة الخدمية، بما في ذلك أدوات الرقابة، لأولئك الذين لديهم فهم للكيفية التي تم بها استخدام النظام لإعداد التقارير المالية من جانب المنشآت المستفيدة. ووفقاً لذلك، يتم النص على هذا في تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية. وإضافةً لذلك، قد يرى مراجع المنشأة الخدمية أنه من المناسب استخدام صيغة تقييد على وجه التحديد توزيع تقرير التأكيد على غير المستخدمين المستهدفين، أو استخدامه من قبل آخرين، أو استخدامه لأغراض أخرى.

وصف اختبارات أدوات الرقابة (راجع: الفقرة 54)

49. عند وصف طبيعة اختبارات أدوات الرقابة لتقرير من النوع (2)، فمما يساعد قراء تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية أن يقوم مراجع المنشأة الخدمية بتضمين ما يلي:

- نتائج جميع الاختبارات التي تم فيها تحديد انحرافات، حتى لو تم تحديد أدوات الرقابة الأخرى التي تسمح لمراجع المنشأة الخدمية باستنتاج أن هدف الرقابة ذي الصلة قد تحقق أو تم لاحقاً إزالة أداة الرقابة التي تم اختبارها من وصف المنشأة الخدمية لنظامها.
- معلومات عن العوامل المسببة للانحرافات التي تم تحديدها، بقدر تحديد مراجع المنشأة الخدمية لتلك العوامل.

الرأي المعدل (راجع: الفقرة 55)

50. يحتوي الملحق الثالث على أمثلة توضيحية للعناصر الخاصة بتقارير التأكيد المعدلة لمراجع المنشأة الخدمية.

51. حتى لو أبدى مراجع المنشأة الخدمية رأياً معارضاً أو امتنع عن إبداء رأي، فقد يكون المناسب أن يوضح في فقرة أساس التعديل أسباب أي أمور أخرى يكون على علم بها كانت ستتطلب تعديلاً في الرأي، والتأثيرات المترتبة عليها.

52. عند الامتناع عن إبداء رأي بسبب قيد على النطاق، فليس من المناسب عادةً تحديد الإجراءات التي تم تنفيذها ولا تضمين عبارات تصف خصائص ارتباط مراجع المنشأة الخدمية؛ إذ قد يؤدي القيام بذلك إلى حجب حقيقة الامتناع عن إبداء رأي.

مسؤوليات الاتصال الأخرى (راجع: الفقرة 56)

53. قد يكون من بين التصرفات المناسبة للاستجابة للظروف المحددة في الفقرة 56، القيام بما يلي ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح:

- الحصول على مشورة قانونية بشأن نتائج مختلف التصرفات.
- الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المنشأة الخدمية.
- تحديد ما إذا كان من المناسب الاتصال بأطراف ثالثة (على سبيل المثال، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات

¹⁵ معيار رقابة الجودة (1)، الفقرة 45

¹⁶ معيار رقابة الجودة (1)، الفقرة 54

الصلة أن يقوم مراجع المنشأة الخدمية بالتقرير لسلطة معنية خارج المنشأة أو التقرير للمراجع الخارجي الخاص بالمنشأة الخدمية،¹⁷ أو قد تفرض الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجها في ظل الظروف القائمة القيام بمثل هذا التقرير).

- تعديل رأي مراجع المنشأة الخدمية، أو إضافة فقرة أمر آخر.
- الانسحاب من الارتباط.

¹⁷ انظر على سبيل المثال الفقرات ي31/360-ي35/360 ت1 من الميثاق الدولي.

الملحق الأول

(راجع: الفقرة 47أ)

مثال لبيانات المنشأة الخدمية

الأمثلة الآتية من بيانات المنشأة الخدمية هي للاسترشاد فقط، ولا يقصد منها أن تكون شاملة أو أن تنطبق على جميع الحالات.

مثال (1): بيان لمنشأة خدمية من النوع (2)

بيان من المنشأة الخدمية

تم إعداد الوصف المرفق للعملاء الذين قاموا باستخدام نظام [نوع أو اسم النظام] ومراجعهم الذين يتوفر لديهم فهم كاف للاطلاع على الوصف، وتتوفر لديهم أيضاً معلومات أخرى من بينها معلومات عن أدوات الرقابة التي يطبقها العملاء أنفسهم، وذلك عند تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية للعملاء. نوكد نحن [اسم المنشأة] ما يلي:

(أ) أن الوصف المرفق الوارد في الصفحات [ب ب - ج ج] يعرض بشكل عادل نظام [نوع أو اسم النظام] لمعالجة معاملات العملاء طوال الفترة من [التاريخ] إلى [التاريخ]. وتمثلت الضوابط المستخدمة في إعداد هذا البيان فيما يلي:

(1) أن يعرض الوصف المرفق كيفية تصميم وتطبيق النظام، بما في ذلك:

- أنواع الخدمات المقدمة، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، فئات المعاملات التي تمت معالجتها.
- الإجراءات في كل من نظم تقنية المعلومات والنظم اليدوية، التي تم بها إنشاء تلك المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها عند الضرورة، ونقلها إلى التقارير المعدة للعملاء.
- السجلات المحاسبية ذات العلاقة والمعلومات الداعمة والحسابات المحددة التي تُستخدم لإنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها؛ ويشمل هذا تصحيح المعلومات الخاطئة وكيفية نقل المعلومات إلى التقارير المعدة للعملاء.
- الكيفية التي تعامل بها النظام مع الأحداث والظروف المهمة بخلاف المعاملات.
- الآلية المستخدمة لإعداد التقارير للعملاء.
- أهداف الرقابة ذات الصلة وأدوات الرقابة المُصممة لتحقيق تلك الأهداف.
- أدوات الرقابة التي افترضنا، عند تصميم النظام، أنها ستُطبق من قبل المنشآت المستفيدة، وهذه الأدوات تم تحديدها، إذا كانت ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة المذكورة في الوصف المرفق، إلى جانب أهداف الرقابة المحددة التي لا يمكن أن نحققها بمفردنا.
- الجوانب الأخرى لبيئة الرقابة لدينا، وآلية تقييم المخاطر، ونظام المعلومات (بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة) والاتصال وأنشطة الرقابة ومتابعة أدوات الرقابة التي كانت ذات صلة بمعالجة معاملات العملاء والتقرير عنها.

(2) أن يتضمن الوصف المرفق التفاصيل ذات الصلة للتغييرات التي طرأت على نظام المنشأة الخدمية خلال الفترة من [التاريخ] إلى [التاريخ].

(3) ألا يُغفل أو يحذف الوصف المرفق المعلومات ذات الصلة بنطاق النظام الموصوف، مع الإقرار بأن الوصف مُعد لتلبية الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من العملاء ومراجعهم، وبالتالي، فإنه قد لا يتضمن كل جانب من جوانب النظام التي قد يراها كل عميل مهمة في بيئته الخاصة.

(ب) أن أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف المرفق قد تم تصميمها بشكل سليم وكانت تعمل بفاعلية طوال الفترة من [التاريخ] إلى [التاريخ]. وتمثلت الضوابط المستخدمة في إعداد هذا البيان فيما يلي:

(1) أن تكون المخاطر التي هددت تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف قد تم التعرف عليها؛

(2) أن توفر أدوات الرقابة المحددة، في حال عملها كما هو موضح، تأكيداً معقولاً بأن تلك المخاطر لم تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها؛

(3) أن تكون أدوات الرقابة مطبقة بشكل متسق على النحو المصممة به، بما في ذلك أن تكون أدوات الرقابة اليدوية قد تم تطبيقها من قبل أفراد لديهم الكفاءة والسلطة المناسبة، طوال الفترة من [التاريخ] إلى [التاريخ].

مثال (2): بيان لمنشأة خدمية من النوع (1)

تم إعداد الوصف المرفق للعملاء الذين قاموا باستخدام نظام [نوع أو اسم النظام] ومراجعيم الذين يتوفر لديهم فهم كاف للاطلاع على الوصف، وتتوفر لديهم أيضاً معلومات أخرى من بينها معلومات عن أدوات الرقابة التي يطبقها العملاء أنفسهم، وذلك عند التوصل إلى فهم لنظام المعلومات ذي الصلة بالتقرير المالي الخاص بالعملاء. نؤكد نحن [اسم المنشأة] ما يلي:

(أ) أن الوصف المرفق الوارد في الصفحات [ب ب - ج ج] يعرض بشكل عادل نظام [نوع أو اسم النظام] لمعالجة معاملات العملاء كما في [التاريخ]. وتمثلت الضوابط المستخدمة في إعداد هذا البيان فيما يلي:

(1) أن يعرض الوصف المرفق كيفية تصميم وتطبيق النظام، بما في ذلك:

- أنواع الخدمات المقدمة، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، فئات المعاملات التي تمت معالجتها.
- الإجراءات في كل من نظم تقنية المعلومات والنظم اليدوية، التي تم بها إنشاء تلك المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها عند الضرورة، ونقلها إلى التقارير المعدة للعملاء.
- السجلات المحاسبية ذات العلاقة والمعلومات الداعمة والحسابات المحددة التي تُستخدم لإنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها؛ ويشمل هذا تصحيح المعلومات الخاطئة وكيفية نقل المعلومات إلى التقارير المعدة للعملاء.
- الكيفية التي تعامل بها النظام مع الأحداث والظروف المهمة بخلاف المعاملات.
- الآلية المستخدمة لإعداد التقارير للعملاء.
- أهداف الرقابة ذات الصلة وأدوات الرقابة المصممة لتحقيق تلك الأهداف.
- أدوات الرقابة التي افترضنا، عند تصميم النظام، أنها ستُطبق من قبل المنشآت المستفيدة، وهذه الأدوات تم تحديدها، إذا كانت ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة المذكورة في الوصف المرفق، إلى جانب أهداف الرقابة المحددة التي لا يمكن أن نحققها بمفردنا.
- الجوانب الأخرى لبيئة الرقابة لدينا، وآلية تقييم المخاطر، ونظام المعلومات (بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة) والاتصال وأنشطة الرقابة ومتابعة أدوات الرقابة التي كانت ذات صلة بمعالجة معاملات العملاء والتقرير عنها.

(2) ألا يُغفل أو يحرف الوصف المرفق المعلومات ذات الصلة بنطاق النظام الموصوف، مع الإقرار بأن الوصف مُعد لتلبية الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من العملاء ومراجعيم، وبالتالي، فإنه قد لا يتضمن كل جانب من جوانب النظام التي قد يراها كل عميل مهمة في بيئته الخاصة.

(ب) أن أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف المرفق كانت مصممة بشكل مناسب كما في [التاريخ]. وتمثلت الضوابط المستخدمة في إعداد هذا البيان فيما يلي:

(1) أن تكون المخاطر التي هددت تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف قد تم التعرف عليها؛

(2) أن توفر أدوات الرقابة المحددة، في حال عملها كما هو موضح، تأكيداً معقولاً بأن تلك المخاطر لم تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة 47أ)

أمثلة توضيحية لتقارير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية

الأمثلة التوضيحية الآتية للتقارير هي للاسترشاد فقط، ولا يقصد منها أن تكون شاملة أو أن تنطبق على جميع الحالات.

المثال التوضيحي (1): تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية من النوع (2)

تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية المستقل عن
وصف أدوات الرقابة وتصميمها وفعاليتها التشغيلية

إلى: المنشأة الخدمية (س)

النطاق

لقد تم تكليفنا بإعداد تقرير عن وصف المنشأة الخدمية (س) لنظامها/نوع أو اسم النظام/ الخاص بمعالجة معاملات العملاء طوال الفترة من [التاريخ/ إلى [التاريخ/ وهذا الوصف وارد في الصفحات [ب ب - ج ج] (الوصف)، وعن تصميم وتطبيق أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف.¹⁸

مسؤوليات المنشأة الخدمية (س)

إن المنشأة الخدمية (س) هي المسؤولة عن: إعداد الوصف والبيان المرفق به الوارد في الصفحة [أأ]، بما في ذلك اكتمال ودقة وطريقة عرض الوصف والبيان؛ وتقديم الخدمات التي يغطيها الوصف؛ والنص على أهداف الرقابة؛ وتصميم وتطبيق أدوات الرقابة وتشغيلها بفاعلية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها.

الاستقلال ورقابة الجودة

لقد التزمنا بمتطلبات الاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية، التي تأسست على المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.

ويطبق المكتب معيار رقابة الجودة (1)¹⁹ وبالتالي فإنه يحافظ على نظام شامل لرقابة الجودة يشتمل على سياسات وإجراءات موثقة بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطقية.

مسؤوليات مراجع المنشأة الخدمية

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي عن وصف المنشأة الخدمية (س) وعن تصميم وتشغيل أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف، استناداً إلى إجراءاتنا. وقد قمنا بتنفيذ الارتباط وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (3402)، "تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب ذلك المعيار منا أن نخطط وننفذ إجراءات للوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كان الوصف يُعد معروضاً بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وما إذا كانت أدوات الرقابة مُصمّمة بشكل مناسب وتعمل بفاعلية.

ويشتمل ارتباط التأكيد لإعداد تقرير عن وصف أدوات الرقابة وتصميمها وفعاليتها التشغيلية في المنشأة الخدمية على تنفيذ إجراءات للحصول على أدلة عن الإفصاحات الواردة في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، وتصميم أدوات الرقابة وفعاليتها التشغيلية. وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم مراجع المنشأة الخدمية، بما في ذلك تقييم مخاطر ألا يكون الوصف معروضاً بشكل عادل، وألا تكون أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب أو لا تعمل بفاعلية. وتضمنت إجراءاتنا اختبار الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات الرقابية التي نعتبرها ضرورية لتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص

¹⁸ في حالة عدم تضمين بعض عناصر الوصف في نطاق الارتباط، يتم توضيح ذلك في تقرير التأكيد.

¹⁹ معيار رقابة الجودة (1) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة

علها في الوصف قد تحققت. ويتضمن ارتباط التأكيد الذي من هذا النوع أيضاً تقويم العرض العام للوصف، ومدى مناسبة الأهداف المنصوص عليها فيه، ومدى مناسبة الضوابط المحددة من قبل المنشأة الخدمية والمبينة في الصفحة [أ].

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها كافيةً ومناسبةً لتوفير أساس لرأينا.

القيود على أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية

إن وصف المنشأة الخدمية (س) مُعدُّ لتلبية الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من العملاء ومراجعهم، وبالتالي، فإنه قد لا يتضمن كل جانب من جوانب النظام التي قد يراها كل عميل مهمة في بيئته الخاصة. وأيضاً بسبب طبيعتها، فإن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية قد لا تمنع أو تكشف جميع الأخطاء أو الإغفالات عند معالجة المعاملات أو التقرير عنها. كما إن تعميم أي تقويم لمدى الفاعلية على الفترات المستقبلية يخضع لخطر أن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية قد تصبح غير كافية أو فاشلة.

الرأي

تم تكوين رأينا على أساس الأمور الموضحة في هذا التقرير. والضوابط التي استخدمناها في تكوين رأينا هي تلك المبينة في الصفحة [أ]. وفي رأينا، فإنه من جميع الجوانب الجوهرية:

(أ) الوصف يعرض بشكل عادل نظام [نوع أو اسم النظام] كما هو مصمم ومطبق خلال الفترة من [التاريخ] إلى [التاريخ]؛

(ب) أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف قد تم تصميمها بشكل سليم وكانت تعمل بفاعلية طوال الفترة من [التاريخ] إلى [التاريخ]؛

(ج) أدوات الرقابة المُختبرة، التي كانت لازمة لتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف كانت متحققة، كانت تعمل بفاعلية طوال الفترة من [التاريخ] إلى [التاريخ].

وصف اختبارات أدوات الرقابة

أدوات الرقابة المحددة التي تم اختبارها وطبيعة وتوقيت ونتائج تلك الاختبارات المذكورة في الصفحات [س - ص - ص].

المستخدمون المستهدفون والغرض

يستهدف هذا التقرير ووصف اختبارات أدوات الرقابة الوارد في الصفحات [س - ص - ص] فقط العملاء الذين قاموا باستخدام نظام [نوع أو اسم النظام] الخاص بالمنشأة الخدمية (س) ومراجعي هؤلاء العملاء، الذين يتوفر لديهم فهم كاف للاطلاع عليهما، وتتوفر لديهم أيضاً معلومات أخرى من بينها معلومات عن أدوات الرقابة التي يطبقها العملاء أنفسهم، وذلك عند تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية للعملاء.

[توقيع مراجع المنشأة الخدمية]

[تاريخ تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية]

[عنوان مراجع المنشأة الخدمية]

المثال التوضيحي (2): تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية من النوع (1)

تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية المستقل عن وصف أدوات الرقابة وتصميمها

إلى: المنشأة الخدمية (س)

النطاق

لقد تم تكليفنا بإعداد تقرير عن وصف المنشأة الخدمية (س) لنظامها/نوع أو اسم النظام/ الخاص بمعالجة معاملات العملاء كما في [التاريخ] وهذا الوصف وارد في الصفحات [ب ب - ج ج] (الوصف)، وعن تصميم وتطبيق أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف.²⁰ ونحن لم ننفذ أي إجراءات بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المضمنة في الوصف، وبالتالي، فإننا لا نبدي أي رأي فيها.

مسؤوليات المنشأة الخدمية (س)

إن المنشأة الخدمية (س) هي المسؤولة عن: إعداد الوصف والبيان المرفق به الوارد في الصفحة [أأ]، بما في ذلك اكتمال ودقة وطريقة عرض الوصف والبيان؛ وتقديم الخدمات التي يغطيها الوصف؛ والنص على أهداف الرقابة؛ وتصميم وتطبيق أدوات الرقابة وتشغيلها بفاعلية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها.

الاستقلال ورقابة الجودة

لقد التزمنا بمتطلبات الاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية، التي تأسست على المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.

ويطبق المكتب معيار رقابة الجودة (1)²¹ وبالتالي فإنه يحافظ على نظام شامل لرقابة الجودة يشتمل على سياسات وإجراءات موثقة بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

مسؤوليات مراجع المنشأة الخدمية

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي عن وصف المنشأة الخدمية (س) وعن تصميم أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف، استناداً إلى إجراءاتنا. وقد قمنا بتنفيذ الارتباط وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (3402)، "تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب ذلك المعيار منا أن نخطط وننفذ إجراءات للوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كان الوصف يُعد معروضاً بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وما إذا كانت أدوات الرقابة مُصمَّمة بشكل مناسب من جميع الجوانب الجوهرية.

ويشتمل ارتباط التأكيد لإعداد تقرير عن وصف أدوات الرقابة وتصميمها في المنشأة الخدمية على تنفيذ إجراءات للحصول على أدلة عن الإفصاحات الواردة في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، وتصميم أدوات الرقابة. وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم مراجع المنشأة الخدمية، بما في ذلك تقييم ألا يكون الوصف معروضاً بشكل عادل، وألا تكون أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب. ويتضمن ارتباط التأكيد الذي من هذا النوع أيضاً تقويم العرض العام للوصف، ومدى مناسبة أهداف الرقابة المنصوص عليها فيه، ومدى مناسبة الضوابط المحددة من قبل المنشأة الخدمية والمبينة في الصفحة [أأ].

وكما هو مذكور أعلاه، فإننا لم ننفذ أي إجراءات بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المضمنة في الوصف، وبالتالي، فإننا لا نبدي أي رأي فيها.

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

²⁰ في حالة عدم تضمين بعض عناصر الوصف في نطاق الارتباط، يتم توضيح ذلك في تقرير التأكيد.

²¹ معيار رقابة الجودة (1) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

القيود على أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية

إن وصف المنشأة الخدمية (س) مُعدُّ لتلبية الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من العملاء ومراجعهم، وبالتالي، فإنه قد لا يتضمن كل جانب من جوانب النظام التي قد يراها كل عميل مهمة في بيئته الخاصة. وأيضاً بسبب طبيعتها، فإن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية قد لا تمنع أو تكشف جميع الأخطاء أو الإغفالات عند معالجة المعاملات أو التقرير عنها.

الرأي

تم تكوين رأينا على أساس الأمور الموضحة في هذا التقرير. والضوابط التي استخدمناها في تكوين رأينا هي تلك المبينة في الصفحة [أ]. وفي رأينا، فإنه من جميع الجوانب الجوهرية:

(أ) الوصف يعرض بشكل عادل نظام [نوع أو اسم النظام] كما هو مصمم ومطبق كما في [التاريخ]؛

(ب) أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف كانت مصممة بشكل مناسب كما في [التاريخ].

المستخدمون المستهدفون والغرض

هذا التقرير يستهدف فقط العملاء الذين قاموا باستخدام نظام [نوع أو اسم النظام] الخاص بالمنشأة الخدمية (س) ومراجعهم الذين يتوفر لديهم فهم كاف للاطلاع على الوصف، وتتوفر لديهم أيضاً معلومات أخرى من بينها معلومات عن أدوات الرقابة التي يطبقها العملاء أنفسهم، وذلك عند التوصل إلى فهم لنظام المعلومات ذي الصلة بالتقرير المالي الخاص بالعملاء.

[توقيع مراجع المنشأة الخدمية]

[تاريخ تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية]

[عنوان مراجع المنشأة الخدمية]

الملحق الثالث

(راجع: الفقرة أ50)

أمثلة توضيحية لتقارير تأكيد معدلة لمراجع المنشأة الخدمية

الأمثلة التوضيحية الآتية للتقارير المعدلة هي للاسترشاد فقط، ولا يقصد منها أن تكون شاملة أو أن تنطبق على جميع الحالات. وتستند هذه التقارير إلى الأمثلة التوضيحية للتقارير الوارد في الملحق الثاني.

المثال التوضيحي (1): رأي متحفظ - وصف المنشأة الخدمية للنظام غير معروض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية

...

مسؤوليات مراجع المنشأة الخدمية

...

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها كافيةً ومناسبةً لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

أساس الرأي المتحفظ

ينص الوصف المرفق في الصفحة [م ن] على أن المنشأة الخدمية (س) تستخدم أرقام تعريف وكلمات المرور لموظفي التشغيل لمنع الوصول غير المصرح به إلى النظام. واستناداً إلى إجراءاتنا، والتي تضمنت استفسارات من الموظفين وملاحظة الأنشطة، فقد حددنا أن أرقام التعريف وكلمات المرور يتم استخدامها في التطبيقين (أ) و(ب) ولكنها غير مستخدمة في التطبيقين (ج) و(د).

الرأي المتحفظ

تم تكوين رأينا على أساس الأمور الموضحة في هذا التقرير. والضوابط التي استخدمناها في تكوين رأينا هي تلك المبينة في الصفحة [أ/أ] من بيان المنشأة الخدمية (س). وفي رأينا، وباستثناء الأمر الموضح في فقرة "أساس الرأي المتحفظ" فإن:

... (أ)

المثال التوضيحي (2): رأي متحفظ – أدوات الرقابة غير مصممة بشكل مناسب لتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها ستتحقق إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية

...

مسؤوليات مراجع المنشأة الخدمية

...

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها كافيةً ومناسبةً لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

أساس الرأي المتحفظ

وفقاً لما تمت مناقشته في الصفحة [م ن] من الوصف المرفق، فإن المنشأة الخدمية (س) تقوم من وقت لآخر بإدخال تغييرات على برامج التطبيقات لتصحيح أوجه القصور أو لتحسين القدرات. ولا تتضمن الإجراءات المتبعة في تحديد ما إذا كان سيتم إجراء تغييرات، عند تصميم التغييرات وتنفيذها، مراجعتها واعتمادها من قبل الأفراد المصرح لهم بذلك الذين يكونون مستقلين عن أولئك المشاركين في إجراء التغييرات. ولا توجد أيضاً متطلبات محددة لاختبار تلك التغييرات أو تقديم نتائج الاختبارات للأفراد المعنيين قبل تطبيق التغييرات.

الرأي المتحفظ

تم تكوين رأينا على أساس الأمور الموضحة في هذا التقرير. والضوابط التي استخدمناها في تكوين رأينا هي تلك المبينة في الصفحة [أ/أ] من بيان المنشأة الخدمية (س). وفي رأينا، وباستثناء الأمر الموضح في فقرة "أساس الرأي المتحفظ" فإن:

(أ) ...

المثال التوضيحي (3): رأي متحفظ – أدوات الرقابة لم تكن تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة (تقرير من النوع (2) فقط)

...

مسؤوليات مراجع المنشأة الخدمية

...

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها كافيةً ومناسبةً لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

أساس الرأي المتحفظ

تنص المنشأة الخدمية (س) في وصفها على أن لديها أدوات رقابة آلية مطبقة لمطابقة دفعات القرض المستلمة مع المخرجات الناتجة. ورغم ذلك، ووفقاً لما هو مشار إليه في الصفحة [م ن] من الوصف، فإن أدوات الرقابة تلك لم تكن تعمل بفاعلية خلال الفترة من يوم/شهر/سنة إلى يوم/شهر/سنة بسبب خطأ في البرمجة. وقد أدى ذلك إلى عدم تحقيق هدف الرقابة المتمثل في أن "توفر أدوات الرقابة تأكيداً معقولاً بتسجيل دفعات القرض المستلمة بشكل سليم" خلال الفترة من يوم/شهر/سنة إلى يوم/شهر/سنة. وأدخلت الشركة (س) تغييراً على البرنامج الذي يقوم بالعمليات الحسابية كما في [التاريخ]، وتشير اختباراتنا إلى أنه كان يعمل بفاعلية خلال الفترة من يوم/شهر/سنة إلى يوم/شهر/سنة.

الرأي المتحفظ

تم تكوين رأينا على أساس الأمور الموضحة في هذا التقرير. والضوابط التي استخدمناها في تكوين رأينا هي تلك المبينة في الصفحة [أ/أ] من بيان المنشأة الخدمية (س). وفي رأينا، وباستثناء الأمر الموضح في فقرة "أساس الرأي المتحفظ" فإن:

...

المثال التوضيحي (4): رأي متحفظ - مراجع المنشأة الخدمية غير قادر على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة

...

مسؤوليات مراجع المنشأة الخدمية

...

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها كافيةً ومناسبةً لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

أساس الرأي المتحفظ

تنص المنشأة الخدمية (س) في وصفها على أن لديها أدوات رقابة آلية مطبقة لمطابقة دفعات القرض المستلمة مع المخرجات الناتجة. إلا أن السجلات الإلكترونية لأداء هذه المطابقة للفترة من يوم/شهر/سنة إلى يوم/شهر/سنة قد حُذفت نتيجة خطأ في تشغيل الحاسب، ولذلك فلم نكن قادرين على اختبار عمل هذه الأداة الرقابية لتلك الفترة. وبناءً عليه، فلم نكن قادرين على تحديد ما إذا كان هدف الرقابة المتمثل في أن "توفر أدوات الرقابة تأكيداً معقولاً بأن دفعات القرض المستلمة مسجلة بشكل سليم" كان يعمل بفاعلية خلال الفترة من يوم/شهر/سنة إلى يوم/شهر/سنة.

الرأي المتحفظ

تم تكوين رأينا على أساس الأمور الموضحة في هذا التقرير. والضوابط التي استخدمناها في تكوين رأينا هي تلك المبينة في الصفحة [أ/أ] من بيان المنشأة الخدمية (س). وفي رأينا، وباستثناء الأمر الموضح في فقرة "أساس الرأي المتحفظ" فإن:

(أ) ...

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 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 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 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 لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معياريارتباطات التأكيد (3410): ارتباطات التأكيد عن قوائم الاحتباس الحراري

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار التأكيد (3410)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاها في وثيقة الاعتماد

معييار ارتباطات التأكيد (3410)

ارتباطات التأكيد عن قوائم الاحتباس الحراري

(يسري هذا المعيار على تقارير التأكيد المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعده)

الفهرس

الفقرة	
1	مقدمة.....
11-2	نطاق المعيار.....
12	تاريخ السريان.....
13	الأهداف.....
14	التعريفات.....
	المتطلبات
15	معييار ارتباطات التأكيد (3000).....
18-16	قبول الارتباط واستمراريته.....
19	التخطيط.....
22-20	الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ الارتباط.....
34-23	فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، وتحديد مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها.....
56-35	الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة والإجراءات الإضافية.....
57	استخدام عمل محاسبين قانونيين آخرين.....
60-58	الإفادات المكتوبة.....
61	الأحداث اللاحقة.....
63-62	المعلومات المقارنة.....
64	المعلومات الأخرى.....
70-65	التوثيق.....
71	فحص رقابة جودة الارتباط.....
75-72	تكوين استنتاج التأكيد.....
77-76	محتوى تقرير التأكيد.....
78	مسؤوليات الإبلاغ الأخرى.....
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
7أ-1أ	مقدمة.....

16أ-8أ	التعريفات.....
17أ	معيار ارتباطات التأكيد (3000).....
37أ-18أ	قبول الارتباط واستمراريته.....
43أ-38أ	التخطيط.....
51أ-44أ	الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ الارتباط.....
89أ-52أ	فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، وتحديد مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها.....
112أ-90أ	الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة والإجراءات الإضافية.....
115أ-113أ	استخدام عمل محاسبين قانونيين آخرين.....
116أ	الإفادات المكتوبة.....
117أ	الأحداث اللاحقة.....
123أ-118أ	المعلومات المقارنة.....
126أ-124أ	المعلومات الأخرى.....
129أ-127أ	التوثيق.....
130أ	فحص رقابة جودة الارتباط.....
133أ-131أ	تكوين استنتاج التأكيد.....
152أ-134أ	محتوى تقرير التأكيد.....

الملحق (1): الانبعاثات، عمليات الإزالة وعمليات تخفيض الانبعاثات

الملحق (2): نماذج توضيحية لتقارير التأكيد عن قوائم الاحتباس الحراري

ينبغي قراءة معيار ارتباطات التأكيد (3410) "ارتباطات التأكيد عن قوائم الاحتباس الحراري" جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

مقدمة

1. مع التسليم بوجود علاقة بين انبعاثات الاحتباس الحراري والتغير المناخي، تقوم العديد من المنشآت بالتحديد الكمي لانبعاثات الاحتباس الحراري لأغراض الإدارة الداخلية، والعديد منها يقوم أيضاً بإعداد قائمة الاحتباس الحراري:

(أ) كجزء من نظام الإفصاح التنظيمي؛ أو

(ب) كجزء من برنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات؛ أو

(ج) لإعلام المستثمرين وأخرين بشكل اختياري. والإفصاحات الاختيارية قد يتم، على سبيل المثال، نشرها كوثيقة مستقلة؛ أو يتم تضمينها كجزء من تقرير مستديم وأوسع نطاقاً؛ أو تقرير سنوي عن المنشأة؛ أو يتم إعدادها لدعم الإدراج في "السجل الكربوني".

نطاق المعيار

2. يتناول هذا المعيار ارتباطات التأكييد لإعداد تقرير عن قائمة الاحتباس الحراري.

3. قد يغطي استنتاج المحاسب القانوني في ارتباط تأكييد ما، معلومات بالإضافة إلى قائمة الاحتباس الحراري، على سبيل المثال، عندما يرتبط المحاسب القانوني بالتقرير عن تقرير الاستدامة والذي تمثل فيه قائمة الاحتباس الحراري جزءاً واحداً فقط. في مثل تلك الحالات: (راجع الفقرتين 1أ، 2أ)

(أ) يطبق هذا المعيار على إجراءات التأكييد المنفذة فيما يتعلق بقائمة الاحتباس الحراري بخلاف الحالة التي تمثل فيها قوائم الاحتباس الحراري جزءاً من معلومات شاملة تخضع للتأكييد؛

(ب) يطبق معيار ارتباط التأكييد (3000)¹ (أو معيار ارتباط تأكييد آخر يتناول موضوعاً محدداً) على إجراءات التأكييد التي تنفذ فيما يتعلق بباقي المعلومات التي يغطيها استنتاج المحاسب القانوني.

4. لا يتناول هذا المعيار ارتباطات التأكييد لإعداد تقرير عما يلي، أو لا يوفر إرشادات محددة عنها:

(أ) قوائم الانبعاثات بخلاف قوائم انبعاثات غازات الاحتباس الحراري، مثال أكسيدات النيتروجين (NOx) وأوكسيدات الكبريت (So2). ومع ذلك يوفر هذا المعيار إرشادات عن تلك الارتباطات²؛ أو

(ب) معلومات أخرى تتعلق بغازات الاحتباس الحراري، مثل دورة حياة المنتج والمعلومات الأساسية الافتراضية ومؤشرات الأداء الرئيسة استناداً إلى بيانات الانبعاثات؛ أو (راجع: الفقرة 3أ)

(ج) الأدوات، أو العمليات أو الآليات، مثل مشاريع التعويض التي تستخدمها منشآت أخرى عند تخفيض الانبعاثات. ومع ذلك، عندما تتضمن قائمة غازات الاحتباس الحراري تخفيضاً للانبعاثات والتي تخضع للتأكييد، فإن متطلبات هذا المعيار تنطبق على تلك الانبعاثات التي تم تخفيضها بحسب مقتضى الحال (انظر الفقرة 76(ف)).

ارتباطات التقرير المباشرة والمستندة إلى الإقرار

5. أشار إطار ارتباطات التأكييد (إطار التأكييد) إلى أن ارتباط التأكييد إما أن يكون ارتباطاً مستنداً إلى إقرار أو ارتباطاً إعداد تقرير مباشر. ويتناول هذا المعيار الارتباطات على أساس الارتباطات المستندة إلى الإقرار فقط.³

إجراءات لغرض ارتباطات التأكييد المعقول والتأكييد المحدود

6. يوضح معيار ارتباطات التأكييد (3000) أن ارتباط التأكييد إما أن يكون ارتباطاً تأكييد معقول أو ارتباطاً تأكييد محدود.⁴ ويتناول هذا المعيار كلاً من ارتباطات التأكييد المعقول والتأكييد المحدود.

1 معيار ارتباط التأكييد (3000)، ارتباطات التأكييد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية.

2 ترتبط المركبات الكيميائية NOx (أي، No، NO₂، اللذان يختلفان عن أكسيد النيتروز لغازات الاحتباس الحراري، (N₂O) وSO₂ "بالمطر الحمضي" وليس التغير المناخي.

3 معيار ارتباطات التأكييد (3000)، الفقرة 12(أ)(2)

4 معيار ارتباطات التأكييد (3000)، الفقرة 12(أ)(1)(ب)

7. في كلِّ من ارتباط التأكييد المعقول والتأكييد المحدود لقائمة الاحتباس الحراري، يختار المحاسب القانوني الجمع بين إجراءات التأكييد، والتي تتضمن الجمع بين: التقصي؛ والملاحظة؛ والمصادقة؛ وإعادة العملية الحسابية؛ وإعادة الأداء؛ والإجراءات التحليلية؛ والاستفسار. إن تحديد إجراءات التأكييد التي سيتم تنفيذها على ارتباط معين هي مسألة حكم مبني. ونظراً لأن قوائم الاحتباس الحراري تغطي نطاقاً واسعاً من الظروف، فإن طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات من المحتمل أن تختلف بشكلٍ كبير من ارتباط لأخر.

8. ما لم يُنص على خلاف ذلك، فإن كل متطلب من متطلبات هذا المعيار ينطبق على كلِّ من ارتباطات التأكييد المعقول والتأكييد المحدود، ونظراً لأن مستوى التأكييد الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكييد المحدود أقل منه في ارتباط التأكييد المعقول، فإن الإجراءات التي سينفذها المحاسب القانوني في ارتباط التأكييد المحدود سوف تختلف في طبيعتها، وستكون أقل من حيث النطاق مما هو عليه في ارتباط التأكييد المعقول.⁵ وقد تم عرض المتطلبات التي تطبق على أحدهما أو على النوع الأخر من الارتباط في شكل عامودي مع حرف "د" أي (تأكييد محدود) أو "ل" أي (تأكييد معقول) بعد رقم الفقرة. وعلى الرغم من أن بعض الإجراءات تكون مطلوبة فقط لارتباطات التأكييد المعقول، إلا أنها بالرغم من ذلك، قد تكون مناسبة في بعض ارتباطات التأكييد المحدود (انظر أيضاً الفقرة 90 والتي تحدد الفروق الرئيسية بين الإجراءات الإضافية للمحاسب القانوني فيما يتعلق بارتباط التأكييد المعقول وارتباط التأكييد المحدود فيما يتعلق بقائمة الاحتباس الحراري). (راجع: الفقرتين 4، 90)

العلاقة مع معيار ارتباطات التأكييد (3000)، والإصدارات المهنية الأخرى والمتطلبات الأخرى

9. على المحاسب القانوني أن يلتزم بمعيار ارتباطات التأكييد (3000) وهذا المعيار عندما يقوم بتنفيذ ارتباط تأكييد للتقرير عن قائمة الاحتباس الحراري لمنشأة معينة. ويكمل هذا المعيار معيار ارتباطات التأكييد (3000) ولا يحل محله، ويتوسع في كيفية تطبيق معيار ارتباطات التأكييد (3000) على ارتباط تأكييد للتقرير على قائمة الاحتباس الحراري لمنشأة معينة. (راجع: الفقرة 17)

10. يتطلب الالتزام بمعيار ارتباطات التأكييد (3000) جملة أمور من بينها الالتزام بنصوص الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) فيما يتعلق بارتباطات التأكييد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق.⁶ ويتطلب ذلك أيضاً أن يكون الشريك المسؤول عن الارتباط عضواً في أحد المكاتب التي تطبق معيار رقابة الجودة (1)،⁷ أو التي تطبق متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (1). (راجع: الفقرتين 5، 6)

11. عندما يخضع الارتباط لأنظمة أو لوائح محلية أو لأحكام برنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات، فلا يجب أن يتجاوز هذا المعيار تلك الأنظمة أو اللوائح أو الأحكام. وإذا كانت الأنظمة أو اللوائح أو الأحكام المحلية لبرنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات تختلف عن هذا المعيار، فيجب تنفيذ الارتباط وفقاً للأنظمة أو اللوائح أو الأحكام المحلية والتي لن تلتزم ألياً بهذا المعيار. ويحق للمحاسب القانوني أن يلتزم بهذا المعيار، بالإضافة إلى الأنظمة واللوائح والأحكام المحلية لبرنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات فقط، عندما يتم الوفاء بجميع المتطلبات المنطبقة في هذا المعيار. (راجع: الفقرة 7)

تاريخ السريان

12. يسري هذا المعيار على تقارير التأكييد المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعده.

الأهداف

13. فيما يلي أهداف المحاسب القانوني:

(أ) الوصول إلى تأكييد معقول أو محدود، بحسب مقتضى الحال، عما إذا كانت قائمة احتباس حراري خالية من تحريف جوهري، بسبب غش أو خطأ، الأمر الذي يُمكن المحاسب القانوني من إبداء استنتاج ينقل ذلك المستوى من التأكييد؛

⁵ معيار ارتباطات التأكييد (3000)، الفقرة 12(أ)(3)

* يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

⁶ معيار ارتباطات التأكييد (3000)، الفقرات 3(أ) و20 و34

⁷ معيار ارتباطات التأكييد (3000)، الفقرتان 3(ب) و31(أ). ومعيار رقابة الجودة (1) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكييد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

(ب) إعداد تقرير معين، وفقاً لنتائج المحاسب القانوني، عمّا إذا كان:

- (1) في حالة ارتباط التأكيد المعقول، قائمة الاحتباس الحراري تم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة؛ أو
- (2) في حالة ارتباط التأكيد المحدود، قد علم المحاسب القانوني عن أي أمر جعله يعتقد، استناداً إلى الإجراءات المتخذة والأدلة التي تم الحصول عليها، بأن قائمة الاحتباس الحراري لم يتم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة؛

(ج) الإبلاغ بحسب ما يقضي به هذا المعيار، وفقاً لنتائج المحاسب القانوني.

التعريفات

14. لأغراض هذا المعيار، يكون للمصطلحات الآتية المعاني الموضحة أدناه:⁸

- (أ) الضوابط المنطبقة: هي الضوابط المستخدمة من قبل المنشأة لقياس وإعداد التقارير حول انبعاثاتها في قائمة الاحتباس الحراري.
- (ب) الإقرارات: هي إفادات من المنشأة، سواءً أكانت صريحة أو غير ذلك، يتم تضمينها في قائمة غازات الاحتباس الحراري، ويستخدمها المحاسب القانوني للوقوف على مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث.
- (ج) سنة الأساس: هي سنة محددة أو متوسط سنوات متعددة يتم وفقاً لها مقارنة انبعاثات المنشأة عبر الوقت.
- (د) الحدود المعينة والتعامل: هو نظام يحدد حدود الانبعاثات الإجمالية، ويخصص الانبعاثات المسموح بها للمشاركين، ويسمح لهم بالتعامل مع الانبعاثات المسموح بها وحصص الانبعاثات مع بعضهم البعض.
- (هـ) المعلومات المقارنة: هي المبالغ والإفصاحات المشمولة في قائمة الاحتباس الحراري، فيما يتعلق بوحدة أو أكثر من الفترات السابقة.
- (و) الانبعاثات: هي الاحتباس الحراري الذي انبعث، خلال الفترة ذات العلاقة، إلى الجو أو التي كانت ستنبعث إلى الجو لو لم يتم التقاطها وتوجيهها نحو حوض معين. ويمكن تصنيف الانبعاثات إلى:

- انبعاثات مباشرة (تعرف أيضاً بانبعاثات النطاق (1))، وهي انبعاثات من المصادر التي تمتلكها المنشأة أو تسيطر عليها. (راجع: الفقرة 8أ)
- انبعاثات غير مباشرة، وهي الانبعاثات الناتجة عن نشاطات المنشأة، ولكنها تحدث من مصادر تمتلكها أو تسيطر عليها منشأة أخرى. ويمكن أن تصنف الانبعاثات غير المباشرة أيضاً إلى:
 - انبعاثات النطاق (2) وهي الانبعاثات المصاحبة للطاقة التي تنقل إلى المنشأة ويتم استهلاكها من قبل المنشأة. (راجع: الفقرة 9أ)
 - انبعاثات النطاق (3) وهي جميع الانبعاثات الأخرى غير المباشرة. (راجع: الفقرة 10أ)

(ز) البنود المقتطعة من الانبعاثات: أي بند مشمول في قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة والذي يتم اقتطاعه من مجموع الانبعاثات المبلغ عنها، ولكنه ليس عبارة عن انبعاثات مزالة؛ وغالباً ما يتضمن شراء حصص متوازنة، لكن يمكن أن يتضمن أيضاً مجموعة متنوعة من الأدوات أو الآليات الأخرى مثل حصص وحدود الأداء المسموحة المعترف بها من قبل خطة تنظيمية أو خطة أخرى تكون المنشأة جزءاً منها. (راجع: الفقرتين 11أ، 12أ)

(ح) عامل الانبعاثات: هو عامل حسابي أو نسبة رياضية لتحويل مقياس نشاط معين (على سبيل المثال، لترات من الوقود المستهلك أو كيلومترات من مسافة مقطوعة أو عدد الحيوانات في مزرعة تربية الحيوانات أو أطنان من المنتجات المصنوعة) إلى تقدير معين لكمية الاحتباس الحراري المرتبطة بذلك النشاط.

(ط) برنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات: هو برنامج قائم على أساس السوق يستخدم للسيطرة على الاحتباس الحراري من خلال توفير حوافز اقتصادية لتحقيق تخفيضات في انبعاثات تلك الغازات.

⁸ تنطبق التعريفات الواردة في معيار ارتباطات التأكيد (3000) على هذا المعيار أيضاً.

(ي) المنشأة: هي منشأة قانونية أو منشأة اقتصادية أو جزء قابل للتحديد من منشأة قانونية أو اقتصادية (على سبيل المثال، معمل منفرد أو أي شكل من أشكال المرافق الأخرى مثل موقع مكب النفايات) أو خليط من المنشآت القانونية أو المنشآت الأخرى أو أجزاء من تلك المنشآت (على سبيل المثال، مشروع مشترك) التي ترتبط بها الانبعاثات في قائمة الاحتباس الحراري.

(ك) الغش: هو فعل متعمد من قبل واحد أو أكثر من الأفراد الذين يعملون في الإدارة، أو المكلفين بالحوكمة، أو الموظفين أو أطراف ثالثة، والذي ينطوي على اللجوء إلى الخداع لتحقيق منفعة غير قانونية أو غير مشروعة.

(ل) الإجراءات الأخرى: هي إجراءات يتم اتخاذها استجابة لمخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة، بما في ذلك اختبارات الرقابة (إن وجدت) واختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية.

(م) قائمة الاحتباس الحراري: هي قائمة تعرض العناصر الأساسية وتقيس انبعاثات الاحتباس الحراري للمنشأة لفترة معينة (تعرف أحياناً بمخزون الانبعاثات)، وتعرض عندما يكون ذلك منطبقاً، المعلومات المقارنة والإيضاحات التي تشمل ملخصاً للسياسات المهمة للتحديد الكمي والتقرير. وقد تتضمن قائمة الاحتباس الحراري أيضاً قائمة مصنفة بعمليات الإزالة أو البنود المقتطعة من الانبعاثات. وعندما لا يغطي الارتباط كامل قائمة الاحتباس الحراري، فإن "قائمة الاحتباس الحراري" تقرأ على أنها ذلك الجزء الذي يغطيه الارتباط. وتكون قائمة الاحتباس الحراري هي "معلومات الموضوع" للارتباط.⁹

(ن) الاحتباس الحراري: ثاني أكسيد الكربون (CO₂) وأي غازات أخرى يجب تضمينها وفق الضوابط المنطبقة في قائمة الاحتباس الحراري، مثل: الميثان وأكسيد النيتروز، وسلفور هيكسا فلوريد، وكربونات هيدرو فلورو، وكربونات بيرفلورو، وكربونات كلورو فلورو. وغالباً ما يعبر عن الغازات باستثناء ثاني أكسيد الكربون بمعادلات ثاني أكسيد الكربون (CO₂-e).

(س) الحدود التنظيمية: الحدود التي تحدد العمليات التي يتم تضمينها في قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة.

(ع) الأهمية النسبية للأداء: 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 للأداء أيضاً، في حالة الانطباق، إلى الكمية أو الكميات التي يحددها المحاسب القانوني بما يقل عن مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأنواع معينة من الانبعاثات أو الإفصاحات.

(ف) شراء الحصص الموازنة: اقتطاع انبعاثات تدفع فيه المنشأة مقابل تقليل انبعاثات منشأة أخرى (تخفيض الانبعاثات) أو زيادة عمليات الإزالة لمنشأة أخرى (عمليات تحسين الإزالة)، مقارنةً بخط الأساس الافتراضي. (راجع: الفقرة 13أ)

(ص) قياس الكمية: هي عملية تحديد كمية الاحتباس الحراري المرتبطة بالمنشأة، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، كغازات منبعثة أو (مزالة) حسب مصادر (أو أحواض) معينة.

(ق) عمليات الإزالة: الاحتباس الحراري الذي قامت المنشأة، خلال الفترة بإزالته من الجو، أو الذي كان سينبعث إلى الجو لو لم يتم التقاطه وتوجيهه نحو حوض معين. (راجع: الفقرة 14أ)

(ر) المرافق المهمة: مرافق ذات أهمية خاصة بسبب حجم انبعاثاتها مقارنةً بمجموع الانبعاثات المشمولة في قائمة الاحتباس الحراري أو بسبب طبيعتها الخاصة أو بسبب الظروف التي تؤدي إلى نشوء مخاطر تحريف جوهرية محدد. (راجع: الفقرتين 15أ، 16أ)

(ش) الحوض: وحدة أو آلية مادية تزيل الاحتباس الحراري من الجو.

(ت) المصدر: وحدة أو آلية مادية تطلق الاحتباس الحراري إلى الجو.

(ث) نوع الانبعاثات: تصنيف الانبعاثات استناداً، على سبيل المثال إلى مصدر الانبعاثات أو نوع الغاز أو المنطقة أو المرافق.

المتطلبات

معيار ارتباطات التأكيد (3000)

⁹ معيار ارتباطات التأكيد (3000)، الفقرة 12(خ).

15. يجب على المحاسب القانوني ألا يقر بالالتزام بهذا المعيار ما لم يلتزم بمتطلبات كل من هذا المعيار ومعييار ارتباطات التأكييد (3000). (راجع: الفقرات 5أ، 6أ، 17أ، 21أ، 22أ، 37أ، 127أ)

قبول الارتباط والاستمرار فيه

المهارات والمعارف والخبرات

16. يجب على الشرك المسؤول عن الارتباط أن:

(أ) يمتلك مهارات ومعارف وخبرات كافية تتعلق بالتأكييد، بالإضافة إلى كفاءة كافية في قياس كمية الانبعاثات وإعداد التقارير عنها، وتحمل المسؤولية عن استنتاج التأكييد؛

(ب) يقتنع بأن فريق الارتباط وأي خبراء خارجيين تابعين للمحاسب القانوني يمتلكون بشكل جماعي الكفاءات المهنية اللازمة، لقياس كمية الانبعاثات وإعداد التقرير عنها وللقيام بأعمال التأكييد، من أجل تنفيذ ارتباط التأكييد وفقاً لهذا المعيار. (راجع: الفقرتين 18أ، 19أ)

الشروط المسبقة للارتباط

17. من أجل إثبات ما إذا كانت الشروط المسبقة للارتباط قائمة:

(أ) يجب أن يحدد الشرك المسؤول عن الارتباط بأن كلاً من قائمة الاحتباس الحراري والارتباط لهما نطاق كافٍ بشكل مفيد للمستخدمين المستهدفين، مع الأخذ في الحسبان بشكل خاص ما يلي: (راجع: الفقرة 20أ)

(1) إذا كانت قائمة الاحتباس الحراري ستستبعد الانبعاثات المهمة التي تم قياس كميتها، أو التي يمكن بسهولة قياس كميتها: ما إذا كانت عمليات الاستبعاد تلك تُعد معقولة في ظل الظروف المحددة؛

(2) إذا كان الارتباط سيستبعد التأكييد فيما يتعلق بالانبعاثات المهمة التي يتم إعداد التقارير عنها من قبل المنشأة: ما إذا كانت عمليات الاستبعاد تلك تُعد معقولة في ظل الظروف المحددة؛

(3) إذا كان الارتباط سيتضمن تأكيداً فيما يتعلق بالبنود المقتطعة من الانبعاثات: ما إذا كانت طبيعة التأكييد الذي سوف يصل إليه المحاسب القانوني فيما يتعلق بالبنود المقتطعة والمحتوى المقصود لتقرير التأكييد فيما يتعلق بها واضحاً ومعقولاً في ظل الظروف المحددة ومفهوماً من قبل الطرف المتعاقد. (راجع: الفقرتين 11أ، 12أ)

(ب) عند تقويم مدى ملائمة الضوابط المنطبقة، بحسب ما يقتضي معيار ارتباطات التأكييد (3000)،¹⁰ يحدد المحاسب القانوني ما إذا كانت الضوابط تشمل كحد أدنى ما يلي: (راجع: الفقرات 23أ-26أ)

(1) طريقة تحديد الحدود التنظيمية للمنشأة: (راجع: الفقرتين 27أ، 28أ)

(2) الاحتباس الحراري الذي سيتم المحاسبة عنه؛

(3) الطرق المقبولة لقياس الكمية، بما في ذلك طرق إجراء تعديلات على سنة الأساس (إذا كانت منطبقة)؛

(4) إفصاحات وافية بحيث يمكن للمستخدمين المستهدفين فهم الاجتهادات المهمة التي تتخذ في إعداد قائمة الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرات 29أ-34أ).

(ج) يجب أن يحصل المحاسب القانوني على موافقة المنشأة على أنها تقر بعلمها وفهمها لمسؤوليتها عما يلي:

(1) تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية والمحافظة عليها، التي ترى المنشأة أنها ضرورية للمساعدة في إعداد قائمة احتباس حراري خالية من تحريف جوهري، سواء بسبب غش أو خطأ؛

(2) إعداد قائمة الاحتباس الحراري وفقاً للضوابط المنطبقة: (راجع: الفقرة 35أ)

¹⁰ معيار ارتباطات التأكييد (3000)، الفقرتان 24(ب) و(2) و41.

(3) الإشارة إلى الضوابط المنطبقة التي استخدمتها في قائمة الاحتباس الحراري، أو وصفها، عندما لا يكون من الواضح بسهولة من ظروف الارتباط من هي الجهة التي قامت بوضعها. (راجع: الفقرة 36أ)

الاتفاق على شروط الارتباط

18. تشمل شروط الارتباط المتفق عليها التي يتطلبها معيار ارتباطات التأكيد (3000)¹¹: (راجع: الفقرة 37أ)

- (أ) هدف ونطاق الارتباط؛
- (ب) مسؤوليات المحاسب القانوني؛
- (ج) مسؤوليات المنشأة، بما فيها تلك المذكورة في الفقرة 17(ج)؛
- (د) تحديد الضوابط المنطبقة لإعداد قائمة الاحتباس الحراري؛
- (هـ) الإشارة إلى الشكل والمحتوى المتوقعين لأي تقارير سوف يصدرها المحاسب القانوني، وعبارة تفيد أنه قد تكون هناك ظروفًا قد يختلف فيها التقرير عن شكله ومحتواه المتوقعين؛
- (و) إقرار يفيد بموافقة المنشأة على تقديم إفادات مكتوبة عند انتهاء الارتباط.

التخطيط

19. عند التخطيط للارتباط حسبما هو مطلوب بموجب معيار ارتباطات التأكيد (3000)¹²، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات 38أ – 41أ)

- (أ) تحديد خصائص الارتباط التي تحدد نطاقه؛
- (ب) التحقق من أهداف التقرير الخاصة بالارتباط من أجل التخطيط لتوقيت الارتباط وطبيعة الاتصالات المطلوبة؛
- (ج) النظر في العوامل التي تُعد، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، مهمة في إدارة جهود فريق الارتباط؛
- (د) النظر في نتائج إجراءات قبول أو استمرار الارتباط، وعندما يكون ذلك منطبقاً، النظر فيما إذا كانت المعرفة المكتسبة من الارتباطات الأخرى التي يؤديها الشرك المسؤول عن الارتباط للمنشأة تعد معرفة ملائمة؛
- (هـ) التحقق من طبيعة وتوقيت وحجم الموارد الضرورية لتنفيذ الارتباط، بما في ذلك مشاركة الخبراء والمحاسبين القانونيين الآخرين؛ (راجع: الفقرتين 42أ، 43أ)
- (و) تحديد تأثير وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشأة، إن وجدت، على الارتباط.

الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ الارتباط

تحديد الأهمية النسبية والأهمية النسبية للأداء عند تخطيط الارتباط

20. عند وضع الاستراتيجية العامة للارتباط، يجب على المحاسب القانوني تحديد الأهمية النسبية لقائمة الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرات 44أ – 50أ)

21. يجب على المحاسب القانوني تحديد الأهمية النسبية للأداء لأغراض تقييم مخاطر التحريف الجوهرية وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأخرى.

التنقيح مع التقدم في الارتباط

22. يجب على المحاسب القانوني مراجعة الأهمية النسبية لقائمة الاحتباس الحراري في حال إحاطته بمعلومات جديدة أثناء تنفيذ الارتباط والتي كانت ستجعله يحدد كمية مختلفة بشكل مبدئي. (راجع: الفقرة 51أ)

¹¹ معيار ارتباطات التأكيد (3000)، الفقرة 27

¹² معيار ارتباطات التأكيد (3000)، الفقرة 40

فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، وتحديد مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها

التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها

23. يجب على المحاسب القانونى فهم ما يلي: (راجع: الفقرتين 52أ، 53أ)

(أ) العوامل الصناعية والتنظيمية ذات الصلة والعوامل الخارجية الأخرى بما في ذلك الضوابط المنطبقة.

(ب) طبيعة المنشأة، بما في ذلك:

1) طبيعة العمليات التي تتضمنها الحدود التنظيمية للمنشأة بما في ذلك: (راجع: الفقرتين 27أ، 28أ)

أ- مصادر واكتمال الانبعاثات، والأحواض والبنود المقتطعة للانبعاثات، إن وجدت؛

ب- مساهمة كل منها في الانبعاثات الكلية للمنشأة؛

ج- حالات عدم التأكيد المصاحبة للكميات التي يتم التقرير عنها في قائمة الاحتباس الحرارى. (راجع: الفقرات 54أ – 59أ)

2) التغيرات عن الفترة السابقة في طبيعة أو نطاق العمليات، بما في ذلك ما إذا كان هناك أي عمليات دمج أو عمليات استهلاك أو بيع

لمصادر الانبعاثات أو الحصول على مصادر خارجية ذات انبعاثات مهمة؛

3) تكرار وطبيعة انقطاع العمليات. (راجع: الفقرة 60أ)

(ج) اختيار وتطبيق المنشأة لطرق قياس الكمية وسياسات إعداد التقارير، بما في ذلك أسباب التغيرات التي تطرأ على تلك الطرق والسياسات وإمكانية تكرار حساب الانبعاثات ضمن قائمة الاحتباس الحرارى.

(د) متطلبات الضوابط المنطبقة المتعلقة بالتقديرات، بما في ذلك الإفصاحات ذات العلاقة.

(هـ) هدف واستراتيجية المنشأة الخاصة بتغير المناخ، إن وجدت، والمخاطر الاقتصادية والتنظيمية والمادية ذات العلاقة والمخاطر المتعلقة بالسمعة. (راجع: الفقرة 61أ)

(و) الإشراف على، المعلومات الخاصة بالانبعاثات داخل المنشأة، والمسؤولية عنها.

(ز) ما إذا كانت لدى المنشأة وظيفة للمراجعة الداخلية، وإذا كان الحال كذلك، أنشطتها ونتائجها الرئيسية المتعلقة بالانبعاثات.

إجراءات التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وتحديد مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها

24. يجب أن تتضمن إجراءات التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإجراءات تحديد مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها ما يلي: (راجع: الفقرات 52أ، 53أ، 62أ)

(أ) طرح الأسئلة والاستفسارات على الأشخاص الموجودين في المنشأة والذين، بحسب حكم المحاسب القانونى، لديهم معلومات من المحتمل أن تساعد في تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش أو الخطأ.

(ب) الإجراءات التحليلية. (راجع: الفقرات 63أ – 65أ)

(ج) الملاحظة والتقصي. (راجع: الفقرات 66أ – 68أ)

تأكيد معقول	تأكيد محدود
<p>25. يجب على المحاسب القانوني التوصل إلى فهم للمكونات الآتية للرقابة الداخلية في المنشأة المتعلقة بقياس كمية الانبعاثات وإعداد تقرير عنها كأساس لتحديد مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها: (راجع: الفقرات 52 – 53أ، 70أ)</p> <p>(أ) بيئة الرقابة؛</p> <p>(ب) نظام المعلومات، بما في ذلك العمليات التجارية ذات العلاقة والإبلاغ عن أدوار ومسؤوليات إعداد تقرير عن الانبعاثات وأمور مهمة مرتبطة بإعداد تقرير عن الانبعاثات؛</p> <p>(ج) نتائج آلية تقييم مخاطر المنشأة؛</p> <p>(د) أنشطة الرقابة ذات الصلة بالارتباط، التي يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري فهمها من أجل تقييم مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات وتصميم إجراءات أخرى استجابة للمخاطر المقيّمة. ولا يتطلب ارتباط التأكيد فهم جميع أدوات الرقابة المتعلقة بكل نوع مهم من الانبعاثات والإفصاحات في قائمة الاحتباس الحراري أو إلى كل إقرار مرتبط بها: (راجع: الفقرتين 71أ، 72أ)</p> <p>(هـ) متابعة أدوات الرقابة.</p>	<p>25د. فيما يخص الرقابة الداخلية المتعلقة بقياس كمية الانبعاثات وإعداد التقارير عنها كأساس لتحديد مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها، يجب على المحاسب القانوني التوصل إلى الفهم من خلال الاستعلام عن: (راجع: الفقرات 52 – 53أ، 69أ – 70أ)</p> <p>(أ) بيئة الرقابة؛</p> <p>(ب) نظام المعلومات، بما في ذلك العمليات التجارية ذات العلاقة والإبلاغ عن أدوار ومسؤوليات إعداد تقرير عن الانبعاثات وأمور مهمة مرتبطة بإعداد تقرير عن الانبعاثات؛</p> <p>(ج) نتائج آلية تقييم مخاطر المنشأة.</p>
<p>26. عند التوصل إلى الفهم المطلوب في الفقرة 25م، يجب على المحاسب القانوني تقويم تصميم أدوات الرقابة وتحديد ما إذا تم تنفيذها من خلال اتخاذ إجراءات معينة بالإضافة إلى طرح الاستفسارات على موظفي المنشأة. (راجع: الفقرتين 52أ، 53أ)</p>	

إجراءات أخرى للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وتحديد مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها

27. إذا قام الشريك المسؤول عن الارتباط بارتباطات أخرى لصالح المنشأة، فيجب أن يبحث فيما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها تعد ذات صلة بتحديد مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها. (راجع: الفقرة 73أ)
28. يجب على المحاسب القانوني أن يوجه مجموعة من الاستفسارات للإدارة وآخرين داخل المنشأة بحسب مقتضى الحال، لتحديد ما إذا كان لديهم معرفة بأي غش فعلي أو مشتبه به أو مزعوم، أو عدم التزام بالأنظمة واللوائح، يؤثر على قائمة الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرات 84أ – 86أ)
29. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق الارتباط وأي خبراء خارجيين رئيسيين يستعين بهم المحاسب القانوني أن يناقشوا احتمالية تعرض قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة لتحريفات جوهرية بسبب غش أو خطأ، وتطبيق الضوابط المنطبقة على حقائق وظروف المنشأة. ويجب أن يحدد الشريك المسؤول عن الارتباط الأمور التي يجب إبلاغها لأعضاء فريق الارتباط، ولأي خبراء خارجيين يستعين بهم المحاسب القانوني لم يشتركوا في النقاش.
30. يجب أن يُقوّم المحاسب القانوني ما إذا كانت أساليب قياس الكمية وسياسات إعداد التقارير الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك تحديد الحدود التنظيمية للمنشأة، مناسبة لعملياتها ومتوافقة مع الضوابط المنطبقة ومع سياسات قياس الكمية وإعداد التقارير المستخدمة في القطاع ذي الصلة وفي الفترات السابقة.

تنفيذ إجراءات في الموقع ضمن مرافق المنشأة

31. يجب أن يحدد المحاسب القانوني ما إذا كان تنفيذ الإجراءات في الموقع ضمن المرافق المهمة في ظروف الارتباط يعد أمراً ضرورياً. (راجع: الفقرات 15أ، 16أ، 74أ – 77أ)

المراجعة الداخلية

32. عندما يكون لدى المنشأة وظيفة مراجعة داخلية ذات صلة بالارتباط، فيجب على المحاسب القانوني ما يلي (راجع: الفقرة 78أ):

(أ) تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل محدد لوظيفة المراجعة الداخلية، وإلى أي حد سيتم استخدامه؛

(ب) عند استخدام عمل محدد لوظيفة المراجعة الداخلية، تحديد ما إذا كان ذلك العمل مناسباً لأغراض الارتباط.

تحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها

تأكيد معقول	تأكيد محدود
33. يجب على المحاسب القانوني تحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها: (أ) على مستوى قائمة الاحتباس الحراري؛ (راجع: الفقرتين 79أ، 80أ) (ب) على مستوى الإقرارات للأنواع المهمة من الانبعاثات والإفصاحات، (راجع: الفقرتين 81أ، 82أ) كأساس لتصميم وتنفيذ إجراءات معينة تكون طبيعتها وتوقيتها ومداها: (راجع: الفقرة 83أ) (ج) سريعة التجاوب مع مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة؛ (د) تسمح للمحاسب القانوني بالحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت قائمة الاحتباس الحراري تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.	33. يجب على المحاسب القانوني تحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها: (أ) على مستوى قائمة الاحتباس الحراري؛ (راجع: الفقرتين 79أ، 80أ) (ب) للأنواع المهمة من الانبعاثات والإفصاحات (راجع: الفقرة 81أ)، كأساس لتصميم وتنفيذ إجراءات معينة تكون طبيعتها وتوقيتها ومداها: (ج) سريعة التجاوب مع مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة؛ (د) تسمح للمحاسب القانوني بالحصول على تأكيد محدود عما إذا كانت قائمة الاحتباس الحراري تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.

أسباب مخاطر التحريف الجوهرية

34. عند تنفيذ الإجراءات المطلوبة في الفقرتين 33د أو 33ل، يجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان على الأقل العوامل الآتية: (راجع: الفقرات 84أ – 89أ)

(أ) احتمال وجود تحريف متعمد في قائمة الاحتباس الحراري؛ (راجع: الفقرات 84أ – 86أ)

(ب) احتمال عدم الالتزام بأحكام تلك الأنظمة واللوائح المعروفة عموماً بتأثيرها المباشر على محتوى قائمة الاحتباس الحراري؛ (راجع: الفقرة 87)

(ج) احتمال حذف انبعاثات مهمة ممكنة؛ (راجع: الفقرة 88أ(أ))

(د) التغييرات الاقتصادية أو التنظيمية المهمة؛ (راجع: الفقرة 88أ(ب))

(هـ) طبيعة العمليات؛ (راجع: الفقرة 88أ(ج))

(و) طبيعة طرق قياس الكميات؛ (راجع: الفقرة 88أ(د))

(ز) درجة التعقيد في تعيين الحدود التنظيمية وما إذا كانت الأطراف ذات العلاقة مشاركة؛ (راجع: الفقرتين 27أ، 28أ)

(ح) ما إذا كان هناك انبعاثات مهمة خارج السياق العادي لأعمال المنشأة، أو تظهر بأنها انبعاثات غير عادية؛ (راجع: الفقرة 88أ(هـ))

(ط) درجة التقدير الشخصي في قياس الانبعاثات؛ (راجع: الفقرة 88أ(هـ))

(ي) ما إذا كانت انبعاثات النطاق (3) مشمولة في قائمة الاحتباس الحراري؛ (راجع: الفقرة 88أ(و))

(ك) كيفية قيام المنشأة بإعداد التقديرات المهمة والبيانات التي تستند إليها هذه التقديرات. (راجع: الفقرة 88أ(ز))

الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة والإجراءات الإضافية

35. يجب على المحاسب القانوني تصميم وتنفيذ الاستجابات الكلية لمعالجة مخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة على مستوى قائمة الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرات 90أ-93أ)

36. يجب على المحاسب القانوني تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية تتواكب طبيعتها وتوقيتها ومداهما مع المخاطر المقيّمة، مع الأخذ في الحسبان مستوى التأكيد المطلوب، المعقول أو المحدود، بحسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرة 90أ)

تأكيد معقول	تأكيد محدود
<p>37. عند تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية وفقاً للفقرة 36، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات 90أ – 94أ)</p> <p>(أ) النظر في أسباب التقييم المحدد لمخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات لأنواع المهمة من الانبعاثات والإفصاحات، بما في ذلك: (راجع: الفقرة 95أ)</p> <p>1) احتمال وجود تحريفات جوهرية نتيجة خصائص محددة لنوع الانبعاث أو الإفصاح ذي العلاقة (أي المخاطر الملازمة)؛</p> <p>2) ما إذا كان المحاسب القانوني ينوي الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأخرى؛ (راجع: الفقرة 96أ)</p> <p>(ب) الحصول على أدلة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المحاسب القانوني للمخاطر. (راجع: الفقرة 97أ)</p>	<p>37. عند تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية وفقاً للفقرة 36، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات 90أ – 94أ)</p> <p>(أ) النظر في أسباب التقييم المحدد لمخاطر التحريف الجوهرى بالنسبة لأنواع المهمة من الانبعاثات والإفصاحات؛ (راجع: الفقرة 95أ)</p> <p>(ب) الحصول على أدلة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المحاسب القانوني للمخاطر. (راجع: الفقرة 97أ)</p>
<p><i>اختبارات أدوات الرقابة</i></p> <p>38. يجب على المحاسب القانوني تصميم وتنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة بغرض الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بخصوص الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة إذا: (راجع: الفقرة 90أ(أ))</p> <p>(أ) كان المحاسب القانوني ينوي الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأخرى؛ أو (راجع: الفقرة 96أ)</p> <p>(ب) كانت الإجراءات الأخرى بخلاف اختبارات أدوات الرقابة لا يمكن بمفردها توفير ما يكفي من الأدلة المناسبة على مستوى الإقرارات. (راجع: الفقرة 98أ)</p>	

<p>39ل. إذا تم اكتشاف انحرافات عن أدوات الرقابة التي ينوي المحاسب القانوني الاعتماد عليها، فيجب على المحاسب القانوني إجراء استفسارات محددة لفهم هذه الأمور وتبعاتها المحتملة، ويجب أن يحدد ما إذا: (راجع: الفقرة 90أ)</p> <p>(أ) كانت اختبارات أدوات الرقابة التي تم تنفيذها توفر أساساً مناسباً للاعتماد على أدوات الرقابة؛ أو</p> <p>(ب) كان من الضروري إجراء اختبارات إضافية لأدوات الرقابة؛ أو</p> <p>(ج) كان يجب معالجة المخاطر المحتملة للتحريفات الجوهرية باستخدام إجراءات أخرى.</p>	
<p><i>إجراءات أخرى بخلاف اختبارات أدوات الرقابة</i></p> <p>40ل. بصرف النظر عن مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة، يجب على المحاسب القانوني تصميم وتنفيذ اختبارات للتفصيل أو إجراءات تحليلية بالإضافة إلى اختبارات أدوات الرقابة، إن وجدت، لكل نوع من الأنواع المهمة من الانبعثات والإفصاحات. (راجع: الفقرتين 90أ، 94أ)</p> <p>41ل. يجب على المحاسب القانوني الأخذ في الحسبان ما إذا كان يجب تنفيذ إجراءات مصادقة خارجية. (راجع: الفقرتين 90أ، 99أ)</p>	
<p><i>تنفيذ إجراءات تحليلية استجابة لمخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة</i></p> <p>42ل. عند تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات 90أ (ج)، 100أ – 102أ)</p> <p>(أ) تحديد مدى ملاءمة الإجراءات التحليلية المحددة لإقرارات معينة، مع الأخذ في الحسبان مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة واختبارات التفصيل، إن وجدت، لهذه الإقرارات؛</p> <p>(ب) تقييم إمكانية الاعتماد على البيانات التي من خلالها وضع المحاسب القانوني تصوره للكميات أو النسب المسجلة، مع الأخذ في الحسبان مصادر المعلومات المتاحة وإمكانية مقارنتها وطبيعتها ومدى ملاءمتها، إضافة إلى أدوات الرقابة على الإعداد؛</p> <p>(ج) وضع تصور معين فيما يخص الكميات أو النسب المسجلة بحيث يكون دقيقاً بشكل كافٍ لتحديد التحريفات الجوهرية المحتملة.</p>	<p><i>تنفيذ إجراءات تحليلية استجابة لمخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة</i></p> <p>42د. عند تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات 90أ (ج)، 100أ – 102أ)</p> <p>(أ) تحديد مدى ملاءمة الإجراءات التحليلية المحددة، مع الأخذ في الحسبان مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة واختبارات التفصيل، إن وجدت؛</p> <p>(ب) تقييم إمكانية الاعتماد على البيانات التي من خلالها طور المحاسب القانوني تصوره للكميات أو النسب المسجلة، مع الأخذ في الحسبان مصادر المعلومات المتاحة وإمكانية مقارنتها وطبيعتها ومدى ملاءمتها، إضافة إلى أدوات الرقابة على الإعداد؛</p> <p>(ج) وضع تصور معين فيما يخص الكميات أو النسب المسجلة.</p>
<p>43ل. إذا اكتشفت الإجراءات التحليلية تقلبات أو علاقات غير متسقة مع معلومات أخرى ذات علاقة أو مختلفة بشكل كبير عن الكميات أو النسب المتوقعة، فيجب على المحاسب القانوني الاستفسار من المنشأة حول هذه الاختلافات. ويجب أن يدرس</p>	<p>43م. إذا حددت الإجراءات التحليلية تقلبات أو علاقات غير متسقة مع معلومات أخرى ذات علاقة أو مختلفة بشكل كبير عن الكميات أو النسب المتوقعة، فيجب على المحاسب القانوني الاستفسار من المنشأة حول هذه الاختلافات. ويجب أن يدرس</p>

<p>الكميات أو النسب المتوقعة، يجب على المحاسب القانوني تقصي هذه الاختلافات من خلال: (راجع: الفقرة 90أ(ج))</p> <p>(أ) الاستفسار من المنشأة والحصول على أدلة إضافية متعلقة بإجابات المنشأة؛</p> <p>(ب) تنفيذ إجراءات أخرى بحسب ما تقتضي الضرورة في الظروف المختلفة.</p>	<p>المحاسب القانوني الإجابات على هذه الاستفسارات، لتحديد ما إذا كان من الضروري اتخاذ إجراءات أخرى في ظل الظروف المحددة. (راجع: الفقرة 90أ(ج))</p>
<p><i>إجراءات تتعلق بالتقديرات</i></p> <p>44ل. على أساس مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا: (راجع: الفقرة 103أ)</p> <p>(أ) كانت المنشأة قد طبقت وبشكل مناسب متطلبات الضوابط المنطبقة ذات الصلة بالتقديرات؛</p> <p>(ب) كانت طرق إعداد التقديرات مناسبة وما إذا كان قد تم تطبيقها باتساق، وما إذا كانت التغيرات، إن وجدت، في التقديرات المقرر عنها أو في طريقة إعدادها مقارنةً بالفترة السابقة ملائمة في الظروف المحددة.</p>	<p><i>إجراءات تتعلق بالتقديرات</i></p> <p>44د. على أساس مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرتين 103أ، 104أ)</p> <p>(أ) تقويم ما إذا:</p> <p>(1) كانت المنشأة قد طبقت وبشكل مناسب متطلبات الضوابط المنطبقة ذات الصلة بالتقديرات؛</p> <p>(2) كانت طرق إعداد التقديرات مناسبة وما إذا كان قد تم تطبيقها باتساق، وما إذا كانت التغيرات، إن وجدت، في التقديرات المقرر عنها أو في طريقة إعدادها مقارنةً بالفترة السابقة ملائمة في الظروف المحددة؛</p> <p>(ب) الأخذ في الحسبان ما إذا كان من الضروري اتخاذ إجراءات أخرى في الظروف المحددة.</p>
<p>45ل. عند الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة، يجب على المحاسب القانوني القيام بواحد أو أكثر مما يلي، مع الأخذ في الحسبان طبيعة التقديرات: (راجع: الفقرة 103أ)</p> <p>(أ) فحص كيفية إعداد المنشأة للتقدير والبيانات التي يستند إليها. وعند القيام بذلك، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا:</p> <p>(1) كانت الطريقة المستخدمة في قياس الكميات مناسبة في ظل الظروف؛</p> <p>(2) كانت الافتراضات التي استخدمتها المنشأة معقولة.</p> <p>(ب) فحص الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة حول كيفية إعداد المنشأة للتقدير، بالإضافة إلى القيام بإجراءات أخرى مناسبة.</p> <p>(ج) وضع تقدير مبلغ واحد أو مدى من المبالغ لتقويم تقدير المنشأة من أجل هذا الغرض:</p> <p>(1) إذا استخدم المحاسب القانوني افتراضات أو طرقاً تختلف عن افتراضات المنشأة، فيجب عليه التوصل</p>	

<p>إلى فهم لافتراضات أو طرق المنشأة بشكل كاف لإثبات أن تقدير المحاسب القانوني الذي يتعلق بمبلغ واحد أو مدى من المبالغ يأخذ في الحسبان المتغيرات ذات العلاقة ولتقويم أي اختلافات مهمة عن تقدير المنشأة المتعلقة بمبلغ واحد.</p> <p>(2) إذا استنتج المحاسب القانوني أنه من المناسب استخدام مدى من المبالغ، فيجب عليه أن يضيق المدى بالاعتماد على الأدلة المتاحة، إلى حين اعتبار أن جميع النتائج المشمولة ضمن المدى تُعدّ نتائج معقولة.</p>	
--	--

العينات

46. عند استخدام العينات، يجب على المحاسب القانوني، عند تصميم العينة، أن يأخذ في الحسبان الغرض من الإجراء وخصائص المجتمع الذي ستسحب منه العينة. (راجع: الفقرتين 90أ(ب)، 105أ)

الغش والأنظمة واللوائح

47. يجب على المحاسب القانوني الاستجابة بشكل مناسب للغش أو الغش المشتبه به، وعدم الالتزام أو عدم الالتزام المشتبه به بالأنظمة واللوائح المحددة خلال الارتباط. (راجع: الفقرتين 106أ، 107أ)

تأكيد معقول	تأكيد محدود
<p>إجراءات تتعلق بألية تجميع قائمة الاحتباس الحراري</p> <p>48. يجب أن تشمل إجراءات المحاسب القانوني الإجراءات الآتية المرتبطة بألية تجميع قائمة الاحتباس الحراري ما يلي: (راجع: الفقرة 108أ)</p> <p>(أ) موافقة أو مطابقة قائمة الاحتباس الحراري مع السجلات الأساسية؛</p> <p>(ب) اختبار التعديلات المهمة التي أجريت خلال إعداد قائمة الاحتباس الحراري.</p>	<p>إجراءات تتعلق بألية تجميع قائمة الاحتباس الحراري</p> <p>48. يجب أن تشمل إجراءات المحاسب القانوني الإجراءات الآتية المرتبطة بألية تجميع قائمة الاحتباس الحراري ما يلي: (راجع: الفقرة 108أ)</p> <p>(أ) موافقة أو مطابقة قائمة الاحتباس الحراري مع السجلات الأساسية؛</p> <p>(ب) التوصل، من خلال الاستفسار من المنشأة، إلى فهم للتعديلات المهمة التي أجريت خلال إعداد قائمة الاحتباس الحراري والأخذ في الحسبان ما إذا كان من الضروري اتخاذ إجراءات أخرى في ظل الظروف المختلفة.</p>
<p>إعادة النظر في تقييم المخاطر عند القيام بارتباط تأكيد معقول</p> <p>49. يمكن أن يتغير تقييم المحاسب القانوني لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات خلال التقدم في الارتباط مع الحصول على المزيد من الأدلة. وفي الحالات التي يحصل فيها المحاسب القانوني على أدلة معينة من تنفيذ إجراءات إضافية، أو إذا تم الحصول على معلومات جديدة، والتي لا يكون أي منها متسقاً مع الأدلة التي استند إليها المحاسب القانوني مسبقاً في تقييمه، فيجب على المحاسب القانوني أن يعيد النظر في</p>	<p>تحديد ما إذا كان من الضروري اتخاذ إجراءات إضافية في ارتباط تأكيد محدود</p> <p>49. إذا علم المحاسب القانوني بأي أمر (أمر) يجعله يعتقد بأن قائمة الاحتباس الحراري قد يشوبها تحريفات جوهريّة، فيجب عليه تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية ليتمكن من: (راجع: الفقرتين 109أ، 110أ)</p>

<p>التقييم ويعدل الإجراءات المخطط لها وفقاً لذلك. (راجع: الفقرة 109أ)</p>	<p>(أ) استنتاج أن الأمر (الأمر) ليس من المرجح أن يؤدي إلى تحريفات جوهرية في قائمة الاحتباس الحراري؛ أو (ب) تحديد الأمر (الأمر) الذي يؤدي إلى تحريفات جوهرية في قائمة الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرة 111أ)</p>
---	--

تجميع التحريفات الجوهرية المكتشفة

50. يجب على المحاسب القانوني أن يجمع التحريفات التي اكتشفها خلال الارتباط، باستثناء تلك التحريفات التي من الواضح أنها ليست ذات شأن. (راجع: الفقرة 112أ)

النظر في التحريفات المكتشفة مع التقدم في الارتباط

51. يجب على المحاسب القانوني أن يحدد ما إذا كانت هناك حاجة لإعادة النظر في الاستراتيجية العامة للارتباط وخطة الارتباط إذا:

(أ) أشارت طبيعة التحريفات المكتشفة وظروف حدوثها إلى وجود تحريفات أخرى يمكن أن تعد عند جمعها مع التحريفات المجمعة خلال الارتباط بأنها تحريفات جوهرية؛ أو

(ب) بلغ مجموع التحريفات المجمعة خلال الارتباط مستوى الأهمية النسبية المحدد وفقاً للفقرات 20 – 22 من هذا المعيار.

52. إذا قامت المنشأة، بناءً على طلب المحاسب القانوني، باختيار نوع معين من الانبعاثات أو الإفصاحات وتصحيح التحريفات الجوهرية التي تم اكتشافها، فيجب على المحاسب القانوني اتخاذ إجراءات معينة متعلقة بالعمل الذي أنجزته المنشأة لتحديد ما إذا كان لا يزال يوجد تحريفات جوهرية.

الإبلاغ عن التحريفات الجوهرية وتصحيحها

53. يجب على المحاسب القانوني أن يقوم في الوقت المناسب بالإبلاغ عن جميع التحريفات التي تتجمع خلال الارتباط للمستوى المناسب في المنشأة، ويجب أن يطلب من المنشأة تصحيح تلك التحريفات.

54. إذا رفضت المنشأة تصحيح بعض أو جميع التحريفات التي أبلغ عنها المحاسب القانوني، فيجب أن يفهم المحاسب القانوني أسباب المنشأة وراء عدم إجراء التصحيحات وأن يأخذ ذلك في الحسبان عند تكوين استنتاجه.

تقويم تأثير التحريفات غير المصححة

55. قبل تقويم تأثير التحريفات غير المصححة، يجب أن يعيد المحاسب القانوني تقييم الأهمية النسبية المحددة وفقاً للفقرات 20–22 من هذا المعيار لتأكيد ما إذا كانت لا تزال مناسبة في سياق الانبعاثات الفعلية للمنشأة.

56. يجب أن يحدد المحاسب القانوني ما إذا كانت التحريفات غير المصححة تعد تحريفات جوهرية، سواء منفردة أو مجتمعة. وعند إجراء هذا التحديد، يجب أن ينظر المحاسب القانوني في حجم وطبيعة التحريفات، والظروف المحددة لحدوثها، فيما يتعلق بأنواع محددة من الانبعاثات أو الإفصاحات وقائمة الاحتباس الحراري. (انظر الفقرة 72)

استخدام عمل محاسبين قانونيين آخرين

57. عندما ينوي المحاسب القانوني استخدام عمل محاسبين قانونيين آخرين، فيجب عليه:

(أ) التواصل بشكل واضح مع أولئك المحاسبين القانونيين الآخرين بشأن نطاق وتوقيت عملهم ونتائجهم؛ (راجع: الفقرتين 113أ، 114أ)

(ب) تقويم مدى كفاية ومناسبة الأدلة التي تم الحصول عليها وعملية دمج المعلومات ذات العلاقة في قائمة الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرة 115أ)

الإفادات المكتوبة

58. يجب أن يطلب المحاسب القانوني إفادات مكتوبة من شخص أو أشخاص داخل المنشأة ذوي مسؤوليات مناسبة ومعرفة بالأمور ذات الصلة: (راجع: الفقرة 116أ)

- (أ) بأنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم عن إعداد قائمة الاحتباس الحراري، بما في ذلك المعلومات المقارنة، حيثما يكون ذلك مناسباً، وفقاً للضوابط المنطبقة، كما هو مبين في شروط الارتباط؛
- (ب) بأنهم قد زدوا المحاسب القانوني بجميع المعلومات ذات الصلة وحق الوصول كما هو متفق عليه في شروط الارتباط وأوضحوا جميع الأمور ذات الصلة في قائمة الاحتباس الحراري؛
- (ج) ما إذا كانوا يعتقدون بأن تأثيرات التحريفات غير المصححة غير مهمة، سواء منفردة أو مجتمعة، بالنسبة لقائمة الاحتباس الحراري، ويجب دمج ملخص هذه البنود في الإفادة المكتوبة أو إرفاقه بها؛
- (د) ما إذا كانوا يعتقدون بأن الافتراضات المهمة المستخدمة في إجراء التقديرات تُعد افتراضات معقولة؛
- (هـ) بأنهم أبلغوا المحاسب القانوني بجميع ما يعلمونه من أوجه القصور الموجودة في الرقابة الداخلية ذات الصلة بالارتباط والتي لا ينطبق عليها وصف أنها "ليست ذات شأن بشكل واضح"؛
- (و) ما إذا كانوا قد أفضحوا للمحاسب القانوني عن معرفتهم بأي غش فعلي أو مشتبه به أو مزعوم، أو عدم التزام بالأنظمة واللوائح، حيثما يمكن أن يكون للغش أو عدم الالتزام تأثير مهم على قائمة الاحتباس الحراري.
59. يجب أن يكون تاريخ الإفادات المكتوبة أقرب ما يمكن إلى تاريخ تقرير التأكيد، ولكن ليس بعده.
60. يجب أن يتمتع المحاسب القانوني عن إبداء استنتاج عن قائمة الاحتباس الحراري، أو ينسحب من الارتباط، حيثما يكون الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة إذا:
- (أ) استنتج المحاسب القانوني أنه توجد شكوك كافية حول نزاهة الشخص (الأشخاص) الذي يقدم الإفادات المكتوبة التي تقتضها الفقرة 58(أ) و (ب) بما يجعل الإفادات المكتوبة في هذا الصدد لا يمكن الاعتماد عليها؛ أو
- (ب) لم تقدم المنشأة الإفادات المكتوبة التي تتطلبها الفقرة 58(أ) و (ب).

الأحداث اللاحقة

61. يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرة 117أ)
- (أ) الأخذ في الحسبان ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ قائمة الاحتباس الحراري وتاريخ تقرير التأكيد تتطلب تعديل قائمة الاحتباس الحراري أو الإفصاح فيها، وتقويم مدى كفاية ومناسبة الأدلة التي تم الحصول عليها عما إذا كانت تلك الأحداث تنعكس بشكل مناسب في قائمة الاحتباس الحراري وفقاً للضوابط المنطبقة؛
- (ب) الاستجابة بشكل مناسب للحقائق التي علم بها بعد تاريخ تقرير التأكيد، والتي لو علم بها المحاسب القانوني في ذلك التاريخ لكانت قد دفعته لتعديل تقرير التأكيد.

المعلومات المقارنة

62. عند عرض المعلومات المقارنة مع المعلومات الحالية للانبعاثات وكانت بعض أو جميع تلك المعلومات المقارنة مشمولة باستنتاج المحاسب القانوني، فإن إجراءات المحاسب القانوني فيما يخص المعلومات المقارنة يجب أن تتضمن تقويم ما إذا: (راجع: الفقرات 118-121أ)
- (أ) كانت المعلومات المقارنة تتوافق مع المبالغ والإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة أو، حيثما يكون ذلك مناسباً، تم إعادة عرضها بشكل سليم وتم الإفصاح عن إعادة العرض بشكل كافٍ؛ (راجع: الفقرة 121أ)
- (ب) كانت سياسات تحديد الكمية الظاهرة في المعلومات المقارنة تتوافق مع تلك المطبقة في الفترة الحالية أو، في حالة وجود تغييرات معينة، ما إذا تم تطبيقها بشكل سليم والإفصاح عنها بشكل كافٍ.
63. بصرف النظر عما إذا كان استنتاج المحاسب القانوني يغطي المعلومات المقارنة، إذا علم المحاسب القانوني بإمكانية وجود تحريفات جوهرية مهمة في المعلومات المقارنة المعروضة، فيجب عليه:

- (أ) مناقشة الأمر مع الشخص (الأشخاص) داخل المنشأة الذي يتمتع بمسؤوليات مناسبة ومعرفة بالأمور ذات الصلة واتخاذ الإجراءات المناسبة في الظروف المختلفة؛ (راجع: الفقرتين 122أ، 123أ)
- (ب) النظر في التأثير على تقرير التأكيد. إذا اشتملت المعلومات المقارنة المعروضة على تحريف جوهري، ولم يتم إعادة تعديل المعلومات المقارنة:
- (1) عندما يغطي استنتاج المحاسب القانوني المعلومات المقارنة، يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج متحفظ أو استنتاج معارض في تقرير التأكيد؛ أو
- (2) عندما لا يغطي استنتاج المحاسب القانوني المعلومات المقارنة، يجب أن يُضمن المحاسب القانوني فقرة أمر آخر في تقرير التأكيد تصف الظروف التي تؤثر على المعلومات المقارنة.

المعلومات الأخرى

64. يجب على المحاسب القانوني قراءة المعلومات الأخرى المشمولة في الوثائق التي تحتوي على قائمة الاحتباس الحراري وتقرير التأكيد عنها وإذا كان من الممكن، بحسب حكم المحاسب القانوني، أن تؤدي المعلومات الأخرى إلى التقليل من مصداقية قائمة الاحتباس الحراري وتقرير التأكيد عنها، فيجب عليه مناقشة الأمر مع المنشأة واتخاذ إجراءات أخرى بحسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرات 124أ-126أ)

التوثيق

65. عند توثيق طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة، يجب على المحاسب القانوني تسجيل: (راجع: الفقرة 127أ)
- (أ) الخصائص المحددة لبنود معينة أو لأمر تم اختبارها؛
- (ب) من قام بإنجاز أعمال الارتباط وتاريخ اكتمال تلك الأعمال؛
- (ج) من قام بفحص أعمال الارتباط المنجزة وتاريخ ونطاق هذا الفحص.
66. يجب على المحاسب القانوني توثيق المناقشات حول القضايا المهمة مع المنشأة والآخرين، بما في ذلك طبيعة القضايا المهمة التي تمت مناقشتها ومتى ومع من تمت تلك المناقشات. (راجع: الفقرة 127أ)

رقابة الجودة

67. يجب على المحاسب القانوني أن يُضمّن في توثيقه لأعمال الارتباط:
- (أ) القضايا المحددة فيما يخص الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة وكيف تم حلها؛
- (ب) الاستنتاجات حول الالتزام بمتطلبات الاستقلال التي تطبق على الارتباط، وأي مناقشات ذات علاقة مع المكتب التي تدعم هذه الاستنتاجات؛
- (ج) الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن قبول واستمرار علاقات العملاء وارتباطات التأكيد؛
- (د) طبيعة ونطاق المشاورات التي تمت خلال سير الارتباط، والاستنتاجات الناشئة عن تلك المشاورات.

الأمور الناشئة بعد تاريخ تقرير التأكيد

68. إذا قام المحاسب القانوني، في ظروف استثنائية، بتنفيذ إجراءات جديدة أو إضافية أو استخلص استنتاجات جديدة بعد تاريخ تقرير التأكيد، فيجب عليه توثيق: (راجع: الفقرة 128أ)
- (أ) الظروف التي واجهها؛
- (ب) الإجراءات الجديدة أو الإضافية التي قام بها والأدلة التي حصل عليها والاستنتاجات التي توصل إليها، وتأثير ذلك على تقرير التأكيد؛
- (ج) متى تم إجراء وفحص التغييرات الناتجة على توثيق الارتباط ومن قام بذلك.

تجميع ملف الارتباط النهائي

69. يجب على المحاسب القانوني تجميع الوثائق المتعلقة بالارتباط في ملف الارتباط واستكمال الآلية الإدارية لتجميع ملف الارتباط النهائي في الوقت المناسب بعد تاريخ تقرير التأكيد. وبعد اكتمال تجميع ملف الارتباط النهائي، لا يجوز للمحاسب القانوني محو أو التخلص من أي وثيقة تتعلق بالارتباط مهما كانت طبيعتها قبل نهاية مدة الاحتفاظ بها. (راجع: الفقرة 129)

70. في الظروف غير تلك المذكورة في الفقرة 68 حيث يجد المحاسب القانوني أنه من الضروري تعديل وثائق الارتباط الحالي أو إضافة وثائق ارتباط جديدة بعد الانتهاء من تجميع ملف الارتباط النهائي، يجب على المحاسب القانوني، بصرف النظر عن طبيعة التعديلات أو الإضافات، توثيق ما يلي:

(أ) الأسباب المحددة لإجراء التعديل أو الإضافة؛

(ب) متى ومن قام بإجرائها وفحصها.

فحص رقابة جودة الارتباط

71. بالنسبة لتلك الارتباطات، إن وجدت، التي تتطلب الأنظمة أو اللوائح فحص رقابة الجودة الخاصة بها أو التي يحدد المكتب أن فحص رقابة الجودة الخاصة بها هو أمر مطلوب، يجب على من يفحص رقابة جودة الارتباط إجراء تقييم موضوعي للأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط، والاستنتاجات التي توصل إليها عند صياغة تقرير التأكيد. ويجب أن يشمل هذا التقييم ما يلي: (راجع: الفقرة 130)

(أ) مناقشة القضايا المهمة مع الشريك المسؤول عن الارتباط، بما في ذلك القدرات المهنية لفريق الارتباط المتعلقة بقياس الكميات وإعداد التقرير الخاص بالانبعاثات والتأكيد؛

(ب) مراجعة قائمة الاحتباس الحراري وتقرير التأكيد المقترح؛

(ج) فحص وثائق مختارة للارتباط تتعلق بالأحكام المهمة التي أصدرها فريق الارتباط والنتائج التي توصل إليها؛

(د) تقييم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها عند صياغة تقرير التأكيد، وبحث ما إذا كان تقرير التأكيد المقترح مناسباً أم لا.

تكوين استنتاج التأكيد

72. يجب على المحاسب القانوني أن يقرر ما إذا كان التأكيد الذي وصل إليه عن قائمة الاحتباس الحراري هو تأكيد معقول أو محدود بحسب مقتضى الحال. ويجب أن يراعي ذلك القرار متطلبات الفقرة 56 والفقرات 73 – 75 من هذا المعيار.

التأكيد المعقول	التأكيد المحدود
73ل. يجب على المحاسب القانوني تقييم ما إذا كانت قائمة الاحتباس الحراري قد تم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.	73د. يجب على المحاسب القانوني تقييم ما إذا كان هناك أي أمر قد علم به ويجعله يعتقد بأن قائمة الاحتباس الحراري لم يتم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.

74. يجب أن يشمل هذا التقييم الأخذ في الحسبان الجوانب النوعية لطرق قياس الكميات وسياسات إعداد التقارير الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك المؤشرات على أي تحيز محتمل في الاجتهادات والقرارات عند إجراء التقديرات وإعداد قائمة الاحتباس الحراري¹³، وما إذا تم ما يلي في ضوء الضوابط المنطبقة:

(أ) طرق قياس الكميات والسياسات المختارة والمطبقة لإعداد التقارير متسقة مع الضوابط المنطبقة ومناسبة؛

(ب) التقديرات التي تم إجراؤها في إعداد قائمة الاحتباس الحراري تُعدّ تقديرات معقولة؛

(ج) المعلومات المعروضة في قائمة الاحتباس الحراري ملائمة ويمكن الاعتماد عليها وكاملة وقابلة للمقارنة والفهم؛

¹³ لا تشكل المؤشرات على وجود تحيز محتمل في ذاتها تحريفات جوهرية لأغراض استخلاص استنتاجات معينة حول معقولية تقديرات بعينها.

(د) قائمة الاحتباس الحراري توفر إفصاحاً كافياً عن الضوابط المنطبقة وأمور أخرى، بما في ذلك حالات عدم التأكد، بحيث يكون بإمكان المستخدمين المستهدفين فهم الاجتهادات المهمة التي تم القيام بها لإعداد القائمة؛ (راجع: الفقرات 29، 131 – 133)

(هـ) المصطلحات المستخدمة في قائمة الاحتباس الحراري تُعدّ مصطلحات مناسبة.

75. يجب أن يشمل التقييم الذي تتطلبه الفقرة 73 أيضاً الأخذ في الحسبان:

(أ) العرض العام لقائمة الاحتباس الحراري وهيكلها ومحتواها؛

(ب) صياغة استنتاج التأكيد، عندما يكون ذلك مناسباً في سياق الضوابط، أو في ظروف أخرى للارتباط؛ ما إذا كانت قائمة الاحتباس الحراري تمثل الانبعاثات الرئيسية بطريقة تحقق عرضاً عادلاً.

محتوى تقرير التأكيد

76. يجب أن يتضمن تقرير التأكيد العناصر الأساسية الآتية: (راجع: الفقرة 134)

(أ) عنوان يشير بشكل واضح إلى أن التقرير هو تقرير تأكيد محدود مستقل أو تقرير تأكيد معقول مستقل.

(ب) الموجه إليه تقرير التأكيد.

(ج) تحديد أو وصف لمستوى التأكيد الذي وصل إليه المحاسب القانوني؛ أما معقول أو محدود.

(د) تعريف بقائمة الاحتباس الحراري يتضمن الفترة (الفترة) التي تغطيها، وفي حال وجود أي معلومات في تلك القائمة لم يغطيها استنتاج المحاسب القانوني، تعريف واضح بالمعلومات الخاضعة للتأكيد بالإضافة إلى المعلومات المستبعدة، بالإضافة إلى عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني لم يتخذ أي إجراءات تتعلق بالمعلومات المستبعدة وعليه لم يتم إبداء استنتاج بشأنها. (راجع: الفقرتين 120، 135)

(هـ) وصف لمسؤوليات المنشأة. (راجع: الفقرة 35)

(و) عبارة تفيد بأن التحديد الكمي لقائمة الاحتباس الحراري يخضع لعدم التأكد الملازم. (راجع: الفقرات 54–59)

(ز) إذا تضمنت قائمة الاحتباس الحراري بنوداً مستقطعة من الانبعاثات يغطيها استنتاج المحاسب القانوني، تحديد هذه البنود المستقطعة من الانبعاثات، وعبارة تفيد بمسؤولية المحاسب القانوني فيما يتعلق بها. (راجع: الفقرات 136-139)

(ح) تحديد الضوابط المنطبقة:

(1) تعريف بكيفية الوصول إلى هذه الضوابط؛

(2) إذا كانت هذه الضوابط متاحة فقط لمستخدمين مستهدفين محددين أو متعلقة فقط بغرض محدد، بيان يلفت اهتمام القراء إلى هذه الحقيقة، وأنه نتيجة لذلك فإن قائمة الاحتباس الحراري قد لا تكون مناسبة لغرض آخر. ويجب أن يحصر البيان أيضاً استخدام تقرير التأكيد على هؤلاء المستخدمين المستهدفين أو بذلك الغرض؛ (راجع: الفقرتين 140، 141)

(3) تحديد الإيضاح (الإيضاحات) ذات العلاقة إذا كانت هناك حاجة لاستكمال الضوابط المفروضة من خلال إدراج إفصاحات في الإيضاحات المرفقة بقائمة الاحتباس الحراري حتى تكون هذه الضوابط مناسبة. (راجع: الفقرة 131)

(ط) عبارة تفيد بأن المكتب الذي ينتمي إليه المحاسب القانوني يطبق معيار رقابة الجودة (1) أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات معيار رقابة الجودة (1).

(ي) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني يلتزم بمتطلبات الاستقلال والمتطلبات السلوكية الأخرى للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق فيما يتعلق بارتباطات التأكيد.

(ك) وصف مسؤوليات المحاسب القانوني بما في ذلك:

(1) عبارة تفيد بأن الارتباط قد تم تنفيذه وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (3410) "ارتباطات التأكيد عن قوائم الاحتباس الحراري" المعتمد في المملكة العربية السعودية.

(2) ملخص معلوماتي بالعمل الذي تم تنفيذه كأساس لاستنتاج المحاسب القانوني. وفي حالة ارتباط التأكيد المحدود، فإن تفهم طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة يعد أساساً لفهم استنتاج المحاسب القانوني. وفي ارتباط التأكيد المحدود، فإن ملخص العمل الذي تم تنفيذه يجب أن ينص على ما يلي:

- تختلف الإجراءات في ارتباط التأكيد المحدود في طبيعتها وتوقيتها عن تلك المنفذة في ارتباط التأكيد المعقول، وهي أقل مدى منها؛
- وتبعاً لذلك، فإن مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه أقل بكثير من ذلك التأكيد الذي كان يمكن الوصول إليه فيما لو تم تنفيذ ارتباط تأكيد معقول. (راجع: الفقرات 142-144)

(ل) استنتاجات المحاسب القانوني:

- (1) يجب التعبير عنها بشكل إيجابي في حال ارتباط التأكيد المعقول؛ أو
- (2) يجب التعبير عنها بشكل ينقل وفقاً للإجراءات التي تم تنفيذها والأدلة التي تم الحصول عليها، ما إذا كان قد لفت انتباه المحاسب القانوني أي أمر أو أمور تجعله يعتقد أن قائمة الاحتباس الحراري لم يتم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطقية.

(3) عندما يعبر المحاسب القانوني عن استنتاج معدل، فإن تقرير التأكيد يجب أن يحتوي على:

- أ. قسم يقدم وصفاً للأمر أو الأمور التي أدت إلى التعديل؛
- ب. قسم يحتوي على استنتاج المحاسب القانوني المعدل.

(م) توقيع المحاسب القانوني. (راجع: الفقرة 145)

(ن) تاريخ تقرير التأكيد. ويجب أن يتم تأريخ تقرير التأكيد بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي يحصل فيه المحاسب القانوني على الأدلة التي استند إليها استنتاجه بما في ذلك الأدلة بأن أولئك الذي لديهم سلطة معترف بها قد أقرروا بتحملهم المسؤولية عن قائمة الاحتباس الحراري.

(س) الموقع ضمن الدولة التي يعمل فيها المحاسب القانوني.

فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى

77. إذا رأى المحاسب القانوني أنه من الضروري: (راجع: الفقرات 146 – 152)

- (أ) لفت انتباه المستخدمين المستهدفين إلى أمر معين معروض أو موضح عنه في قائمة الاحتباس الحراري والذي يكون، بحسب حكم المحاسب القانوني، على قدر من الأهمية بحيث يعد أساساً لفهم المستخدمين المستهدفين لقائمة الاحتباس الحراري (فقرة لفت انتباه)؛ أو
 - (ب) الإبلاغ عن أمر معين بخلاف تلك الأمور المعروضة أو الموضح عنها في قائمة الاحتباس الحراري والتي تكون، بحسب حكم المحاسب القانوني، متعلقة بفهم المستخدمين المستهدفين للارتباط أو مسؤوليات المحاسب القانوني أو تقرير التأكيد (فقرة أمر آخر)،
- ولم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، فإنه يجب على المحاسب القانوني القيام بذلك في فقرة في تقرير التأكيد تحت عنوان مناسب يشير بشكل واضح إلى أن استنتاج المحاسب القانوني لم يعدل فيما يخص ذلك الأمر.

مسؤوليات الإبلاغ الأخرى

78. ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، يجب على المحاسب القانوني إبلاغ الشخص (الأشخاص) المسؤول عن الإشراف على قائمة الاحتباس الحراري بالأمور الآتية التي لفت انتباه المحاسب القانوني أثناء الارتباط، ويجب أن يحدد ما إذا كانت هناك مسؤولية للإبلاغ عنها لطرف آخر داخل أو خارج المنشأة:

(أ) أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعد، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، مهمة بدرجة كافية بحيث تستحق لفت الانتباه؛

(ب) الغش المكتشف أو المشتبه به؛

(ج) الأمور التي تنطوي على عدم التزام بالأنظمة واللوائح، محدد حدوثه أو مشتبه في حدوثه، إلا إذا كان من الواضح أن الأمور ليست ذات شأن.

(راجع: الفقرة 87)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

مقدمة

ارتباطات التأكيد التي تغطي معلومات أخرى بالإضافة إلى قائمة الاحتباس الحراري (راجع: الفقرة 3)

1. في بعض الحالات، يمكن أن ينفذ المحاسب القانوني ارتباط تأكيد على تقرير معين يتضمن معلومات حول الاحتباس الحراري، ولكن لا تشكل هذه المعلومات قائمة الاحتباس الحراري كما هو محدد في الفقرة 14(م). في مثل هذه الحالات، يمكن أن يوفر هذا المعيار إرشادات لذلك الارتباط.

2. عندما تشكل قائمة الاحتباس الحراري جزءاً صغيراً نسبياً من المعلومات الكلية التي يغطيها استنتاج المحاسب القانوني، فإن مدى ملاءمة هذا المعيار هو أمر متروك لحكم المحاسب القانوني المهني في ظروف الارتباط.

مؤشرات الأداء الرئيسية المستندة إلى بيانات قائمة الاحتباس الحراري (راجع: الفقرة 4(ب))

3. من الأمثلة على مؤشر الأداء الرئيسي المستند إلى بيانات قائمة الاحتباس الحراري هو المتوسط المرجح للانبعثات لكل كيلومتر من المركبات التي تصنعها المنشأة خلال فترة زمنية معينة، والذي يتوجب حسابه والإفصاح عنه بموجب الأنظمة واللوائح في بعض الدول.

إجراءات ارتباطات التأكيد المعقول والتأكيد المحدود (راجع: الفقرة 8)

4. قد تكون بعض الإجراءات المطلوبة فقط في ارتباطات التأكيد المعقول مناسبة أيضاً في بعض ارتباطات التأكيد المحدود. فعلى سبيل المثال، وبالرغم من أن التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة هو أمر غير مطلوب في ارتباطات التأكيد المحدود، إلا أنه في بعض الحالات، مثل تسجيل المعلومات أو معالجتها أو الإبلاغ عنها بشكل إلكتروني فقط، قد يقر المحاسب القانوني أن فحص أدوات الرقابة، وبالتالي التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة ذات العلاقة، هو أمر ضروري لارتباط التأكيد المحدود. (انظر أيضاً الفقرة 90)

الاستقلال (راجع: الفقرتين 10، 15)

5. ينص الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة على معايير الاستقلال الدولية، التي تم تحديدها عن طريق تطبيق إطار المفاهيم على التهديدات التي تمس الاستقلال في هذه الارتباطات. وقد يتعرض الالتزام بالمبادئ الأساسية للتهديد بسبب مجموعة واسعة من الظروف. وتندرج العديد من التهديدات ضمن الفئات الآتية:

- المصلحة الشخصية، على سبيل المثال، الاعتماد غير المبرر على الأتعاب الإجمالية من المنشأة.
- الفحص الذاتي، على سبيل المثال، أداء خدمة أخرى للمنشأة تؤثر بشكل مباشر على قائمة الاحتباس الحراري، مثل المشاركة في قياس كمية انبعاثات المنشأة.
- الموالة، على سبيل المثال، التصرف كمؤيد بالنيابة عن المنشأة فيما يتعلق بتفسير الضوابط المنطبقة.
- الألفة، على سبيل المثال، يتمتع أحد أعضاء فريق الارتباط بعلاقة صداقة طويلة أو علاقة عائلية مباشرة أو قريبة مع أحد موظفي المنشأة الذي يشغل منصباً معيناً يمكنه من ممارسة تأثير كبير ومباشر عند إعداد قائمة الاحتباس الحراري.
- الترهيب، على سبيل المثال، التعرض للضغط من أجل تقليل نطاق العمل المنفذ بشكل غير مناسب بهدف تقليل الأتعاب، أو التعرض لتهديد سحب تسجيل المحاسب القانوني من قبل السلطة المسجلة المرتبطة بالمجموعة الصناعية للمنشأة.

6. إذا لم تكن التهديدات التي تم التعرف عليها ضمن مستوى يمكن قبوله، فإن الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة يتطلب مواجهتها عن طريق القضاء على الظروف التي نشأت عنها أو تطبيق تدابير وقائية لتخفيضها إلى مستوى يمكن قبوله أو الانسحاب من الارتباط متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

الأنظمة واللوائح المحلية وأحكام برنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات (راجع: الفقرة 11)

7. قد تشمل الأنظمة أو اللوائح المحلية أو أحكام برنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات متطلبات أخرى بالإضافة إلى متطلبات هذا المعيار؛ أو قد تتطلب تنفيذ إجراءات محددة في جميع الارتباطات؛ أو قد تتطلب تنفيذ الإجراءات بطريقة معينة. فعلى سبيل المثال، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح المحلية أو أحكام برنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات من المحاسب القانوني إعداد التقارير بشكل لا يتوافق مع هذا المعيار. وعندما

ينص النظام أو اللائحة على تصميم أو صياغة تقرير التأكيد بشكل معين أو وفق شروط تختلف إلى حد كبير عن هذا المعيار، ويستنتج المحاسب القانوني أن الشرح الإضافي في تقرير التأكيد لا يمكن أن يقلل من سوء الفهم المحتمل، فقد يرى المحاسب القانوني دمج عبارة معينة في التقرير تشير إلى أن الارتباط لم يتم وفقاً لهذا المعيار.

التعريفات

الانبعاثات (راجع: الفقرة 14 (و)، الملحق (1))

8. أ. قد تشمل انبعاثات النطاق (1) الاحتراق الثابت (من الوقود المحترق في معدات المنشأة الثابتة مثل أجهزة الغلي والحرق والمحركات والمشاعل) والاحتراق المتحرك (من الوقود المحترق في وسائل النقل لدى المنشأة مثل الشاحنات والقطارات والطائرات والقوارب) وانبعاثات العملية (من العمليات الفيزيائية والكيميائية مثل تصنيع الإسمنت والمعالجة البتروكيمياوية وصهر الألومنيوم) والانبعاثات الناتجة عن التسربات (إطلاق الغازات والأبخرة بشكل مقصود وغير مقصود، مثل التسربات من وصلات وسدادات المعدات والانبعاثات الناتجة عن معالجة مياه الصرف وعن المناجم وأبراج التبريد).

9. أ. تشتري جميع المنشآت تقريباً الطاقة في شكل كهرباء أو حرارة أو بخار؛ ولهذا يكون لدى جميع المنشآت تقريباً انبعاثات النطاق (2). وتعد انبعاثات النطاق (2) هي انبعاثات غير مباشرة لأنها مرتبطة، على سبيل المثال، بالكهرباء التي تشتريها المنشأة من محطة الكهرباء والتي تقع خارج الحدود التنظيمية للمنشأة.

10. أ. قد تتضمن انبعاثات النطاق (3) انبعاثات مرتبطة، على سبيل المثال، بمهام سفر الموظفين لأغراض العمل، والأنشطة التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية، واستهلاك الوقود الأحفوري أو الكهرباء المطلوبة لاستخدام منتجات المنشأة؛ واستخراج وإنتاج المواد التي يتم شراؤها كمدخلات في عمليات المنشأة، ونقل الوقود الذي يتم شراؤه. وتناقش الفقرات 31-34 بمزيد من التفصيل انبعاثات النطاق (3).

البنود المستقطعة من الانبعاثات (راجع: الفقرتين 14 (ز) و 17 (أ) (3)، الملحق الأول)

11. أ. في بعض الحالات، تشمل البنود المستقطعة من الانبعاثات حصصاً وحدوداً مسموحاً بها خاصة بالمناطق، حيث لا يوجد رابط مؤكد بين كمية الانبعاثات المسموح باقتطاعها وفق ضوابط معينة وأي تخفيض في الانبعاثات يمكن أن يحدث نتيجة دفع مبالغ معينة من الأموال أو أي إجراءات أخرى تتخذها المنشأة من أجل المطالبة ببنود مستقطعة من الانبعاثات.

12. أ. عندما تتضمن قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة بنوداً مستقطعة من الانبعاثات تندرج ضمن نطاق الارتباط، فإنه يتم تطبيق متطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بالبنود المستقطعة من الانبعاثات بحسب مقتضى الحال. (انظر أيضاً الفقرات 136 – 139).

شراء الحصص الموازنة (راجع: الفقرة 14 (ف)، الملحق الأول)

13. أ. عندما تشتري المنشأة حصة موازنة من منشأة أخرى، فقد تنفق المنشأة الأخرى المال الذي تحصل عليه من البيع على مشاريع تخفيض الانبعاثات (مثل استبدال توليد الطاقة باستخدام الوقود الأحفوري بمصادر الطاقة المتجددة، أو تطبيق تدابير كفاءة الطاقة) أو على إزالة الانبعاثات من الغلاف الجوي (على سبيل المثال، عن طريق زرع والمحافظ على الأشجار التي لم تزرع أو يحافظ عليها بصورة أخرى) أو قد يكون المال تعويضاً عن عدم اتخاذ إجراء معين كان من المفترض اتخاذه (مثل إزالة الغابات أو تدهورها). وفي بعض الدول، يمكن شراء حصص موازنة فقط في حال حدوث تخفيض للانبعاثات أو تعزيز لإزالتها.

عمليات الإزالة (راجع: الفقرة (ق)، الملحق الأول)

14. أ. يمكن تحقيق عمليات الإزالة عن طريق تخزين الاحتباس الحراري في الأحواض الجيولوجية (مثل الطبقات الجوفية) أو الأحواض البيولوجية (مثل الأشجار). وحيث تشمل قائمة الاحتباس الحراري إزالة انبعاثات الاحتباس الحراري التي كانت ستطلقها المنشأة إلى الغلاف الجوي بطريقة أخرى، فإنه يتم الإبلاغ عنها عادةً في قائمة الاحتباس الحراري على أساس إجمالي، أي يتم قياس كمية كل من المصدر والحوض في قائمة الاحتباس الحراري. وحيثما يغطي استنتاج المحاسب القانوني عمليات الإزالة، فإنه يتم تطبيق متطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بعمليات الإزالة بحسب مقتضى الحال.

15أ. كلما ازدادت المساهمة الفردية لأحد المرافق في مجموع الانبعاثات التي يتم التقرير عنها في قائمة الاحتباس الحراري، ازدادت عادةً مخاطر التحريف الجوهرية في قائمة الاحتباس الحراري. ويمكن أن يطبق المحاسب القانوني نسبة مئوية على مقياس معين كوسيلة لتحديد المرافق ذات الأهمية الخاصة نتيجة حجم انبعاثاتها مقارنة بمجموع الانبعاثات المشمولة في قائمة الاحتباس الحراري. إن تحديد المقياس وتحديد نسبة مئوية لتطبيقها عليه يتضمن ممارسة الحكم المهني. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يعتبر المحاسب القانوني أن المرافق التي تتجاوز 15% من حجم الإنتاج الإجمالي. ومع ذلك يمكن تحديد نسبة أعلى أو أقل حسبما يراه المحاسب القانوني مناسباً وفقاً لحكمه المهني في الظروف المختلفة. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال عندما يكون هناك عدد قليل من المرافق لا يمثل أي منها نسبة أقل من 15% من حجم الإنتاج الكلي، ولكن بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني لا تعد جميع تلك المرافق مرافق مهمة؛ أو عندما يوجد عدد من المرافق تكاد تكون أقل من 15% من حجم الإنتاج الكلي بهامش صغير جداً، وتعد بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني مرافق مهمة.

16أ. يمكن أن يحدد المحاسب القانوني مرفقاً معيناً على أنه مرفق مهم بسبب طبيعته المحددة أو الظروف التي تؤدي إلى ظهور مخاطر محددة للتحريف الجوهرية. فعلى سبيل المثال، قد يستخدم أحد المرافق عمليات مختلفة لجمع البيانات أو أساليب معينة لقياس الكميات تختلف عن مرافق أخرى، أو قد يقتضي استخدام حسابات معقدة بشكل خاص أو متخصصة، أو قد يشتمل على عمليات فيزيائية أو كيميائية معقدة بشكل خاص أو متخصصة.

معيار ارتباطات التأكيد (3000) (راجع: الفقرتين 9، 15)

17أ. يتضمن معيار ارتباطات التأكيد (3000) عدداً من المتطلبات التي تنطبق على كل ارتباطات التأكيد بما في ذلك الارتباطات وفقاً لهذا المعيار. وفي بعض الحالات، قد يتضمن هذا المعيار متطلبات إضافية أو مواد تطبيقية تتعلق بتلك المواضيع.

قبول الارتباط والاستمرار فيه

الكفاءة (راجع: الفقرة 16(ب))

18أ. قد تشمل الكفاءات المتعلقة بالاحتباس الحراري:

- فهم عام لعلم المناخ، بما في ذلك العمليات العلمية التي تربط الاحتباس الحراري بتغير المناخ.
- فهم هوية المستخدمين المستهدفين للمعلومات الواردة في قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة وفهم كيف يمكنهم استخدام تلك المعلومات (انظر الفقرة 47أ).
- فهم برامج التعامل التجاري مع الانبعاثات وآليات السوق ذات العلاقة، حيثما يكون ذلك ملائماً.
- معرفة الأنظمة واللوائح المنطبقة، إن وجدت، التي تؤثر على كيفية قيام المنشأة بالتقرير عن انبعاثاتها، والتي قد تفرض أيضاً على سبيل المثال حداً معيناً على انبعاثات المنشأة.
- منهجيات تحديد وقياس الاحتباس الحراري، بما في ذلك حالات عدم التأكد العلمي والتقدير المصاحبة، والمنهجيات البديلة المتاحة.
- معرفة الضوابط المنطبقة، بما في ذلك على سبيل المثال:
 - تحديد عوامل الانبعاثات المناسبة.
 - تحديد تلك الجوانب من الضوابط التي تتطلب إجراء تقديرات مهمة أو حساسة أو تتطلب تطبيق أحكام مهمة.
 - الطرق المستخدمة لتعيين الحدود التنظيمية، أي المنشآت التي سيتم دمج انبعاثاتها في قائمة الاحتباس الحراري.
 - البنود المستقطعة من الانبعاثات التي يسمح بتضمينها في قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة.

19أ. يتفاوت تعقيد ارتباطات التأكيد فيما يخص قائمة الاحتباس الحراري. ففي بعض الحالات، قد يكون الارتباط بسيطاً نسبياً، على سبيل المثال، عندما لا يكون لدى المنشأة انبعاثات النطاق (1) وتقوم بالتقرير فقط عن انبعاثات النطاق (2) باستخدام عامل الانبعاثات المحدد في المتطلبات التنظيمية، والمطبق على استهلاك الكهرباء في موقع واحد. وفي هذه الحالة، قد يركز الارتباط بشكل كبير على النظام المستخدم لتسجيل ومعالجة أرقام استهلاك الكهرباء المحددة في الفواتير إضافة على التطبيق الرياضي لعامل الانبعاثات المحدد. ولكن عندما يكون الارتباط معقداً نسبياً،

فمن المرجح أن يتطلب كفاءة متخصص في قياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها. وتشمل مجالات الخبرة المحددة التي قد تكون ذات علاقة في هذه الحالات:

الخبرة في أنظمة المعلومات:

- فهم كيف يتم إعداد المعلومات المتعلقة بالانبعاثات، بما في ذلك كيفية تقديم البيانات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها حسب الضرورة، وترتيبها والتقرير عنها في قائمة الاحتباس الحراري.
- الخبرة العلمية والهندسية:

- تمثيل تدفق المواد خلال عملية إنتاج معينة والعمليات المصاحبة التي ينتج عنها الانبعاثات، بما في ذلك تحديد النقاط ذات العلاقة التي يتم عندها جمع معلومات المصدر. قد يكون هذا الأمر مهماً بشكل خاص عند البحث فيما إذا كان تحديد المنشأة لمصادر الانبعاثات مكتملاً.
- تحليل العلاقات الكيميائية والفيزيائية بين المدخلات والعمليات والمخرجات، والعلاقات بين الانبعاثات والمتغيرات الأخرى. وغالباً ما تكون القدرة على فهم وتحليل هذه العلاقات أمراً مهماً في تصميم الإجراءات التحليلية.
- تحديد تأثير عدم التأكد على قائمة الاحتباس الحراري.
- معرفة سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي تطبق في مختبرات الفحص، سواء كانت داخلية أو خارجية.
- الخبرة بصناعات محددة وعمليات إنتاج وإزالة الانبعاثات ذات العلاقة. تختلف الإجراءات المتبعة لقياس كمية انبعاثات النطاق (1) بشكل كبير حسب الصناعات والعمليات المعنية؛ فعلى سبيل المثال، فإن طبيعة عمليات التحليل الكهربائي في إنتاج الألومنيوم؛ وعمليات الاحتراق في إنتاج الكهرباء باستخدام الوقود الأحفوري؛ والعمليات الكيميائية في إنتاج الإسمنت مختلفة تماماً عن بعضها البعض.
- تشغيل أجهزة الاستشعار الفيزيائية والطرق الأخرى لقياس الكمية واختيار عوامل الانبعاثات المناسبة.

نطاق قائمة الاحتباس الحراري والارتباط (راجع: الفقرة 17(أ))

20. فيما يلي أمثلة على الظروف التي تكون فيها أسباب استبعاد مصادر الانبعاثات المعلومة من قائمة الاحتباس الحراري أو استبعاد مصادر الانبعاثات المفصح عنها من الارتباط أسباباً غير معقولة في الظروف المحددة:

- عندما يكون لدى المنشأة انبعاثات مهمة من النطاق (1) لكنها تُضَيَّن انبعاثات النطاق (2) فقط في قائمة الاحتباس الحراري.
- عندما تشكل المنشأة جزءاً من منشأة قانونية أكبر لديها انبعاثات مهمة لا يتم التقرير عنها بسبب طريقة تعيين الحدود التنظيمية عندما يكون من المرجح أن يؤدي هذا الأمر إلى تضليل المستخدمين المستهدفين.
- عندما تكون الانبعاثات التي يقرر عنها المحاسب القانوني تشكل فقط نسبة صغيرة من إجمالي الانبعاثات المشمولة في قائمة الاحتباس الحراري.

تقويم مدى مناسبة الموضوع (راجع: الفقرة 15)

21. يتطلب معيار ارتباطات التأكيـد (3000) من المحاسب القانوني تقويم مدى مناسبة الموضوع.¹⁴ وفي حالة قائمة الاحتباس الحراري، فإن انبعاثات المنشأة (وعمليات الإزالة والبند المستقطعة من الانبعاثات إذا كان ذلك منطبقاً) هي موضوع الارتباط. ومن بين أمور أخرى، يكون ذلك الموضوع مناسباً إذا كانت انبعاثات المنشأة، قابلة للقياس الكمي على نحو متسق باستخدام الضوابط المناسبة.¹⁵

22. يمكن قياس مصادر الاحتباس الحراري كميّاً بواسطة:

(أ) القياس المباشر (أو المتابعة المباشرة) لمعدلات تركيز وتدفق الاحتباس الحراري باستخدام المتابعة المستمرة للانبعاثات أو بالعينات بشكل دوري؛ أو

¹⁴ معيار ارتباطات التأكيـد (3000)، الفقرة 24(ب)(1)

¹⁵ معيار ارتباطات التأكيـد (3000)، الفقرة 24(ب)(2)

(ب) قياس نشاط بديل معين مثل استهلاك الوقود وحساب الانبعاثات، على سبيل المثال باستخدام معادلات توازن الكتلة¹⁶ أو عوامل الانبعاثات الخاصة بالمنشأة أو عوامل معدل الانبعاثات لمنطقة أو مصدر أو صناعة أو عملية ما.

تحديد مدى ملاءمة الضوابط

الضوابط الموضوعية بشكل خاص والضوابط المفروضة (راجع: الفقرة 17(ب))

23. تُظهر الضوابط المناسبة الخصائص الآتية: الملاءمة والاكتمال وإمكانية الاعتماد والحيادية والقابلية للفهم. ويمكن أن تكون الضوابط "موضوعية بشكل خاص" أو يمكن أن تكون "مفروضة"، أي منصوباً عليها في نظام أو لائحة أو صادرة عن هيئات للخبراء مصرح لها أو معترف بها تتبع آلية عمل شفافة.¹⁷ وعلى الرغم من أن الضوابط التي تفرضها سلطة تنظيمية يمكن أن يفترض بأنها ملائمة عندما تكون تلك السلطة التنظيمية هي المستخدم المستهدف، إلا أن بعض الضوابط المفروضة يمكن وضعها لغرض خاص، ولكنها لن تكون ملائمة للتطبيق في ظروف أخرى. فعلى سبيل المثال، فإن الضوابط التي تضعها سلطة تنظيمية وتشتمل على عوامل انبعاثات خاصة بمنطقة معينة يمكن أن تقدم معلومات مضللة إذا استخدمت لانبعاثات معينة في منطقة أخرى؛ أو قد تكون الضوابط التي يتم تصميمها للتقرير فقط عن جوانب تنظيمية محددة من الانبعاثات غير ملائمة للتقرير للمستخدمين المستهدفين ما عدا السلطة التنظيمية التي قامت بوضع الضوابط.

24. قد تكون الضوابط الموضوعية بشكل خاص مناسبة عندما يكون لدى المنشأة، على سبيل المثال، آلات متخصصة جداً أو عندما تجمع المنشأة المعلومات الخاصة بالانبعاثات من دول مختلفة تختلف فيها الضوابط المفروضة المستخدمة. وقد يكون من الضروري بذل عناية خاصة عند تقييم الحيادية والخصائص الأخرى للضوابط الموضوعية بشكل خاص، وبخاصة إذا لم تعتمد بشكل أساسي على الضوابط المفروضة التي تستخدم عموماً في صناعة المنشأة أو منطقتها، أو إذا لم تكن متسقة مع هذه الضوابط.

25. يمكن أن تشمل الضوابط ضوابط مفروضة تكملها إفصاحات عن الحدود والطرق والافتراضات وعوامل الانبعاثات المحددة وغيرها ضمن الإيضاحات المرفقة بقائمة الاحتباس الحراري. وفي بعض الحالات، قد لا تكون الضوابط المفروضة ملائمة، حتى عند استكمالها بإفصاحات ضمن الإيضاحات المرفقة بقائمة الاحتباس الحراري، على سبيل المثال، عندما لا تشمل الأمور المشار إليها في الفقرة 17(ب).

26. يجب الإشارة إلى أن مناسبة الضوابط المنطبقة لا تتأثر بمستوى التأكيد، أي أنه إذا كانت غير ملائمة لارتباط التأكيد المعقول، فإنها تكون غير ملائمة أيضاً لارتباط التأكيد المحدود والعكس صحيح.

العمليات المشمولة في الحدود التنظيمية للمنشأة (راجع: الفقرات 17(ب)، 23(ب)، 34(ز))

27. إن تحديد العمليات التي تمتلكها أو تسيطر عليها المنشأة لدمجها في قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة يعرف بأنه تحديد الحدود التنظيمية. وفي بعض الحالات، تنص الأنظمة واللوائح على حدود المنشأة للتقرير عن انبعاثات الاحتباس الحراري للأغراض التنظيمية. وفي حالات أخرى، قد تسمح الضوابط المنطبقة بالاختيار بين طرق مختلفة لتحديد الحدود التنظيمية للمنشأة، على سبيل المثال، قد تسمح الضوابط بالاختيار بين منهج تماشي فيه قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة مع قوائمها المالية ومنهج آخر يعامل، على سبيل المثال، المشاريع المشتركة أو المنشآت الزميلة بشكل مختلف. وقد يتطلب تحديد الحدود التنظيمية للمنشأة تحليل الهياكل التنظيمية المعقدة مثل المشاريع المشتركة، والشراكات التضامنية، ومنشآت الأمانة أو الوصاية، والعلاقات التعاقدية المعقدة أو غير العادية. فعلى سبيل المثال، يمكن امتلاك أحد المرافق من قبل جهة معينة وتشغيله من قبل جهة أخرى بينما يقوم المرفق بمعالجة مواد معينة لصالح جهة أخرى بشكل حصري.

28. يختلف تحديد الحدود التنظيمية للمنشأة عما تصفه بعض الضوابط على أنه تحديد "الحدود التشغيلية" للمنشأة. فالحدود التشغيلية ترتبط بما سيتم تضمينه من فئات انبعاثات النطاقات (1) و (2) و (3) في قائمة الاحتباس الحراري، ويتم تعيينها بعد وضع الحدود التنظيمية.

الإفصاحات الكافية (راجع: الفقرتين 17(ب)، 74(د)):

29. في أنظمة الإفصاح التنظيمية، تُعد الإفصاحات المحددة في الأنظمة أو اللوائح ذات العلاقة كافية لرفع التقارير إلى المنظم. وقد يكون الإفصاح في قائمة الاحتباس الحراري عن الأمور الآتية أمراً ضرورياً في حالات التقرير الطوعية للمستخدمين المستهدفين من أجل فهم الاجتهادات المهمة التي تم القيام بها عند إعداد قائمة الاحتباس الحراري:

¹⁶ أي مساواة الكمية الداخلة من مادة معينة إلى الحدود المعرفة مع الكمية الخارجة منها. على سبيل المثال، تساوي كمية الكربون في الوقود المعتمد على الهيدروكربون الداخل إلى جهاز الاحتراق كمية الكربون الخارجة من الجهاز على شكل ثاني أكسيد الكربون.

¹⁷ معيار ارتباطات التأكيد (3000)، الفقرات 45-48

(أ) ما هي العمليات المشمولة في الحدود التنظيمية للمنشأة، والطريقة المستخدمة لتعيين تلك الحدود إذا سمحت الضوابط المنطبقة بالاختيار من بين طرق مختلفة (انظر الفقرتين 27، 28)؛

(ب) الطرق المهمة لقياس الكميات وسياسات إعداد التقارير التي يتم اختيارها، بما في ذلك:

(1) الطريقة المستخدمة في تحديد انبعاثات النطاق (1) والنطاق (2) التي تم دمجها في قائمة الاحتباس الحراري (انظر الفقرة 30)؛

(2) أي تفسيرات مهمة تم تقديمها في تطبيق الضوابط المنطبقة في ظروف المنشأة، بما في ذلك مصادر البيانات، والإفصاح عن الطريقة المستخدمة والأسباب وراء استخدامها عندما يكون الاختيار من بين طرق مختلفة أمراً مسموحاً، أو عندما تستخدم طرق معينة خاصة بالمنشأة.

(3) كيف تحدد المنشأة ما إذا كان يجب إعادة تعديل الانبعاثات المبلغ عنها مسبقاً.

(ج) تصنيف الانبعاثات في قائمة الاحتباس الحراري. وحسبما تمت الإشارة إليه في الفقرة 14، وحيثما تشتمل قائمة الاحتباس الحراري على إزالة الاحتباس الحراري الذي كانت المنشأة سوف تطلقه بطريقة أخرى إلى الغلاف الجوي، يتم غالباً التقرير عن الانبعاثات وعمليات الإزالة على أساس إجمالي، أي يتم قياس كمية كل من المصدر والحوض في قائمة الاحتباس الحراري؛

(د) بيان يتعلق بحالات عدم التأكد ذات الصلة بطرق قياس كمية انبعاثات المنشأة بما في ذلك: أسبابها وكيف تم علاجها وتأثيراتها على قائمة الاحتباس الحراري؛ وإيضاح لما يلي عندما تشتمل قائمة الاحتباس الحراري على انبعاثات النطاق (3): (انظر الفقرات 31 – 34)

(1) طبيعة انبعاثات النطاق (3)، متضمناً أنه من غير العملي للمنشأة معينة أن تشمل جميع انبعاثات النطاق (3) في قائمة الاحتباس الحراري؛

(2) أساس اختيار مصادر انبعاثات النطاق (3) التي اشتملت عليها القائمة.

(هـ) التغيرات، إن وجدت، في الأمور المذكورة في هذه الفقرة أو في أمور أخرى تؤثر بشكل جوهري على قابلية مقارنة قائمة الاحتباس الحراري مع فترة (فترات) سابقة أو مع سنة الأساس.

انبعاثات النطاق (1) والنطاق (2)

30. عادة ما تتطلب الضوابط أن تشمل قائمة الاحتباس الحراري جميع الانبعاثات المهمة للنطاق (1) أو النطاق (2) أو كلا النطاقين (1) و (2). وعندما تستبعد بعض انبعاثات النطاق (1) أو النطاق (2)، فإنه من المهم أن توضح الإيضاحات المرفقة مع قائمة الاحتباس الحراري عن أساس تحديد الانبعاثات المشمولة والانبعاثات المستبعدة، وبخاصة إذا لم يكن من المرجح أن تكون الانبعاثات المشمولة هي النسبة الأكبر من الانبعاثات التي تُعد المنشأة مسؤولة عنها.

انبعاثات النطاق (3)

31. بينما تتطلب بعض الضوابط التقرير عن انبعاثات محددة للنطاق (3)، فإن تضمين انبعاثات النطاق (3) يعد أمراً اختيارياً بشكل شائع لأنه من غير الممكن لأي منشأة تقريباً أن تحاول قياس النطاق الكامل لانبعاثاتها غير المباشرة لأن هذا يشمل جميع المصادر صعوداً وهبوطاً في سلسلة التوريد للمنشأة. وبالنسبة لبعض المنشآت، يوفر التقرير عن فئات معينة من انبعاثات النطاق (3) معلومات مهمة للمستخدمين المستهدفين، على سبيل المثال، عندما تكون انبعاثات النطاق (3) للمنشأة أكبر بكثير من انبعاثات النطاق (1) و (2) لديها، مثلما هو حال العديد من منشآت قطاع الخدمات. في مثل هذه الحالات، يمكن أن يرى المحاسب القانوني أنه من غير الملائم تنفيذ ارتباط التأكيد إذا لم تشتمل قائمة الاحتباس الحراري على انبعاثات النطاق (3) المهمة.

32. حيثما تشتمل قائمة الاحتباس الحراري على بعض مصادر انبعاثات النطاق (3)، فإنه من المهم أن يكون أساس اختيار المصادر التي ستشملها القائمة معقولاً، وبخاصة إذا لم يكن من المرجح أن تكون هذه المصادر المشمولة هي المصادر الأكبر التي تُعد المنشأة مسؤولة عنها.

33. في بعض الحالات، يمكن أن تحتفظ المنشأة بمصدر البيانات المستخدم لقياس كمية انبعاثات النطاق (3). فعلى سبيل المثال، قد تحتفظ المنشأة بسجلات تفصيلية كأساس لقياس كميات الانبعاثات المرتبطة بسفر الموظفين جواً. وفي بعض الحالات الأخرى، قد يتم الاحتفاظ بمصدر البيانات المستخدم لقياس كمية انبعاثات النطاق (3) ضمن مصدر يخضع لمراقبة جيدة ويمكن الوصول إليه. ولكن عندما لا يكون الحال كذلك، فقد

يكون من غير المرجح أن يستطيع المحاسب القانوني الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة فيما يتعلق بانبعثات النطاق (3). وفي هذه الحالات، قد يكون من المناسب استبعاد مصادر انبعثات النطاق (3) من الارتباط.

34. قد يكون من المناسب أيضاً استبعاد انبعثات النطاق (3) من الارتباط عندما تكون طرق قياس الكميات المستخدمة معتمدة بشكل كبير على التقدير وتؤدي إلى درجة عالية من عدم التأكيد حول الانبعثات المقرر عنها. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تقدم الطرق المختلفة لقياس الكميات من أجل تقدير الانبعثات المرتبطة بالسفر جواً كميات متفاوتة إلى حد بعيد حتى وإن تم استخدام بيانات ذات مصدر مطابق. وإذا اشتمل الارتباط على مصادر انبعثات النطاق (3)، فمن الضروري أن يتم اختيار طرق قياس الكميات التي يتم استخدامها بشكل موضوعي وأن يتم وصفها بشكل كامل إلى جانب حالات عدم التأكيد المصاحبة لاستخدامها.

مسؤولية المنشأة عن إعداد قائمة الاحتباس الحراري (راجع: الفقرتين 17(ج) (2)، 76(د))

35. حسبما تمت الإشارة إليه في الفقرة 70، فإنه لبعض الارتباطات قد تدفع المخاوف المتعلقة بحالة سجلات المنشأة وإمكانية الاعتماد عليها المحاسب القانوني إلى الاستنتاج بأنه من غير المرجح أن يتوفر ما يكفي من الأدلة المناسبة لدعم استنتاج غير معدل عن قائمة الاحتباس الحراري. وقد يحدث هذا الأمر عندما تكون خبرة المنشأة قليلة في إعداد قوائم الاحتباس الحراري. وفي مثل هذه الظروف، قد يكون من المناسب بشكل أكبر أن يخضع قياس كمية الانبعثات والتقارير عنها لارتباط إجراءات متفق عليها أو ارتباط استشاري بغرض التحضير لارتباط تأكيد معين في فترة لاحقة.

الجهة التي تقوم بوضع الضوابط (راجع: الفقرة 17(ج) (3))

36. عندما يتم إعداد قائمة الاحتباس الحراري وفقاً لمتطلبات إفصاح تنظيمي أو برامج للتعامل التجاري مع الانبعثات حيث يتم تحديد الضوابط المنطقية وشكل التقرير، فإنه من المرجح أن يكون واضحاً من ظروف الارتباط أن المنظم أو الجهة المسؤولة عن البرنامج هي التي قامت بوضع الضوابط. ولكن في ظروف التقرير الطوعية، قد لا يكون من الواضح الجهة التي قامت بوضع الضوابط ما لم تذكر في الإيضاحات المرفقة مع قائمة الاحتباس الحراري.

تغيير شروط الارتباط (راجع: الفقرتين 15، 18)

37. يتطلب معيار ارتباطات التأكيد (3000) أن لا يوافق المحاسب القانوني على إجراء تغيير معين في شروط الارتباط ما لم يكن هناك تبرير معقول لفعل ذلك.¹⁸ إن طلب تغيير نطاق الارتباط قد لا يكون له مبرر معقول عندما يتم، على سبيل المثال، طلب التغيير من أجل استبعاد مصادر انبعثات معينة من نطاق الارتباط بسبب احتمالية تعديل استنتاج المحاسب القانوني.

التخطيط (راجع: الفقرة 19)

38. عند وضع الاستراتيجية العامة للارتباط، قد يكون من الملائم النظر في التركيز المعطى لجوانب مختلفة من تصميم وتطبيق نظام المعلومات الخاص بالاحتباس الحراري. فعلى سبيل المثال، في بعض الحالات قد تكون المنشأة مدركة على وجه الخصوص للحاجة إلى وجود رقابة داخلية كافية لضمان إمكانية الاعتماد على المعلومات التي يتم التقرير عنها، بينما في حالات أخرى قد تركز المنشأة أكثر على التحديد الدقيق للخصائص العلمية أو التشغيلية أو الفنية للمعلومات المراد جمعها.

39. يمكن القيام بالارتباطات الأصغر أو الأبسط (انظر الفقرة 19) بواسطة فريق ارتباط صغير جداً. وعندما يكون الفريق صغيراً، فإن التنسيق والتواصل بين أعضاء الفريق سيكون أسهل. ولا يحتاج وضع الاستراتيجية العامة لارتباط صغير أو بسيط إلى تعقيد أو وقت طويل. فعلى سبيل المثال، يمكن اعتبار مذكرة موجزة، بناءً على مناقشات مع المنشأة، بمثابة استراتيجية موثقة للارتباط إذا غطت الأمور المشار إليها في الفقرة 19.

40. قد يقرر المحاسب القانوني مناقشة عناصر التخطيط مع المنشأة عند تحديد نطاق الارتباط أو تسهيل إجراء وإدارة الارتباط (على سبيل المثال، تنسيق بعض الإجراءات المخطط لها مع عمل موظفي المنشأة). وعلى الرغم من أن هذه المناقشات تجري غالباً، إلا أن الاستراتيجية العامة للارتباط وخطة الارتباط تبقى من مسؤولية المحاسب القانوني. وعند مناقشة الأمور المشمولة في الاستراتيجية العامة للارتباط أو في خطة الارتباط، فإن بذل العناية اللازمة أمر مطلوب من أجل عدم تفويض فاعلية الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد تؤدي مناقشة طبيعة وتوقيت الإجراءات التفصيلية مع المنشأة إلى تفويض فاعلية الارتباط عن طريق جعل الإجراءات قابلة للتنبؤ بشكل كبير.

¹⁸ معيار ارتباطات التأكيد (3000)، الفقرة 29

41أ. إن تنفيذ ارتباط التأكيد عبارة عن عملية متكررة. وخلال تنفيذ المحاسب القانوني الإجراءات المخطط لها، قد تدفع الأدلة الذي تم الحصول عليها المحاسب القانوني إلى تعديل طبيعة أو توقيت أو مدى الإجراءات الأخرى المخطط لها. وفي بعض الحالات، قد يعلم المحاسب القانوني عن معلومات تختلف بشكل كبير عن تلك المتوقعة في مرحلة مبكرة من الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد تشير الأخطاء المنتظمة المكتشفة عند تنفيذ الإجراءات في الموقع ضمن مرافق مختارة إلى أنه من الضروري زيارة مرافق إضافية.

التخطيط لاستخدام عمل الخبراء أو عمل المحاسبين القانونيين الآخرين (راجع: الفقرة 19(هـ))

42أ. يمكن تنفيذ الارتباط من قبل فريق متعدد التخصصات يشمل خبير واحداً أو أكثر، وخصوصاً في العمليات المعقدة نسبياً التي من المحتمل أن تتطلب كفاءة متخصص في قياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها (انظر الفقرة 19أ). يحتوي معيار ارتباطات التأكيد (3000) على عدد من المتطلبات فيما يخص استخدام عمل الخبير الذي قد يكون من المطلوب أخذه في الحسبان في مرحلة التخطيط عند التأكد من طبيعة وتوقيت وحجم الموارد الضرورية لتنفيذ الارتباط.¹⁹

43أ. يمكن استخدام عمل محاسب قانوني آخر فيما يتعلق، على سبيل المثال، بمصنع أو شكل آخر من المرافق في موقع بعيد؛ أو منشأة تابعة أو قسم أو فرع في دولة أجنبية؛ أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة. وقد تشمل الاعتبارات ذات العلاقة حينما يخطط فريق الارتباط للطلب من محاسب قانوني آخر بأن يعمل على المعلومات التي سوف تشملها قائمة الاحتباس الحراري ما يلي:

- ما إذا كان المحاسب القانوني الآخر يفهم ويلتزم بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة بالارتباط، وتحديد الاستقلال.
- الكفاءة المهنية للمحاسب القانوني الآخر.
- مدى مشاركة فريق الارتباط في عمل المحاسب القانوني الآخر.
- ما إذا كان المحاسب القانوني الآخر يعمل في بيئة تنظيمية تشرف بشكل فعال على ذلك المحاسب القانوني.

الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ الارتباط

تحديد الأهمية النسبية عند التخطيط للارتباط (راجع: الفقرتين 20، 21)

44أ. قد تناقش الضوابط مفهوم الأهمية النسبية في سياق إعداد وعرض قائمة الاحتباس الحراري. وعلى الرغم من أن الضوابط قد تناقش الأهمية النسبية وفق مصطلحات مختلفة، إلا أن مفهوم الأهمية النسبية يشمل بشكل عام ما يلي:

- تعد التحريفات، بما في ذلك الحذف، جوهرية إذا كان من الممكن التوقع بعقلانية أنها ستؤثر، منفردة أو مجتمعة، على القرارات ذات الصلة للمستخدمين المتخذة على أساس قائمة الاحتباس الحراري؛
- تصدر الأحكام الخاصة بالأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة، وتتأثر بحجم أو طبيعة التحريفات الجوهرية، أو بهما معاً.
- تعتمد الأحكام المتعلقة بأمور مهمة بالنسبة للمستخدمين المستهدفين لقائمة الاحتباس الحراري على دراسة احتياجات المعلومات المشتركة للمستخدمين المستهدفين كمجموعة. ولا يؤخذ في الحسبان الأثر الممكن للتحريفات الجوهرية على مستخدمين فرديين محددين، الذين قد تختلف احتياجاتهم إلى حد كبير.

45أ. يوفر هذا النقاش، في حال وجوده ضمن الضوابط المنطبقة، إطاراً مرجعياً للمحاسب القانوني في تحديد الأهمية النسبية للارتباط. وإذا لم تشمل الضوابط المنطبقة نقاشاً لمفهوم الأهمية النسبية، فإن الخصائص المشار إليها أعلاه تزود المحاسب القانوني بهذا الإطار المرجعي.

46أ. إن تحديد المحاسب القانوني للأهمية النسبية مسألة حكم مبي، وتتأثر بتصور المحاسب القانوني لاحتياجات المعلومات المشتركة للمستخدمين المستهدفين كمجموعة. وفي هذا السياق، فإنه من المعقول بالنسبة للمحاسب القانوني أن يفترض أن المستخدمين المستهدفين:

(أ) لديهم معرفة معقولة بالأنشطة المرتبطة بالاحتباس الحراري، والرغبة في دراسة المعلومات الواردة في قائمة الاحتباس الحراري بقدر معقول من العناية؛

¹⁹ معيار ارتباطات التأكيد (3000)، الفقرات 45(ج) و52 و54

(ب) يفهمون أن قائمة الاحتباس الحراري تم إعدادها وتم تقديم التأكيد عليها وفقاً لمستويات مناسبة من الأهمية النسبية، ولديهم فهم لأي مفاهيم للأهمية النسبية مضمّنة في الضوابط المنطبقة؛

(ج) يفهمون أن طرق قياس كمية الانبعاثات تنطوي حالات عدم تأكد (انظر الفقرات 54 – 59)؛

(د) يتخذون قرارات معقولة على أساس المعلومات الواردة في قائمة الاحتباس الحراري.

47أ. إن المستخدمين المستهدفين واحتياجاتهم من المعلومات قد يتضمنون، على سبيل المثال، ما يلي:

- المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصلحة مثل الموردين والعملاء والموظفين والمجتمع الأوسع في حال الإفصاحات الطوعية. وقد تتعلق احتياجاتهم المعلوماتية بقرارات لشراء أو بيع حقوق الملكية في المنشأة؛ أو تقديم قروض للمنشأة أو المتاجرة معها أو التوظيف من قبلها؛ أو تقديم إفادات للمنشأة أو غيرها، على سبيل المثال، السياسيين.
- المشاركين في السوق في حالة برنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات، والتي قد تتعلق احتياجاتهم المعلوماتية بقرارات لتداول الأدوات القابلة للتفاوض (مثل التراخيص أو الاعتمادات أو الاعفاءات) التي يوجدها البرنامج، أو فرض غرامات أو عقوبات أخرى على أساس الانبعاثات الزائدة.
- الجهات التنظيمية وصناع القرار في حالة برنامج الإفصاح التنظيمي. وقد تتعلق احتياجاتهم المعلوماتية بمتابعة مدى الالتزام ببرنامج الإفصاح، وبنطاق واسع من قرارات السياسة الحكومية المرتبطة بالتخفيف من حدة تغير المناخ والتكيف معه، والتي تعتمد عادة على المعلومات المجمعة.
- الإدارة والمكلفون بالحوكمة في المنشأة الذين يستخدمون معلومات معينة حول الانبعاثات لاتخاذ قرارات استراتيجية وتشغيلية، مثل الاختيار بين التقنيات البديلة وقرارات الاستثمار وبيع الاستثمار، ربما تحسباً لبرنامج إفصاح تنظيمي أو الدخول في برامج للتعامل التجاري مع الانبعاثات.

وقد لا يكون المحاسب القانوني قادراً على تحديد جميع الأشخاص الذين سوف يقرؤون تقرير التأكيد، وبخاصة عندما يوجد عدد كبير من الناس الذي يستطيعون الوصول إليه. وفي هذه الحالات، وبخاصة عند وجود قراء محتملين من المرجح أن يكون عندهم اهتمامات واسعة النطاق فيما يتعلق بالانبعاثات، فقد يتم حصر المستخدمين المستهدفين على أصحاب المصلحة الرئيسيين ذوي الاهتمامات المشتركة والمهمة. ويمكن تحديد المستخدمين المستهدفين بعدة طرق، على سبيل المثال، من خلال إبرام اتفاقية بين المحاسب القانوني والطرف المتعاقد أو بموجب الأنظمة أو اللوائح.

48أ. تصدر الأحكام المتعلقة بالأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة، وتتأثر بكل من العوامل الكمية والنوعية. وينبغي ملاحظة أن القرارات التي تتعلق بالأهمية النسبية لا تتأثر بمستوى التأكيد، أي أن الأهمية النسبية لارتباط التأكيد المعقول هي نفس الأهمية النسبية لارتباط التأكيد المحدود.

49أ. غالباً ما يتم تطبيق نسبة مئوية على مقياس مرجعي مختار كنقطة بداية في تحديد الأهمية النسبية. وتشمل العوامل التي قد تؤثر على تحديد المقياس المرجعي المناسب والنسبة المئوية المناسبة ما يلي:

- العناصر المشمولة في قائمة الاحتباس الحراري (على سبيل المثال، انبعاثات النطاق (1) والنطاق (2) والنطاق (3) والبنود المستقطعة من الانبعاثات وعمليات الإزالة). إن المقياس المرجعي الذي قد يكون مناسباً، حسب الظروف المحددة، هو عبارة عن إجمالي الانبعاثات التي يتم التقرير عنها، أي مجموع انبعاثات النطاق (1) والنطاق (2) والنطاق (3) قبل طرح أي بنود مستقطعة للانبعاثات أو انبعاثات مزالة. ترتبط الأهمية النسبية بالانبعاثات التي يشملها استنتاج المحاسب القانوني. لذلك، عندما لا يغطي استنتاج المحاسب القانوني مجمل قائمة الاحتباس الحراري، فإنه يتم تحديد الأهمية النسبية فيما يتعلق فقط بذلك الجزء الخاص من قائمة الاحتباس الحراري الذي يغطيه استنتاج المحاسب القانوني كما لو كان عبارة عن مجمل قائمة الاحتباس الحراري.
- كمية نوع محدد من الانبعاثات أو طبيعة إفصاح محدد. وفي بعض الحالات، توجد أنواع معينة من الانبعاثات أو الإفصاحات التي تعد فيها التحريفات الجوهرية التي تكون ذات مقدار أقل أو أكثر من الأهمية النسبية لقائمة الاحتباس الحراري بمجمليها تحريفات مقبولة. فعلى سبيل المثال، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب تحديد أهمية أصغر أو أكبر للانبعاثات الناتجة من دولة معينة أو من غاز أو نطاق أو مرفق معين.

• كيفية عرض قائمة الاحتباس الحراري للمعلومات ذات العلاقة، على سبيل المثال، ما إذا كانت تشتمل على مقارنة معينة للانبعاثات مع الفترة (الفترات) السابقة أو مع سنة الأساس أو "حد أعلى معين، وفي تلك الحالة قد يكون تحديد الأهمية النسبية فيما يتعلق بالمعلومات المقارنة أحد الاعتبارات الملائمة. وحيثما يكون "الحد الأعلى" ملائماً، فإنه يمكن تحديد الأهمية النسبية فيما يتعلق بتخصيص المنشأة للحد الأعلى إذا كان أقل من الانبعاثات التي يتم التقرير عنها.

• التقلب النسبي للانبعاثات. فعلى سبيل المثال، إذا تفاوتت الانبعاثات بشكل كبير من فترة إلى أخرى، فقد يكون من المناسب تحديد الأهمية النسبية مقارنة بالطرف السفلي من نطاق التذبذب حتى وإن كانت الفترة الحالية أعلى.

• متطلبات الضوابط المنطقية. وفي بعض الحالات، يمكن أن تحدد الضوابط المنطقية حداً معيناً للدقة ويمكن أن تشير إليه على أنه هو الأهمية النسبية. فعلى سبيل المثال، قد تنص الضوابط على توقع بأن يتم قياس الانبعاثات باستخدام نسبة مئوية يتم النص على أنها "حد الأهمية النسبية". وحيثما يكون هذا هو الحال، فإن الحد الذي تضعه الضوابط يوفر إطاراً مرجعياً للمحاسب القانوني في تحديد الأهمية النسبية للارتباط.

50أ. قد تشمل العوامل النوعية ما يلي:

- مصادر الانبعاثات.
- أنواع الغازات المشمولة.
- السياق الذي تستخدم فيه المعلومات الواردة في قائمة الاحتباس الحراري (على سبيل المثال، ما إذا كانت المعلومات هي لغرض الاستخدام في برنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات، أو لتقديمها لمنظم ما، أو لتضمينها في تقرير الاستدامة الذي يوزع على نطاق واسع)؛ وأنواع القرارات التي من المرجح أن يتخذها المستخدمون المستهدفون.
- ما إذا كان هناك نوع واحد أو أكثر من الانبعاثات أو الإفصاحات التي يركز عليها المستخدمون المستهدفون، على سبيل المثال، الغازات التي تستنزف طبقة الأوزون بالإضافة إلى مساهمتها في تغير المناخ.
- طبيعة المنشأة، واستراتيجيتها المتعلقة بتغير المناخ والتقدم الذي تحرزه نحو تحقيق الأهداف ذات العلاقة.
- الصناعة والبيئة الاقتصادية والتنظيمية التي تعمل فيها المنشأة.

إعادة النظر مع التقدم في الارتباط (راجع: الفقرة 22)

51أ. قد تحتاج الأهمية النسبية إلى إعادة نظر نتيجة تغير الظروف خلال الارتباط (على سبيل المثال، التصرف بجزء رئيسي من أعمال المنشأة) أو نتيجة معلومات جديدة أو تغير معين في فهم المحاسب القانوني للمنشأة وعملياتها بسبب تنفيذ الإجراءات. فعلى سبيل المثال، قد يصبح من الواضح خلال الارتباط احتمال أن تختلف الانبعاثات الفعلية بشكل كبير عن تلك المستخدمة مبدئياً لتحديد الأهمية النسبية. وإذا استنتج المحاسب القانوني خلال الارتباط أن المستوى المناسب للأهمية النسبية لقائمة الاحتباس الحراري (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأنواع محددة من الانبعاثات أو الإفصاحات، حيثما يكون ذلك منطبقاً) سيكون أقل من ذلك المحدد مبدئياً، فقد يكون من الضروري إعادة النظر في الأهمية النسبية للأداء وطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية.

فهم المنشأة وبينتها بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة وتحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها (راجع: الفقرات 23 – 26)

52أ. يستخدم المحاسب القانوني الحكم المهني لتحديد مدى الفهم وطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات لتحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، اللازمة للوصول إلى تأكيد معقول أو محدود، بحسب مقتضى الحال. ويتمثل الاهتمام الرئيسي للمحاسب القانوني فيما إذا كان الفهم الذي تم التوصل إليه وتحديد المخاطر وتقييمها كافياً لتحقيق الهدف المنصوص عليه في هذا المعيار. إن عمق الفهم المطلوب من المحاسب القانوني أقل من ذلك الذي تملكه الإدارة في إدارة المنشأة، كما أن عمق الفهم وطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات لتحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها في ارتباط التأكيد المحدود هي أقل منها في ارتباط التأكيد المعقول.

53أ. إن التوصل إلى فهم معين وتحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها هي عملية متكررة. ولا توفر إجراءات التوصل إلى فهم للمنشأة وبينتها وتحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها بحد ذاتها ما يكفي من الأدلة المناسبة التي يستند إليها استنتاج التأكيد.

عدم التأكيد (راجع: الفقرتين 23(ب)1(ج)، 76(هـ))

54. من النادر أن تكون عملية قياس كمية الاحتباس الحراري دقيقة بنسبة 100% بسبب:

(أ) عدم التأكيد العلمي: ينشأ ذلك بسبب المعرفة العلمية غير الكاملة حول قياس الاحتباس الحراري. فعلى سبيل المثال، فإن معدل احتجاز الاحتباس الحراري في الأحواض البيولوجية وقيم "الاحتباس الحراري المحتمل" التي تستخدم لجمع انبعاثات الغازات المختلفة والتقرير عنها على أنها معادلات لغاز ثاني أكسيد الكربون تخضع للمعرفة العلمية غير الكاملة. وتقع درجة تأثيرات عدم التأكيد العلمي على قياس كمية الانبعاثات المبلغ عنها خارج سيطرة المنشأة. ومع ذلك، فإن إمكانية أن يؤدي عدم التأكيد العلمي إلى تفاوتات غير معقولة في الانبعاثات التي يتم التقرير عنها، يمكن التقليل منها من خلال استخدام ضوابط تنص على افتراضات علمية محددة ليتم استخدامها في إعداد قائمة الاحتباس الحراري، أو عوامل محددة تجسد تلك الافتراضات؛

(ب) عدم تأكيد التقدير (أو القياس): ينتج ذلك من عمليات القياس والحساب التي تستخدم في قياس كمية الانبعاثات ضمن حدود المعرفة العلمية القائمة. وقد يتعلق عدم تأكيد التقدير بالبيانات التي يعتمد عليها تقدير معين (على سبيل المثال، يمكن أن يتعلق بحالات عدم التأكيد الملازمة في أدوات القياس المستخدمة) أو بالطريقة، بما في ذلك النموذج عندما يكون منطبقاً المستخدم في إجراء التقويم (أحياناً يعرف بعدم تأكيد العامل والنموذج، على التوالي). وفي الغالب تتحكم المنشأة في درجة عدم تأكيد التقدير. وقد ينطوي التقليل من درجة عدم تأكيد التقدير على تكاليف مرتفعة.

55. إن حقيقة أن قياس كمية انبعاثات المنشأة يخضع لعدم التأكيد لا تعني أن انبعاثات المنشأة غير مناسبة كموضوع لتقرير التأكيد. فعلى سبيل المثال، قد تتطلب الضوابط المنطبقة احتساب انبعاثات النطاق (2) من الكهرباء بواسطة تطبيق عامل انبعاثات محدد على عدد ساعات الكيلو واط المستهلكة. وسوف يعتمد عامل الانبعاثات المحدد على افتراضات ونماذج قد لا تكون صحيحة في جميع الظروف. ومع ذلك، فإنه طالما كانت الافتراضات والنماذج معقولة في الظروف المحددة ومفصّل عنها بشكل كافٍ، فإنه يمكن عادة تقديم تأكيد على المعلومات الواردة في قائمة الاحتباس الحراري.

56. قد تتم مقابلة الوضع المذكور في الفقرة 55 مع قياس الكميات وفقاً للضوابط التي تستخدم النماذج والافتراضات المبنية على الظروف المختلفة للمنشأة. ومن المحتمل أن ينتج عن استخدام نماذج وافتراضات خاصة بالمنشأة قياس للكميات بدقة أكثر من استخدام، على سبيل المثال، متوسط عوامل الانبعاثات لصناعة معينة؛ ومن المحتمل أيضاً أن ينشأ عن ذلك مخاطر إضافية للتحريفات الجوهرية فيما يخص كيفية الوصول إلى النماذج والافتراضات الخاصة بالمنشأة. وحسبما تمت الإشارة إليه في الفقرة 55، فإنه طالما أن الافتراضات والنماذج معقولة في الظروف المحددة ومفصّل عنها بشكل كافٍ، فإنه يمكن عادة تقديم تأكيد على المعلومات الواردة في قائمة الاحتباس الحراري.

57. في بعض الحالات، قد يقرر المحاسب القانوني أنه من غير المناسب القيام بارتباط التأكيد إذا كان تأثير عدم التأكيد على المعلومات الواردة في قائمة الاحتباس الحراري عالياً جداً. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما تكون نسبة كبيرة من انبعاثات المنشأة التي تم التقرير عنها ناتجة عن مصادر التسربات (انظر الفقرة 8) التي لا يتم مراقبتها وعندما تكون طرق التقدير غير متطورة بشكل كافٍ، أو عندما تكون نسبة كبيرة من عمليات الإزالة للمنشأة التي تم التقرير عنها تنسب إلى الأحواض البيولوجية. وينبغي الإشارة إلى أن القرارات المتعلقة بالقيام بارتباط التأكيد في هذه الظروف لا تتأثر بمستوى التأكيد، أي إذا كانت غير مناسبة لارتباط التأكيد المعقول، فإنها غير مناسبة لارتباط التأكيد المحدود، والعكس صحيح.

58. إن النقاش الوارد في الايضاحات المرفقة مع قائمة الاحتباس الحراري بشأن طبيعة وأسباب وتأثيرات حالات عدم التأكيد التي تؤثر على قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة ينبه المستخدمين المستهدفين إلى حالات عدم التأكيد المصاحبة لقياس كمية الانبعاثات. ويمكن أن يكون هذا مهماً على وجه الخصوص عندما لا يحدد المستخدمون المستهدفون الضوابط التي يجب استخدامها. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تكون قائمة الاحتباس الحراري متاحة لقطاع واسع من المستخدمين المستهدفين حتى وإن تم تطوير الضوابط المستخدمة لغرض تنظيمي محدد.

59. وبما أن عدم التأكيد سمة مهمة لجميع قوائم الاحتباس الحراري، فإن الفقرة 76(هـ) تتطلب أن يتم الإشارة إليه في تقرير التأكيد بصرف النظر عما تشمله الإفصاحات، إن وجدت، في الايضاحات المرفقة مع قائمة الاحتباس الحراري.²⁰

²⁰ انظر أيضاً معيار ارتباطات التأكيد (3000)، الفقرة 69(هـ)

المنشأة وبيئتها

انقطاع العمليات (راجع: الفقرة 23(ب)(3)):

60أ. قد تشمل الانقطاعات حوادث معينة مثل الإيقاف المؤقت للعمل والذي قد يحدث فجأة أو قد يتم التخطيط له، على سبيل المثال، كجزء من جدول الصيانة. وفي بعض الحالات، قد تكون طبيعة العمليات متقطعة، على سبيل المثال، عندما يستخدم أحد المرافق في فترات الذروة فقط.

استراتيجيات وأهداف تغير المناخ (راجع: الفقرة 23(هـ)):

61أ. إن الأخذ في الحسبان لاستراتيجية تغير المناخ الخاصة بالمنشأة، إن وجدت، والمخاطر الاقتصادية والتنظيمية والمادية والمتعلقة بالسمعة ذات الصلة قد تساعد المحاسب القانوني في تحديد مخاطر التحريف الجوهرية. فعلى سبيل المثال، إذا قدمت المنشأة تعهدات تفيد بأنها سوف تكون في وضع حيادي لانبعاثات الكربون، فقد يوفر ذلك حافزاً للتصريح عن انبعاثات أقل من الواقع بما يجعل الهدف وكأنه قد تحقق ضمن الإطار الزمني المعلن عنه. وعلى العكس من ذلك، إذا توقعت المنشأة أن تخضع مستقبلاً لبرنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات، فقد يوفر ذلك في نفس الوقت حافزاً للتصريح عن انبعاثات أكثر من الواقع لزيادة فرصة استلام المنشأة قدرأ أكبر من الإعفاءات في بداية البرنامج.

إجراءات التوصل إلى فهم للمنشأة وتحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها (راجع: الفقرة 24)

62أ. على الرغم من أن المحاسب القانوني مطالب بتنفيذ جميع الإجراءات الواردة في الفقرة 24 في سياق توصله إلى الفهم المطلوب للمنشأة، إلا أنه لا يلزمه تنفيذها جميعاً لكل جانب من جوانب ذلك الفهم.

الإجراءات التحليلية للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وتحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها (راجع: الفقرة 24(ب))

63أ. إن الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها ولتحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها قد تحدد جوانب المنشأة التي لم يكن المحاسب القانوني على علم بها وقد تساعد في تقييم مخاطر التحريف الجوهرية من أجل توفير أساس لتصميم وتطبيق استجابات للمخاطر المقيّمة. وقد تشمل الإجراءات التحليلية، على سبيل المثال، مقارنة انبعاثات الاحتباس الحراري الصادرة من مرافق مختلفة مع أرقام الإنتاج لهذه المرافق.

64أ. قد تساعد الإجراءات التحليلية على تحديد وجود أحداث غير عادية ومبالغ ونسب واتجاهات قد تشير إلى أمور لها آثار على الارتباط. وقد تساعد العلاقات المكتشفة غير العادية أو غير المتوقعة المحاسب القانوني في تحديد مخاطر التحريف الجوهرية.

65أ. ومع ذلك، فإنه عندما تستخدم هذه الإجراءات التحليلية البيانات التي يتم تجميعها عند مستوى عالي (قد يكون هذا هو الحال بالنسبة للإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها ولتحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها)، فإن نتائج هذه الإجراءات التحليلية توفر فقط مؤشراً أولياً عاماً حول مدى وجود تحريف جوهري. وبناءً عليه، في مثل هذه الحالات، فإن اعتبار الأدلة الأخرى التي تم جمعها عند تحديد مخاطر التحريف الجوهرية مع نتائج هذه الإجراءات التحليلية قد تساعد المحاسب القانوني في فهم وتقييم نتائج الإجراءات التحليلية.

الملاحظة والتقصي (راجع: الفقرة 24(ج))

66أ. تتكون الملاحظة من النظر إلى آلية معينة أو إجراء معين ينفذه الآخرون، على سبيل المثال، ملاحظة المحاسب القانوني لجهاز مراقبة أثناء معايرته من قبل موظفي المنشأة، أو لتنفيذ أدوات الرقابة. وتوفر الملاحظة أدلة حول تنفيذ الآلية أو الإجراء، ولكنها تقتصر على الوقت الذي تجرى فيه، ومحدودة بحقيقة أن كون العمل تحت الملاحظة قد يؤثر على كيفية تنفيذ الآلية أو الإجراء.

67أ. ينطوي التقصي على ما يلي:

(أ) فحص السجلات أو الوثائق، سواء كانت داخلية أو خارجية، أو في شكل ورقي أو إلكتروني أو في أي شكل آخر، على سبيل المثال، سجلات معايرة أحد أجهزة الرقابة. ويوفر التقصي عن السجلات والوثائق أدلة بدرجات متفاوتة من إمكانية الاعتماد، بحسب طبيعتها ومصدرها، وعن فاعلية أدوات الرقابة على إنتاج السجلات والوثائق الداخلية؛ أو

(ب) فحص مادي، على سبيل المثال، جهاز معايرة.

68أ. قد تدعم الملاحظة والتقصي الاستفسارات من الإدارة والآخرين، وقد توفر أيضاً معلومات حول المنشأة وبيئتها. وتشمل الأمثلة على مثل هذه الإجراءات الملاحظة والتقصي عما يلي:

- عمليات المنشأة. ملاحظة الآليات والمعدات بما في ذلك معدات الرقابة، في مرافق قد تكون ذات صلة على وجه الخصوص عندما يتم تضمين انبعاثات النطاق (1) في قائمة الاحتباس الحراري.
- الوثائق (مثل استراتيجيات وخطط تقليل الانبعاثات) والسجلات (مثل سجلات المعايرة ونتائج من مختبرات الفحص) وأدلة العمل التي تعرض بالتفصيل معلومات حول إجراءات جمع المعلومات وأدوات الرقابة الداخلية.
- التقارير المعدة للإدارة أو المكلفين بالحوكمة، مثل التقارير الداخلية أو الخارجية فيما يتعلق بأنظمة الإدارة البيئية الخاصة بالمنشأة.
- التقارير المعدة من قبل الإدارة (مثل التقارير الإدارية الربعية) ومن قبل المكلفين بالحوكمة (مثل محاضر اجتماعات مجلس الإدارة).

التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية في المنشأة (راجع: الفقرات 25د – 26ل)

69أ. في ارتباط التأكيد المحدود، لا يلزم المحاسب القانوني التوصل إلى فهم لجميع مكونات الرقابة الداخلية في المنشأة والمتعلقة بقياس كمية الانبعاثات والتقارير عنها كما هو مطلوب في ارتباط التأكيد المعقول. وبالإضافة إلى ذلك، لا يلزم المحاسب القانوني تقويم تصميم أدوات الرقابة وتحديد ما إذا كانت قد تم تطبيقها. ولذلك، فإنه في ارتباط التأكيد المحدود- وإن كان من المناسب غالباً الاستفسار من المنشأة عن أنشطة الرقابة ومتابعة أدوات الرقابة ذات الصلة بقياس كمية الانبعاثات والتقارير عنها- فلن يكون من الضروري في الغالب التوصل إلى فهم تفصيلي لمكونات أدوات الرقابة الداخلية في المنشأة.

70أ. إن فهم المحاسب القانوني لمكونات الرقابة الداخلية ذات الصلة قد يثير حالات شك حول توفر ما يكفي من الأدلة المناسبة للمحاسب القانوني لاستكمال الارتباط. فعلى سبيل المثال، (انظر أيضاً الفقرات 71أ – 72أ، 92أ – 93أ، والفقرة 96أ):

- قد تكون المخاوف بشأن نزاهة أولئك الذين يعدون قائمة الاحتباس الحراري مخاوف جدية إلى الدرجة التي تدفع المحاسب القانوني إلى استنتاج أن خطر سوء عرض الإدارة في قائمة الاحتباس الحراري عالٍ إلى درجة لا يمكن معها تنفيذ الارتباط.
- قد تؤدي المخاوف بشأن حالة سجلات المنشأة وإمكانية الاعتماد عليها إلى أن يقرر المحاسب القانوني أنه من غير المرجح أن يتوفر ما يكفي من الأدلة المناسبة لدعم الاستنتاج غير المعدل على قائمة الاحتباس الحراري.

أنشطة الرقابة ذات الصلة بالارتباط (راجع: الفقرة 25ل(د)):

71أ. إن حكم المحاسب القانوني بشأن ما إذا كانت أنشطة رقابة محددة ذات صلة بالارتباط قد يتأثر بمستوى تقدم وتوثيق نظام معلومات المنشأة وطابعه الرسمي، بما في ذلك آليات الأعمال ذات العلاقة، المتصلة بالتقرير عن الانبعاثات. ومع تطور التقرير عن الانبعاثات، فإنه من الممكن توقع أن يتطور أيضاً مستوى تقدم وتوثيق ورسمية أنظمة المعلومات وأنشطة الرقابة ذات العلاقة المرتبطة بقياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها.

72أ. في المنشآت الصغيرة جداً أو أنظمة المعلومات غير المتطورة، من المرجح أن تكون أنشطة الرقابة المحددة بدائية بشكل كبير وأقل توثيقاً، وقد توجد فقط بشكل غير رسمي. وعندما يكون هذا هو الحال، فإنه من غير المرجح أن يحكم المحاسب القانوني بضرورة فهم أنشطة الرقابة المحددة من أجل تقييم مخاطر التحريف الجوهرية وتصميم إجراءات إضافية تستجيب للمخاطر المقيّمة. ومن جهة أخرى، وفي بعض البرامج الخاضعة للتنظيم، قد يلزم توثيق نظام المعلومات وأنشطة الرقابة بشكل رسمي والمصادقة على تصميمها من قبل المنظم. ومع ذلك فإنه حتى في بعض هذه الحالات، قد لا يمكن توثيق جميع البيانات المتدفقة ذات الصلة وأدوات الرقابة المرتبطة بها. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المرجح بشكل أكبر أن تكون أنشطة الرقابة التي تتعلق بجمع بيانات المصدر من المتابعة المستمرة، أنشطة متطورة وموثقة بشكل جيد وأكثر رسمية من أنشطة الرقابة التي تتعلق بالمعالجة اللاحقة للبيانات والتقرير عنها (انظر أيضاً الفقرات 70أ، 92أ – 93أ، 96أ).

الارتباطات الأخرى التي تُنفذ لصالح المنشأة (راجع: الفقرة 27)

73أ. قد ترتبط المعلومات التي يمكن الحصول عليها من ارتباطات أخرى تُنفذ لصالح المنشأة، على سبيل المثال، بجوانب تتعلق ببيئة الرقابة في المنشأة.

تنفيذ الإجراءات في الموقع ضمن مرافق المنشأة (راجع: الفقرة 31)

74أ. إن القيام بالملاحظة والتقصي بالإضافة إلى تنفيذ إجراءات أخرى في الموقع ضمن مرفق معين (غالباً ما يشار إليها بلفظ "زيارة الموقع") قد يكون أمراً مهماً في بناء الفهم حول المنشأة الذي يطوره المحاسب القانوني من خلال القيام بإجراءات في المكتب الرئيسي. ونظراً لأنه يمكن التوقع بأن فهم المحاسب القانوني للمنشأة وتحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها يعد أكثر شمولية لارتباط التأكيد المعقول منه لارتباط التأكيد

المحدود، فإن عدد المرافق التي يتم فيها تنفيذ الإجراءات في الموقع يكون عادةً أكبر في حال ارتباط التأكيد المعقول من عددها في حال ارتباط التأكيد المحدود.

75أ. يمكن تنفيذ الإجراءات في الموقع ضمن مرفق معين (أو تكليف محاسب قانوني آخر للقيام بهذه الإجراءات نيابة عن المحاسب القانوني) كجزء من التخطيط، عند القيام بإجراءات لتحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها أو عند الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة. وغالباً ما يعد القيام بإجراءات في المرافق المهمة أمراً ضرورياً بشكل خاص لعملية يجري تنفيذها للمرة الأولى عند النظر في اكتمال مصادر النطاق (1) والأحواض المشمولة في قائمة الاحتباس الحراري، وعند إثبات ما إذا كانت أنظمة جمع ومعالجة البيانات وأساليب التقدير الخاصة بالمنشأة مناسبة بالنسبة إلى الآليات المادية الأساسية وحالات عدم التأكد ذات العلاقة.

76أ. حسبما تمت الإشارة إليه في الفقرة 74أ، قد يُعد القيام بإجراءات في الموقع ضمن مرفق معين أمراً مهماً في بناء الفهم الذي يطرده المحاسب القانوني حول المنشأة من خلال القيام بإجراءات في المكتب الرئيسي. وبالنسبة للعديد من ارتباطات التأكيد المعقول، سوف يحكم المحاسب القانوني أيضاً بأنه من الضروري القيام بإجراءات في الموقع ضمن كل مرفق مهم للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة، وخصوصاً عندما تمتلك المنشأة مرافق مهمة ذات انبعثات النطاق (1). وبالنسبة لارتباط التأكيد المحدود عندما تملك المنشأة عدداً من المرافق المهمة ذات انبعثات النطاق (1)، فقد لا يكون من الممكن الحصول على مستوى تأكيد ذي مغزى بدون تنفيذ المحاسب القانوني لإجراءات في مجموعة مختارة من المرافق المهمة. وعندما تمتلك المنشأة مرافق مهمة ذات انبعثات النطاق (1) ويحدد المحاسب القانوني أنه لا يمكن تنفيذ إجراءات فاعلة وكافية في الموقع ضمن المرفق من قبله (أو من قبل محاسب قانوني آخر بالنيابة عنه)، فقد تشمل الإجراءات البديلة واحداً أو أكثر مما يلي:

- فحص وثائق المصدر والرسومات البيانية لتدفق الطاقة والرسومات البيانية لتدفق المواد.
- تحليل ردود الاستبيان من قبل إدارة المرفق.
- معاينة صور الأقمار الصناعية للمرفق.

77أ. من أجل الحصول على تغطية مناسبة لمجموع الانبعثات، وبخاصة في ارتباط تأكيد معقول، فقد يقرر المحاسب القانوني أنه من المناسب تنفيذ إجراءات في الموقع ضمن مجموعة مختارة من المرافق غير المهمة. وتشمل العوامل التي قد تكون ذات صلة بهذا القرار ما يلي:

- طبيعة الانبعثات في مرافق مختلفة. فعلى سبيل المثال، فإنه من المرجح بشكل أكبر أن يختار المحاسب القانوني زيارة مرفق ذي انبعثات النطاق (1) بدلاً من زيارة مرفق ذي انبعثات النطاق (2) فقط. وفي الحالة الأخيرة، من المرجح أن يكون فحص فواتير الطاقة في المكتب الرئيسي مصدراً رئيسياً للأدلة.
- عدد وحجم المرافق، ومساهمتها في إجمالي الانبعثات.
- ما إذا كانت المرافق تستخدم آليات مختلفة أو آليات تستخدم تقنيات مختلفة. وحيثما يكون هذا هو الحال، فقد يكون من المناسب القيام بإجراءات في الموقع ضمن مجموعة مختارة من المرافق التي تستخدم آليات أو تقنيات مختلفة.
- الطرق التي تُستخدم في مرافق مختلفة لجمع معلومات الانبعثات.
- خبرة الموظفين المعنيين في المرافق المختلفة.
- تنوع اختيار المرافق مع مرور الوقت.

المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة 32)

78أ. من المرجح أن تكون وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشأة ذات صلة بالارتباط إذا كانت طبيعة مسؤوليات وأنشطة وظيفية المراجعة الداخلية مرتبطة بقياس كمية الانبعثات والتقرير عنها وكان المحاسب القانوني يتوقع أن يستخدم عمل وظيفية المراجعة الداخلية لتعديل طبيعة أو توقيت، أو تخفيض مدى الإجراءات التي سيتم تنفيذها.

مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى قائمة الاحتباس الحراري (راجع: الفقرات 33د(أ) - 33ل(أ))

79أ. تشير مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى قائمة الاحتباس الحراري إلى المخاطر التي ترتبط بشكل شامل بقائمة الاحتباس الحراري بمجمله. وهذا النوع من المخاطر ليس بالضرورة مخاطر يمكن تحديدها بنوع معين من الانبعثات أو مستوى معين من الإفصاحات، ولكنها تمثل الظروف

التي قد تزيد من مخاطر التحريف الجوهرى بشكل عام، على سبيل المثال، من خلال تجاوز الإدارة للرقابة الداخلية. وقد تكون مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى قائمة الاحتباس الحرارى ذات صلة بشكل خاص باعتبار المحاسب القانونى لمخاطر التحريف الجوهرى الناتجة عن الغش.

80أ. قد تنشأ المخاطر على مستوى قائمة الاحتباس الحرارى بشكل خاص من بيئة الرقابة الضعيفة. فعلى سبيل المثال، فإن عيوباً مثل قلة كفاءة الإدارة قد يكون لها أثر عام على قائمة الاحتباس الحرارى، وقد يحتاج لاستجابة عامة من قبل المحاسب القانونى. وقد تشمل المخاطر الأخرى للتحريف الجوهرى على مستوى قائمة الاحتباس الحرارى، على سبيل المثال، ما يلي:

- آليات غير كافية أو غير مراقبة بشكل جيد أو غير موثقة بشكل جيد لجمع البيانات وقياس كمية الانبعاثات وإعداد قوائم الاحتباس الحرارى.
- قلة كفاءة الموظفين في جمع البيانات وقياس كمية الانبعاثات وإعداد قوائم الاحتباس الحرارى.
- قلة مشاركة الإدارة في قياس كمية الانبعاثات وإعداد قوائم الاحتباس الحرارى.
- الإخفاق في تحديد جميع مصادر الانبعاثات الحرارية بدقة.
- خطر الغش، على سبيل المثال، فيما يتعلق بأسواق مبادلة الانبعاثات.
- تقديم معلومات تغطي الفترات السابقة لم يتم إعدادها على أساس متسق، على سبيل المثال، بسبب الحدود المتغيرة أو التغيرات في منهجيات القياس.
- تقديم عرض مضلل للمعلومات في قائمة الاحتباس الحرارى، على سبيل المثال، تسليط الضوء على نحو غير ملائم على البيانات أو الاتجاهات المواتية بشكل خاص.
- طرق قياس الكميات وسياسات التقرير غير المتسقة، بما في ذلك الطرق المختلفة لتعيين الحدود التنظيمية في المرافق المختلفة.
- أخطاء في تحويل الوحدات عند توحيد المعلومات من المرافق.
- الإفصاح غير الكافي عن حالات عدم التأكيد العلمية والافتراضات الرئيسية فيما يخص التقديرات.

استخدام/الإقرارات (راجع: الفقرات 33د(ب)–33ل(ب))

81أ. تستخدم الإقرارات من قبل المحاسب القانونى في ارتباط التأكيد المعقول، ويمكن استخدامها في ارتباط التأكيد المحدود للنظر في الأنواع المختلفة للتحريفات الجوهرية المحتمل حدوثها.

82أ. عند الإفادة بأن قائمة الاحتباس الحرارى تتفق مع الضوابط المنطبقة، فإن المنشأة تقدم إقرارات بشكل ضمني أو صريح فيما يتعلق بقياس كمية الانبعاثات وعرضها والإفصاح عنها. وتندرج الإقرارات ضمن الفئات الآتية وقد تتخذ الأشكال الآتية:

(أ) إقرارات حول قياس كمية الانبعاثات للفترة الخاضعة للتأكيد:

- (1) الحدوث – الانبعاثات التي تم تسجيلها قد حدثت وترتبط بالمنشأة.
- (2) الاكتمال – تم تسجيل جميع الانبعاثات التي كان من المفترض تسجيلها (انظر الفقرات 30أ-34 لمناقشة الاكتمال فيما يخص النطاقات المختلفة).
- (3) الدقة – تم تسجيل قياس كمية الانبعاثات بشكل مناسب.
- (4) الحد الفاصل- تم تسجيل الانبعاثات في فترة التقرير الصحيحة.
- (5) التصنيف – تم تسجيل الانبعاثات ضمن الأنواع الملائمة.

(ب) إقرارات حول العرض والإفصاح:

- (1) الحدوث والمسؤولية – الانبعاثات المفصح عنها والأمور الأخرى حدثت فعلاً وتتعلق بالمنشأة.
- (2) الاكتمال – تم تضمين جميع الإفصاحات التي ينبغي تضمينها في قائمة الاحتباس الحرارى.

- (3) التصنيف والفهم – تم عرض المعلومات الخاصة بالانبعاثات ووصفها بشكل مناسب، وتم التعبير عن الإفصاحات بشكل واضح.
- (4) الدقة وقياس الكميات – تم الإفصاح بشكل مناسب عن قياس كمية الانبعاثات والمعلومات ذات العلاقة المضمّنة في قائمة الاحتباس الحراري.
- (5) الاتساق- تتسق سياسات قياس الكميات مع تلك المطبقة في الفترة السابقة، أو أن التغيرات مبررة وتم تطبيقها بشكل سليم والإفصاح عنها بشكل كاف؛ والمعلومات المقارنة، إن وجدت، هي التي تم التقرير عنها في الفترة السابقة أو قد أعيد عرضها بشكل مناسب.

الاعتماد على الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة 33ل)

83أ. إذا تضمن تقييم المحاسب القانوني لمخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات توقع بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية (أي ينوي المحاسب القانوني أن يعتمد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأخرى)، فإنه يُطلب من المحاسب القانوني بموجب الفقرة 38ل تصميم وتنفيذ اختبارات للفاعلية التشغيلية لهذه الأدوات الرقابية.

أسباب مخاطر التحريف الجوهرية (راجع: الفقرة 34)

الغش (راجع: الفقرتين 28، 34(أ))

84أ. يمكن أن تنشأ التحريفات في قائمة الاحتباس الحراري إما من الغش أو الخطأ. ويكون عامل التمييز بين الغش والخطأ هو ما إذا كان التصرف الأساسي الذي أدى إلى التحريف في قائمة الاحتباس الحراري مقصوداً أو غير مقصود.

85أ. قد تنشأ محفزات التحريف المقصود في قائمة الاحتباس الحراري إذا كانت على سبيل المثال نسبة كبيرة من تعويضات أولئك المعنيين بشكل مباشر بألية التقرير عن الانبعاثات، أو الذين لديهم الفرصة للتأثير عليها، تعتمد على تحقيق أهداف طموحة أكثر من اللازم للاحتباس الحراري. وحسبما تمت الإشارة إليه في الفقرة 61أ، قد تنشأ حوافز أخرى للتصريح عن انبعاثات أقل من الواقع أو المبالغة في التصريح عن انبعاثات أكثر من الواقع، من استراتيجية تغير المناخ الخاصة بالمنشأة، إن وجدت، ومن المخاطر الاقتصادية والتنظيمية والمادية والمتعلقة بالسمعة ذات الصلة.

86أ. بالرغم من أن الغش مفهوم قانوني واسع، إلا أن المحاسب القانوني معني لأغراض هذا المعيار بالغش الذي يسبب تحريفاً جوهرياً في قائمة الاحتباس الحراري. وعلى الرغم من أن المحاسب القانوني قد يشبهه بحدوث غش أو، في حالات نادرة، قد يحدد حدوث الغش، إلا أنه لا يصدر قرارات قانونية حول ما إذا كان الغش قد حدث فعلاً.

عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح (راجع: الفقرتين 34(ب)، 78(ج))

87أ. يميز هذا المعيار مسؤوليات المحاسب القانوني فيما يخص الالتزام بفئتين مختلفتين من الأنظمة واللوائح على النحو الآتي:

(أ) أحكام الأنظمة واللوائح التي تُعرف عموماً بأن لها تأثير مباشر على تحديد المبالغ والإفصاحات المهمة في قائمة الاحتباس الحراري بحيث تحدد الكميات والإفصاحات التي يتم التقرير عنها في قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة. وتتطلب الفقرة 34(ب) من المحاسب القانوني النظر في احتمال وجود تحريفات جوهرية نتيجة عدم الالتزام بأحكام هذه الأنظمة واللوائح عند تنفيذ الإجراءات التي تتطلبها الفقرة 33د أو 33ل؛

(ب) الأنظمة واللوائح الأخرى التي ليس لها تأثير مباشر على تحديد الكميات والإفصاحات في قائمة الاحتباس الحراري، ولكن قد يعد الالتزام بها أمراً أساسياً للجوانب التشغيلية للأعمال، أو لقدرة المنشأة على مواصلة عملها، أو لتجنب عقوبات جوهرية (على سبيل المثال، الالتزام بشروط رخصة تشغيلية معينة أو الالتزام بالأنظمة البيئية). ويُعدّ الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال مسار الارتباط، بحسب ما يقتضيه معيار ارتباطات التأكيد (3000)،²¹ أمراً مهماً في سياق التنبيه إلى احتمال أن الإجراءات المطبقة بغرض تكوين استنتاج عن قائمة الاحتباس الحراري قد تلفت انتباه المحاسب القانوني إلى حالات عدم التزام محددة أو اشتباه في عدم الالتزام بهذه الأنظمة واللوائح.

الأسباب الأخرى لمخاطر التحريف الجوهرية (راجع: الفقرة 34):

88أ. تشمل الأمثلة على العوامل المشار إليها في الفقرات 34(ج)-(ك) ما يلي:

²¹ معيار ارتباطات التأكيد (3000)، الفقرة 37

(أ) إن إغفال واحد أو أكثر من مصادر الانبعاثات هو أمر مرجح حدوثه بشكل أكبر بالنسبة للمصادر الأقل وضوحاً والتي قد يتم التغاضي عنها مثل الانبعاثات الناتجة عن التسريبات.

(ب) قد تشمل التغييرات التنظيمية أو الاقتصادية المهمة، على سبيل المثال، الزيادات في أهداف الطاقة المتجددة أو التغييرات الكبيرة في الأسعار فيما يخص الإعفاءات بموجب برنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات والتي قد تؤدي مثلاً إلى المزيد من مخاطر سوء تصنيف المصادر في مولد كهربائي معين.

(ج) قد تكون طبيعة عمليات المنشأة معقدة (على سبيل المثال، قد تحوي مرافق وآليات متعددة وغير متجانسة) أو متقطعة (على سبيل المثال، توليد الطاقة الكهربائية في أوقات الذروة) أو ينتج عنها علاقات قليلة أو ضعيفة بين انبعاثات المنشأة ومستويات أنشطة أخرى قابلة للقياس (على سبيل المثال، معمل كوبالت ونيكل). في مثل هذه الحالات، قد تنقلص فرصة تنفيذ إجراءات تحليلية هادفة بشكل كبير.

قد ينتج عن التغييرات في العمليات أو الحدود (على سبيل المثال، استحداث آليات جديدة أو بيع أو اقتناء أو الإسناد الخارجي لمصادر الانبعاثات أو أحواض الإزالة) مخاطر للتحريف الجوهرى (على سبيل المثال، من خلال عدم الإلمام بإجراءات قياس كمية الانبعاثات أو إجراءات التقرير عن الانبعاثات). وقد يحدث أيضاً ازدواج في حساب مصادر الانبعاثات أو أحواض الإزالة نتيجة التنسيق غير الكافي في تحديد المصادر والأحواض في منشأة معقدة.

(د) اختيار طريقة غير مناسبة لقياس الكميات (على سبيل المثال، حساب انبعاثات النطاق (1) باستخدام عامل انبعاثات معين عندما يكون استخدام طريقة قياس مباشرة وأكثر دقة أمراً متاحاً وأكثر مناسبة). يعد اختيار طريقة مناسبة لقياس الكميات أمراً مهماً وبخاصة عندما يتم تغيير طريقة القياس. وذلك لأن المستخدمين المستهدفين غالباً ما يكونون مهتمين باتجاهات الانبعاثات على مر الوقت أو مقارنة بسنة الأساس. وقد تتطلب بعض الضوابط تغيير طرق قياس كمية الانبعاثات فقط عند استخدام طريقة أكثر دقة. وتشمل العوامل الأخرى المرتبطة بطبيعة طرق قياس الكميات ما يلي:

- التطبيق الخاطئ لطريقة قياس معينة، مثل عدم معايرة عدادات القياس أو عدم قراءتها بشكل متكرر بما فيه الكفاية، أو استخدام عامل انبعاثات غير مناسب في الظروف المحددة. فعلى سبيل المثال، يمكن التنبؤ بعامل انبعاثات معين على أساس افتراض الاستخدام المتواصل وقد لا يكون من المناسب استخدامه بعد الإغلاق.
- التعقيد في طرق قياس الكميات والتي من المرجح أن تنطوي على خطر عالٍ للتحريف الجوهرى، على سبيل المثال، التلاعب الحسابي الواسع أو المعقد في بيانات المصدر (مثل استخدام النماذج الحسابية المعقدة)؛ أو الاستخدام المكثف لعوامل تحويل الحالة (مثل تلك العوامل التي تستخدم لتحويل مقاييس السوائل إلى مقاييس الغاز)؛ أو الاستخدام المكثف لعوامل تحويل الوحدة (مثل تلك العوامل التي تستخدم لتحويل المقاييس الانجليزية إلى مقاييس مترية).
- التغييرات في طرق قياس الكميات أو متغيرات المدخلات (على سبيل المثال، إذا كانت طريقة قياس الكميات المستخدمة تعتمد على محتوى الكربون في الكتلة الحيوية، وتتغير تركيبة الكتلة الحيوية المستخدمة خلال الفترة).

(هـ) تعد الانبعاثات غير الروتينية أو الأمور التقديرية المهمة مصدراً لخطر أكبر للتحريف الجوهرى بالمقارنة مع الانبعاثات الروتينية غير المعقدة والتي تخضع للقياس والتقرير بشكل منتظم. والانبعاثات غير الروتينية هي تلك الانبعاثات غير الاعتيادية في حجمها أو طبيعتها ولهذا فإنها نادرة الحدوث (على سبيل المثال، أحداث تحصل مرة واحدة مثل عطل في المعمل أو تسرب رئيسي). وقد تشمل الأمور التقديرية وضع تقديرات شخصية. وقد تكون مخاطر التحريف الجوهرى أكبر بسبب أمور معينة مثل ما يلي:

- تدخل كبير من قبل الإدارة في تحديد طرق قياس الكميات أو معالجة التقرير.
- تدخل يدوي كبير لجمع البيانات ومعالجتها.
- حسابات معقدة أو طرق قياس ومبادئ تقرير معقدة.
- طبيعة الانبعاثات غير الروتينية والتي قد تجعل من الصعب على المنشأة تطبيق أدوات رقابة فاعلة على المخاطر.
- قد تخضع طرق قياس الكميات ومبادئ التقرير فيما يخص التقديرات إلى تفسيرات مختلفة.
- قد تكون الاجتهادات المطلوبة شخصية أو معقدة.

- (و) تضمين انبعاثات النطاق (3) عندما لا يتم الاحتفاظ ببيانات المصدر المستخدمة في قياس الكميات من قبل المنشأة، أو حيثما تكون طرق قياس الكميات المستخدمة عادة غير دقيقة أو تؤدي إلى اختلافات كبيرة في الانبعاثات التي يتم التقرير عنها (انظر الفقرات 31أ – 34أ).
- (ز) تشمل الأمور التي قد يأخذها المحاسب القانوني في الحسبان عند التوصل إلى فهم لكيفية قيام المنشأة بإجراء تقديرات مهمة والبيانات التي تستند إليها هذه التقديرات ما يلي:

- فهم البيانات التي تعتمد عليها التقديرات؛
- الطريقة، بما في ذلك عندما يكون ذلك منطبقاً، النموذج المستخدم في إجراء التقديرات؛
- الجوانب ذات العلاقة في بيئة الرقابة ونظام المعلومات؛
- ما إذا كانت المنشأة قد استخدمت خبيراً؛
- الافتراضات التي تنبئ عليها التقديرات؛
- ما إذا كان هناك تغير أو يجب أن يكون هناك تغير عن الفترة السابقة في طرق إجراء التقديرات، وإن كان الأمر كذلك، سبب هذا التغير؛
- ما إذا كانت المنشأة قد قامت بتقييم أثر عدم تأكد التقدير على قائمة الاحتباس الحراري وكيفية قيامها بذلك، بما في ذلك:
 - ما إذا كانت المنشأة قد أخذت في حسابها الافتراضات أو النتائج البديلة عن طريق، مثلاً، إجراء تحليل الحساسية لتحديد أثر التغيرات في الافتراضات على تقدير معين، وكيفية قيامها بذلك؛
 - كيفية تحديد المنشأة للتقدير عندما يشير التحليل إلى عدد من سيناريوهات النتائج؛
 - ما إذا كانت المنشأة تراقب نتائج التقديرات التي تمت في الفترة السابقة، وما إذا كانت قد استجابت بشكل مناسب لنتائج ذلك الإجراء الرقابي.

89أ. تشمل الأمثلة على العوامل الأخرى التي قد تؤدي إلى مخاطر للتحريف الجوهرى ما يلي:

- أخطاء بشرية في قياس كمية الانبعاثات، والتي قد يكون من المرجح حدوثها إذا لم يكن الموظفون على إلمام بآليات الانبعاثات أو تسجيل البيانات أو ليسوا مدربين جيداً في ذلك المجال.
- الاعتماد غير المناسب على نظام معلومات ضعيف التصميم والذي قد ينطوي على القليل من أدوات الرقابة الفاعلة، على سبيل المثال، استخدام جداول بيانات دون أدوات رقابة كافية.
- التعديل اليدوي لمستويات الأنشطة المسجلة أوتوماتيكياً، على سبيل المثال، قد يكون الإدخال اليدوي مطلوباً إذا أصبح عداد الإشعاع زائد الحمل.
- تطورات خارجية مهمة مثل الفحص المجتمعي المتزايد لمرفق معين.

الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة والإجراءات الإضافية

ارتباطات التأكيد المحدود والمعقول (راجع: الفقرات 8، 35-41، 42، 43، 46)

- 90أ. بما أن مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكيد المحدود أقل من ذلك المستوى الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكيد المعقول، فإن الإجراءات التي سوف يقوم بها المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود سوف تختلف طبيعتها وستكون أقل في مداها مقارنة بارتباط التأكيد المعقول. وفيما يلي الاختلافات الرئيسية بين الاستجابات العامة للمحاسب القانوني للتعامل مع مخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة والإجراءات الإضافية فيما يخص ارتباط التأكيد المعقول وارتباط التأكيد المحدود على قائمة الاحتباس الحراري:

(أ) من المرجح أن يختلف التركيز على طبيعة الإجراءات المختلفة كمصدر للأدلة، اعتماداً على ظروف الارتباط. فعلى سبيل المثال:

- قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب في ظروف ارتباط معين للتأكيد المحدود أن يركز بشكل أكبر نسبياً على توجيه الاستفسارات لموظفي المنشأة والإجراءات التحليلية، وأن يركز بشكل أقل نسبياً على اختبارات أدوات الرقابة، إن وجدت، والحصول على أدلة من مصادر خارجية، بالمقارنة مع ارتباط التأكيد المعقول.
- حينما تستخدم المنشأة معدات قياس مستمرة لقياس كمية الانبعاثات المتدفقة، قد يقرر المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود الاستجابة لأحد مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة من خلال الاستفسار عن مدى تكرار معايرة المعدات. وفي ظل نفس الظروف لارتباط التأكيد المعقول، قد يقرر المحاسب القانوني فحص سجلات المنشأة الخاصة بمعايرة المعدات أو فحص معايرتها بشكل مستقل.
- عندما تحرق المنشأة الفحم، قد يقرر المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المعقول أن يحلل خصائص الفحم بشكل مستقل، ولكنه قد يقرر في ارتباط التأكيد المحدود أن تفحص سجلات المنشأة التي تشتمل على نتائج فحص المختبر يعد استجابة مناسبة لأحد مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة.
- (ب) يُعدّ مدى الإجراءات الإضافية المنفذة في ارتباط التأكيد المحدود أقل من مدى الإجراءات الإضافية المنفذة في ارتباط التأكيد المعقول. وقد ينطوي ذلك على ما يلي:

- تقليل عدد البنود التي سوف يتم التحقق منها؛ أو
- القيام بإجراءات أقل (على سبيل المثال، القيام بإجراءات تحليلية فقط في الظروف التي يتم فيها تنفيذ كل من الإجراءات التحليلية واختبار التفاصيل في ارتباط تأكيد معقول)؛ أو
- القيام بإجراءات في الموقع على مرافق أقل.

(ج) في ارتباط التأكيد المعقول، تنطوي الإجراءات التحليلية التي تنفذ استجابة لمخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة على وضع توقعات للكميات أو النسب بدقة كافية لتحديد التحريفات الجوهرية. أما في ارتباط التأكيد المحدود على الجهة الأخرى، فغالباً ما يتم تصميم الإجراءات التحليلية لدعم التوقعات فيما يتعلق بالاتجاهات والعلاقات والنسب بدلاً من تحديد التحريفات بمستوى الدقة المتوقعة في ارتباط التأكيد المعقول.²²

وعلاوة على ذلك، عندما يتم تحديد تقلبات أو علاقات أو اختلافات مهمة، فإنه يمكن الحصول غالباً على أدلة مناسبة في ارتباط التأكيد المحدود من خلال توجيه استفسارات للمنشأة والنظر في الاستجابات المستلمة في ضوء ظروف الارتباط المعلومة، بدون الحصول على أدلة إضافية بحسب ما تقضي به الفقرة 43ل(أ) في حالة ارتباط التأكيد المعقول.

وبالإضافة إلى ذلك، وعند تنفيذ الإجراءات التحليلية في ارتباط التأكيد المحدود، قد يقوم المحاسب القانوني بما يلي على سبيل المثال:

- استخدام البيانات التي يتم تجميعها على مستوى عالٍ، على سبيل المثال، البيانات على مستوى المنطقة بدلاً من البيانات على مستوى المرافق، أو البيانات الشهرية بدلاً من البيانات الأسبوعية.
- استخدام البيانات التي لم تخضع لإجراءات منفصلة لفحص إمكانية الاعتماد عليها بنفس القدر الذي خضعت له البيانات في ارتباط التأكيد المعقول.

الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة (راجع: الفقرة 35)

91أ. قد تشمل الاستجابات العامة للتعامل مع مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة على مستوى قائمة الاحتماس الحراري ما يلي:

- لفت اهتمام موظفي التأكيد إلى ضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني.
- تعيين موظفين أكثر خبرة أو يمتلكون مهارات خاصة أو الاستعانة بالخبراء.

²² قد لا يكون هذا هو الوضع دائماً، على سبيل المثال، قد يضع المحاسب القانوني في بعض الظروف توقعاً دقيقاً بناءً على العلاقات الفيزيائية أو الكيميائية الثابتة حتى في ارتباط تأكيد محدود.

- توفير المزيد من الإشراف.
 - دمج عناصر إضافية من عدم القدرة على التنبؤ في اختيار الإجراءات الإضافية التي يجب تنفيذها.
 - القيام بتغييرات عامة في طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات، على سبيل المثال: تنفيذ إجراءات في نهاية الفترة بدلاً من تنفيذها في تاريخ أولي؛ أو تعديل طبيعة الإجراءات من أجل الحصول على أدلة أكثر إقناعاً.
- 92أ. إن تقييم مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى قائمة الاحتباس الحراري، وبالتالي الاستجابات العامة للمحاسب القانوني، تتأثر بفهمه لبيئة الرقابة. فقد تسمح بيئة الرقابة الفاعلة للمحاسب القانوني بأن يضع ثقة أكبر في نظام الرقابة الداخلية والاعتماد على الأدلة المعدة داخلياً داخل المنشأة وبالتالي السماح للمحاسب القانوني، على سبيل المثال، القيام ببعض الإجراءات في تاريخ أولي بدلاً من القيام بها في نهاية الفترة. ولكن أوجه القصور في بيئة الرقابة سيكون لها أثر مضاد. فعلى سبيل المثال، قد يستجيب المحاسب القانوني لبيئة رقابة غير فاعلة من خلال:
- تنفيذ المزيد من الإجراءات في نهاية الفترة بدلاً من القيام بها في تاريخ أولي.
 - الحصول على أدلة أكثر شمولية من الإجراءات بخلاف اختبارات أدوات الرقابة.
 - زيادة حجم العينات ومدى الإجراءات، مثل عدد المرافق التي يتم فيها تنفيذ الإجراءات.
- 93أ. ولذلك، فإنه سيكون لهذه الاعتبارات أثر مهم على المنهج العام للمحاسب القانوني، على سبيل المثال، التركيز النسبي على اختبارات أدوات الرقابة مقابل إجراءات أخرى (أنظر أيضاً الفقرات 70 – 72أ، والفقرة 96).
- أمثلة على الإجراءات الإضافية (راجع: الفقرات 37د-37ل، والفقرة 40ل)
- 94أ. قد تتضمن الإجراءات الإضافية، على سبيل المثال، ما يلي:
- فحص الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على جمع وتسجيل بيانات الأنشطة، مثل ساعات كيلوواط الكهرباء التي يتم شراؤها.
 - مطابقة عوامل الانبعاثات مع المصادر المناسبة (على سبيل المثال: المنشورات الحكومية) والنظر في انطباقها في الظروف المحددة.
 - مراجعة اتفاقيات المشاريع المشتركة والعقود الأخرى المتعلقة بتحديد الحدود التنظيمية للمنشأة.
 - مطابقة البيانات المسجلة، على سبيل المثال، مع عدادات المسافة في المركبات التي تملكها المنشأة.
 - إعادة إجراء العمليات الحسابية (على سبيل المثال، حسابات توازن الطاقة وتوازن الكتلة)، ومطابقة الاختلافات الملحوظة.
 - أخذ قراءات من معدات المتابعة المستمرة.
 - متابعة أو إعادة إجراء القياسات الفيزيائية مثل خزانات الزيت للتغطيس.
 - تحليل معقولة ومناسبة أساليب القياس الفريدة الخاصة، وآليات قياس الكميات، وبخاصة الطرق المعقدة التي قد تنطوي، على سبيل المثال، على حلقات إعادة التدوير أو التغذية الراجعة.
 - العينات وتحليل خصائص مواد معينة بشكل مستقل مثل الفحم، أو ملاحظة أساليب أخذ المنشأة للعينات وفحص السجلات الخاصة بنتائج اختبارات المختبر.
 - التحقق من دقة الحسابات ومناسبة طرق الحساب المستخدمة (على سبيل المثال، تحويل وتجميع مقاييس المدخلات).
 - مطابقة البيانات المسجلة مع وثائق المصدر، مثل سجلات الإنتاج وسجلات استخدام الوقود وفواتير الطاقة المشتراة.
- العوامل التي قد تؤثر على مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة (راجع: الفقرات 37د(أ) – 37ل(أ)):
- 95أ. تتضمن العوامل التي قد تؤثر على مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة ما يلي:
- القيود الملازمة على قدرات أدوات القياس ومدى تكرار معايرتها.
 - عدد المرافق التي تجمع منها البيانات وطبيعتها وانتشارها الجغرافي وخصائص ملكيتها.

- عدد وطبيعة الغازات المختلفة ومصادر الانبعاثات المضمّنة في قائمة الاحتباس الحراري.
- ما إذا كانت الآليات التي تتعلق بالانبعاثات مستمرة أم متقطعة، ومخاطر تعطل مثل هذه الآليات.
- تعقيد طرق قياس الأنشطة وحساب الانبعاثات، على سبيل المثال، قد تتطلب بعض الآليات طرق قياس وحساب فريدة.
- مخاطر الانبعاثات غير المحددة الناتجة عن التسربات.
- المدى الذي ترتبط فيه كمية الانبعاثات مع بيانات المدخلات المتاحة بسهولة.
- ما إذا كان يتم تدريب الموظفين الذين يجمعون البيانات بالطرق الملائمة ومدى تكرار تغير هؤلاء الموظفين.
- طبيعة ومستوى التشغيل الآلي المستخدم في الحصول على البيانات والتعامل معها.
- سياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة في مختبرات الفحص، سواء كانت داخلية أو خارجية.
- تعقيد الضوابط وسياسات قياس الكميات والتقرير عنها، بما في ذلك كيفية تعيين الحدود التنظيمية.

الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة (راجع: الفقرتين 37ل(أ)2، 38ل(أ))

96. في حالة المنشآت الصغيرة جداً أو أنظمة المعلومات غير المتطورة، قد لا تكون هناك أنشطة رقابية عديدة يمكن أن يحددها المحاسب القانوني، أو قد يكون مدى توثيق وجودها أو عملها من قبل المنشأة محدوداً. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون أكثر فاعلية للمحاسب القانوني أن ينفذ إجراءات إضافية بشكل رئيسي بخلاف اختبارات أدوات الرقابة. ولكن في بعض الحالات النادرة، فإن غياب الأنشطة الرقابية أو مكونات أخرى للرقابة قد يجعل من المستحيل الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة (انظر الفقرات 70 – 72، والفقرتين 92، 93).

مدى إقناع الأدلة (راجع: الفقرات 37ل(ب) – 37ع(ب))

97. من أجل الحصول على أدلة أكثر إقناعاً بسبب ارتفاع تقييم مخاطر التحريف الجوهرية، فإن المحاسب القانوني قد يزيد من كمية الأدلة أو قد يحصل على أدلة أكثر ملاءمة أو إمكانية للاعتماد عليها، على سبيل المثال، من خلال الحصول على أدلة مؤيدة من عدد من المصادر المستقلة.

المخاطر التي يلزم لها اختبارات أدوات الرقابة لتوفير ما يكفي من الأدلة المناسبة (راجع: الفقرة 38ل(ب))

98. قد يتضمن قياس كمية الانبعاثات آليات يتم تشغيلها آلياً بشكل كبير مع تدخل يدوي قليل أو معدوم، على سبيل المثال، عند تسجيل المعلومات ذات الصلة أو معالجتها أو التقرير عنها في شكل إلكتروني فقط كما هو الحال في نظام المتابعة المستمر، أو عند دمج معالجة بيانات النشاط معين مع نظام تشغيلي أو نظام للتقرير المالي قائم على تكنولوجيا المعلومات. وفي مثل هذه الحالات:

- قد تتوفر الأدلة في شكل إلكتروني فقط، وتعتمد كفايتها ومناسبتها على فاعلية أدوات الرقابة الموضوعية على دقتها واكتمالها.
- احتمالية إنشاء أو تغيير المعلومات بشكل غير مناسب وعدم اكتشاف ذلك تعد احتمالية كبيرة إذا لم تكن أدوات الرقابة المناسبة تعمل بفاعلية.

إجراءات المصادقة (راجع: الفقرة 41ل)

99. قد توفر إجراءات المصادقة الخارجية أدلة ملائمة حول معلومات معينة مثل:

- بيانات النشاط التي يجمعها طرف ثالث مثل البيانات حول: سفر الموظفين جواً المنسق بواسطة وكيل سفر؛ أو قياس تدفق الطاقة الوارد إلى مرفق معين من قبل المورد؛ أو تسجيل الكيلومترات التي تقطعها المركبات المملوكة للمنشأة من قبل مدير أسطول خارجي.
- البيانات المرجعية للصناعة المستخدمة في حساب عوامل الانبعاثات.
- شروط الاتفاقيات أو العقود أو المعاملات بين المنشأة وأطراف أخرى، أو معلومات عما إذا كانت أطراف أخرى تقوم أو لا تقوم بتضمين انبعاثات محددة في قوائمهم الخاصة بالاحتباس الحراري عند النظر في الحدود التنظيمية للمنشأة.
- نتائج تحليل المختبر للعينات (على سبيل المثال، القيمة الحرارية للعينات المدخلة).

الإجراءات التحليلية المنفذة استجابة لمخاطر التحريف الجوهرى/المقّمة (راجع: الفقرات 42 – 44)

100. في العديد من الحالات، تسمح الطبيعة الثابتة للعلاقات الفيزيائية أو الكيميائية بين انبعاثات معينة وظواهر أخرى قابلة للقياس بتصميم إجراءات تحليلية قوية (على سبيل المثال، العلاقة بين استهلاك الوقود وانبعاثات ثاني أكسيد الكربون وأكسيد النيتروز).

101. وبالمثل، قد توجد علاقة يمكن التنبؤ بها بشكل معقول بين الانبعاثات والمعلومات المالية أو التشغيلية (على سبيل المثال، العلاقة بين انبعاثات النطاق (2) من الكهرباء وصيد دفتر الأستاذ العام لمشتريات الكهرباء أو ساعات التشغيل). وقد تشمل الإجراءات التحليلية الأخرى مقارنات للمعلومات حول انبعاثات المنشأة مع البيانات الخارجية مثل معدلات الصناعة؛ أو تحليل الاتجاهات خلال الفترة لتحديد الحالات الشاذة لمزيد من الاستقصاء والبحث، والاتجاهات خلال الفترات بغرض التوافق مع الظروف الأخرى مثل اقتناء المرافق أو استبعادها.

102. قد تكون الإجراءات التحليلية فعالة بشكل خاص عندما تكون البيانات المجزأة متاحة بسهولة أو عندما يكون لدى المحاسب القانوني سبب يدفعه لاعتبار البيانات التي سيتم استخدامها بأنها بيانات يمكن الاعتماد عليها، مثلاً عند استخراجها من مصدر خاضع لرقابة جيدة. وفي بعض الحالات، يمكن الحصول على المعلومات التي سوف يتم استخدامها من قبل نظام معلومات إعداد التقارير المالية، أو يمكن إدخالها في نظام معلومات آخر بالتوازي مع إدخال البيانات المالية ذات العلاقة، ويتم تطبيق بعض أدوات الرقابة الشائعة على المدخلات. فعلى سبيل المثال، يمكن إدخال كمية الوقود الذي يتم شراؤها حسبما هو مسجل في فواتير الموردين بموجب نفس الشروط التي تم وفقاً لها إدخال الفواتير ذات الصلة في نظام الحسابات مستحقة السداد. وفي بعض الحالات، قد تكون البيانات التي سوف يتم استخدامها هي مدخلات أساسية في القرارات التشغيلية وتخضع بالتالي لمزيد من الفحص الدقيق من قبل الموظفين التشغيليين، أو تخضع لإجراءات مراجعة خارجية منفصلة (على سبيل المثال، كجزء من اتفاقية مشروع مشترك أو كجزء من إشراف المنظم).

الإجراءات المتعلقة بالتقديرات (راجع: الفقرات 44 – 45)

103. في بعض الحالات، قد يكون من المناسب للمحاسب القانوني تقييم كيفية قيام المنشأة باعتبار الافتراضات أو النتائج البديلة ولماذا قامت برفضها.

104. في بعض ارتباطات التأكيد المحدود، قد يكون من المناسب للمحاسب القانوني أن ينفذ إجراء أو أكثر من الإجراءات المحددة في الفقرة 45.

أخذ العينات (راجع: الفقرة 46)

105. ينطوي أخذ العينات على ما يلي:

(أ) تحديد حجم عينة بشكل يكفي لتقليل مخاطر العينات إلى مستوى متدني مقبول. ولأن المستوى المقبول لمخاطر ارتباط التأكيد المعقول هو أقل من المستوى المقبول لمخاطر ارتباط التأكيد المحدود، فإنه أيضاً قد يكون كذلك بالنسبة لمستوى المخاطر المقبول للعينات في حالة اختبارات التفاصيل. ولذلك، عند استخدام العينات في اختبارات التفاصيل في ارتباط التأكيد المعقول، فإن حجم العينة قد يكون أكبر مقارنة بتلك التي تستخدم في ظروف مشابهة في ارتباط التأكيد المحدود.

(ب) اختيار بنود للعينة بحيث يكون هناك فرصة لاختيار كل وحدة في مجتمع العينة وتنفيذ إجراءات مناسبة للغرض المحدد في كل بند يتم اختياره. وإذا لم يتمكن المحاسب القانوني من تطبيق الإجراءات المصممة أو الإجراءات البديلة المناسبة على بند معين تم اختياره، فإن ذلك البند يعامل على أنه انحراف عن نظام الرقابة المحدد في حالة اختبارات أدوات الرقابة، أو أنه تحريف في حالة اختبارات التفاصيل.

(ج) التحقيق في طبيعة وسبب الانحرافات أو التحريفات المحددة وتقييم تأثيراتها المحتملة على الغرض من الإجراء، وعلى مجالات أخرى من الارتباط.

(د) تقويم:

(1) نتائج العينة بما في ذلك، بالنسبة لاختبارات التفاصيل، تعميم التحريفات التي وجدت في العينة على المجتمع؛

(2) ما إذا كان استخدام العينات يوفر أساساً مناسباً للاستنتاجات حول المجتمع الذي تم اختياره.

الغش والأنظمة واللوائح (راجع: الفقرة 47)

106. عند الاستجابة للغش أو الغش المشتبه به المحدد أثناء الارتباط، فإنه قد يكون من المناسب للمحاسب القانوني، على سبيل المثال:

- مناقشة الأمر مع المنشأة.
- الطلب من المنشأة التشاور مع طرف ثالث مؤهل بشكل مناسب، مثل المستشار القانوني للمنشأة أو الجهة التنظيمية.
- النظر في المدلولات الضمنية للأمر فيما يتعلق بجوانب أخرى من الارتباط، بما في ذلك تقييم المحاسب القانوني للخطر، وإمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة من المنشأة.
- الحصول على المشورة القانونية حول تبعات التصرفات المختلفة.
- الاتصال مع أطراف ثالثة (على سبيل المثال، الجهة التنظيمية).
- الامتناع عن تقديم تقرير التأكيد.
- الانسحاب من الارتباط.

107. قد تكون التصرفات المشار إليها في الفقرة 106 مناسبة للاستجابة لعدم الالتزام أو عدم الالتزام المشتبه به بالأنظمة واللوائح المحددة أثناء سير الارتباط. وقد يكون أيضاً من المناسب وصف الأمر في فقرة أمور أخرى في تقرير التأكيد وفقاً للفقرة 77 من هذا المعيار، ما لم:

(أ) يستنتج المحاسب القانوني أن عدم الالتزام له أثر جوهري على قائمة الاحتباس الحراري ولم يتم إظهاره بشكل كافٍ في قائمة الاحتباس الحراري؛ أو

(ب) يتم منع المحاسب القانوني من قبل المنشأة من الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتقويم ما إذا كان عدم الالتزام، الذي قد يكون جوهرياً بالنسبة لقائمة الاحتباس الحراري، قد حدث أو من المحتمل أن يحدث، وفي تلك الحالة تنطبق الفقرة 66 من معيار ارتباطات التأكيد (3000).

الإجراءات المتعلقة بألية تجميع قائمة الاحتباس الحراري (راجع: الفقرات 48د – 48ل)

108. حسبما تمت الإشارة إليه في الفقرة 71، ومع تطور التقرير عن الانبعاثات، يمكن التوقع أيضاً بأن مستوى توثيق ومدى رسمية أنظمة المعلومات المتعلقة بقياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها سوف يتطور أيضاً. وفي أنظمة المعلومات غير المتطورة، قد تكون عملية التجميع غير رسمية إلى حد كبير. أما في الأنظمة الأكثر تطوراً، قد تكون عملية التجميع أكثر انتظاماً وموثقة بشكل رسمي. وتعتمد طبيعة ومدى إجراءات المحاسب القانوني فيما يتعلق بالتعديلات والطريقة التي يطابق بها المحاسب القانوني قائمة الاحتباس الحراري مع السجلات الأساسية على طبيعة وتعقيد عملية قياس الكميات والتقرير عنها لدى المنشأة ومخاطر التحريف الجوهري المتعلقة بها.

الإجراءات الإضافية (راجع: الفقرات 49د – 49ل)

109. إن ارتباط التأكيد هو عملية تكرارية، وقد يعلم المحاسب القانوني بمعلومات تختلف بشكل كبير عن تلك التي استند إليها تحديد الإجراءات المخطط لها. وخلال تنفيذ المحاسب القانوني للإجراءات المخطط لها، فقد تدفع الأدلة التي يتم الحصول عليها من المحاسب القانوني إلى تنفيذ إجراءات إضافية. وقد تشمل هذه الإجراءات الطلب من المنشأة فحص الأمر (الأمر) المحدد من قبل المحاسب القانوني والقيام بتعديلات على قائمة الاحتباس الحراري حيثما يكون ذلك مناسباً.

تحديد ما إذا كانت الإجراءات الإضافية ضرورية في ارتباط التأكيد المحدود (راجع: الفقرتين 49د، 49د(ب))

110. قد يعلم المحاسب القانوني بأمر أو أمور تجعله يعتقد بأن قائمة الاحتباس الحراري قد تكون محرفة بشكل جوهري. فعلى سبيل المثال، عند القيام بزيارات للموقع، قد يحدد المحاسب القانوني مصدراً محتملاً للانبعاثات لا يبدو أنه مُضمّن في قائمة الاحتباس الحراري. في مثل هذه الحالات، يطرح المحاسب القانوني مزيداً من الاستفسارات عما إذا تم تضمين المصدر المحتمل في قائمة الاحتباس الحراري. ويعد مدى الإجراءات الإضافية المنفذة، وفقاً للفقرة 49د، مسألة حكم مهني. وكلما زاد احتمال التحريف الجوهري، كلما زاد المحاسب القانوني من الحصول على أدلة أكثر إقناعاً.

111. إذا علم المحاسب القانوني، في حالة ارتباط تأكيد محدود، بأمر أو أمور تجعله يعتقد بأن قائمة الاحتباس الحراري قد تكون محرفة بشكل جوهري، فيجب على المحاسب القانوني بموجب الفقرة 49د تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية. ولكن إذا لم يكن المحاسب القانوني بعد ذلك

قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة ليستنتج أنه ليس من المرجح أن يسبب ذلك الأمر أو الأمور تحريفاً جوهرياً في قائمة الاحتباس الحراري، أو ليحدد أنها لم تسبب تحريفاً جوهرياً في قائمة الاحتباس الحراري، فإنه يوجد قيد على النطاق.

تجميع التحريفات/المكتشفة (راجع: الفقرة 50)

112. يمكن أن يحدد المحاسب القانوني مبلغاً معيناً بحيث يكون من الواضح أن التحريفات الأقل من هذا المبلغ لن تكون ذات شأن ولن يكون من اللازم تجميعها لأن المحاسب القانوني يتوقع أن تجميع هذه المبالغ لن يكون له تأثير جوهري بشكل واضح على قائمة الاحتباس الحراري. ولا يُعد مصطلح "من الواضح أنها ليست ذات شأن" تعبيراً آخر عن مصطلح "غير جوهري". فالأمور التي من الواضح أنها ليست ذات شأن ستكون ذات حجم مختلف كلياً (أصغر) عن الأهمية النسبية المحددة وفقاً للفقرة 44، وسيكون من الواضح أنها أمور ليست لها تبعات مهمة، سواء تم النظر لها منفردة أو مجتمعة، وسواء تم الحكم عليها بحسب أي ضوابط تتعلق بالحجم أو الطبيعة أو الظروف. وعند عدم التأكد مما إذا كان بند أو أكثر "من الواضح أنه ليس ذات شأن"، فإن الأمر لا تنطبق عليه تلك الصفة.

استخدام عمل محاسبين قانونيين آخرين

إبلاغ المعلومات إلى المحاسبين القانونيين الآخرين (راجع: الفقرة 57(أ))

113. قد تشمل الأمور ذات العلاقة التي قد يقوم فريق الارتباط بإبلاغها إلى المحاسبين القانونيين الآخرين فيما يخص العمل الذي يتوجب تنفيذه والاستخدام المقصود من ذلك العمل وشكل ومحتوى اتصالات المحاسبين القانونيين الآخرين مع فريق الارتباط ما يلي:

- الطلب من المحاسب القانوني الآخر، الذي لديه إلمام بالسياق الذي سوف يستخدم فيه فريق الارتباط عمل المحاسب القانوني الآخر، أن يؤكد بأنه سوف يتعاون مع فريق الارتباط.
- الأهمية النسبية لأداء عمل المحاسب القانوني الآخر والتي قد تكون أقل من الأهمية النسبية للأداء لقائمة الاحتباس الحراري (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأنواع معينة من الانبعاثات أو الإفصاحات، عندما يكون ذلك منطبقاً) والحد الذي لا يمكن اعتبار التحريفات التي تفوقه أنها ليست ذات شأن بشكل واضح بالنسبة لقائمة الاحتباس الحراري.
- المخاطر المحددة للتحريف الجوهري في قائمة الاحتباس الحراري والتي لها صلة بعمل المحاسب القانوني الآخر؛ والطلب من المحاسب القانوني الآخر إبلاغ أي مخاطر أخرى يتم تحديدها أثناء سير الارتباط في الوقت المناسب والتي قد تكون جوهرياً بالنسبة لقائمة الاحتباس الحراري، واستجابات المحاسب القانوني الآخر لهذه المخاطر.

إبلاغ المعلومات من المحاسبين القانونيين الآخرين (راجع: الفقرة 57(أ))

114. تشمل الأمور ذات الصلة التي قد يطلب فريق الارتباط من المحاسب القانوني الآخر إبلاغها ما يلي:

- ما إذا كان المحاسب القانوني الآخر قد التزم بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة بارتباط المجموعة، بما في ذلك الاستقلال والكفاءة المهنية.
- ما إذا كان المحاسب القانوني الآخر قد التزم بمتطلبات فريق ارتباط المجموعة.
- معلومات حول عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي قد تؤدي إلى تحريف جوهري في قائمة الاحتباس الحراري.
- قائمة بالتحريفات غير المصححة والمحددة من قبل المحاسب القانوني الآخر أثناء سير الارتباط التي لا تُعد أنها ليست ذات شأن بشكل واضح.
- مؤشرات الانحياز المحتمل في إعداد المعلومات ذات الصلة.
- وصف أي من أوجه القصور المهمة المحددة في نظام الرقابة الداخلية التي حددها المحاسب القانوني الآخر أثناء سير الارتباط.
- أمور مهمة أخرى قام المحاسب القانوني الآخر بإبلاغها أو بتوقع إبلاغها إلى المنشأة، بما في ذلك الغش أو الغش المشتبه به.
- أي أمور أخرى قد تتعلق بقائمة الاحتباس الحراري، أو التي يرغب المحاسب القانوني الآخر بجذب انتباه فريق الارتباط إليها، بما في ذلك الاستثناءات المشار إليها في أي إفادات مكتوبة طلبها المحاسب القانوني الآخر من المنشأة.
- النتائج العامة للمحاسب القانوني الآخر أو استنتاجه أو رأيه.

الأدلة (راجع: الفقرة 57(ب))

115. قد تشمل الاعتبارات ذات الصلة عند الحصول على الأدلة فيما يتعلق بعمل المحاسب القانوني الآخر:

- المناقشات مع المحاسب القانوني الآخر فيما يخص أنشطة الأعمال المتعلقة بعمل ذلك المحاسب القانوني والتي تعد مهمة بالنسبة إلى قائمة الاحتباس الحراري.
- مناقشات مع المحاسب القانوني الآخر فيما يخص قابلية تعرض المعلومات ذات الصلة للتحريف الجوهري.
- فحص وثائق المحاسب القانوني الآخر الخاصة بالمخاطر المحددة للتحريف الجوهري والاستجابات لتلك المخاطر والاستنتاجات. وهذه الوثائق قد تتخذ شكل مذكرة تعكس استنتاج المحاسب القانوني الآخر فيما يتعلق بالمخاطر المحددة.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة 58)

116. بالإضافة إلى الإفادات المكتوبة التي تتطلبها الفقرة 58، قد يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري طلب إفادات مكتوبة أخرى. وعادة ما يكون الشخص (الأشخاص) الذي يطلب المحاسب القانوني منه إفادات مكتوبة هو عضو في الإدارة العليا أو من بين المكلفين بالحوكمة. ولكن بسبب اختلاف هياكل الإدارة والحوكمة مع اختلاف الدول والمنشآت التي تعكس تأثيرات معينة مثل الخلفيات الثقافية والقانونية المختلفة وخصائص الحجم والملكية، فإنه من غير الممكن لهذا المعيار أن يحدد لجميع الارتباطات الشخص أو الأشخاص المناسبين الذين يطلب منهم إفادات مكتوبة. فعلى سبيل المثال، قد تكون المنشأة عبارة عن مرفق معين وليس منشأة قانونية مستقلة بحد ذاتها. وفي هذه الحالات، قد يتطلب تحديد موظفي الإدارة المناسبين أو المكلفين بالحوكمة الذين يطلب منهم إفادات مكتوبة ممارسة الحكم المهني.

الأحداث اللاحقة (راجع: الفقرة 61)

117. قد تشمل الأحداث اللاحقة، على سبيل المثال، نشر عوامل الانبعاثات المنقحة من قبل جهة معينة مثل هيئة حكومية، أو التغيرات في الأنظمة أو التشريعات ذات العلاقة، أو المعرفة العلمية المحسنة، أو التغيرات الهيكلية المهمة في المنشأة، أو توفر طرق أكثر دقة لقياس الكميات، أو اكتشاف خطأ مهم.

المعلومات المقارنة (راجع: الفقرات 62، 63، 76(ج))

118. قد تحدد الأنظمة أو اللوائح أو شروط الارتباط المتطلبات المتعلقة بعرض المعلومات المقارنة في قائمة الاحتباس الحراري والتقرير عنها وتأكيدهما. إن الفرق الأساسي بين الفوائم المالية وقائمة الاحتباس الحراري هو أن المبالغ المعروضة في قائمة الاحتباس الحراري تقيس الانبعاثات لفترة محددة ولا تعتمد على المبالغ التراكمية على مر الوقت. ونتيجة لذلك، لا تؤثر المعلومات المقارنة المعروضة على معلومات السنة الحالية ما لم يتم تسجيل الانبعاثات في فترة خاطئة وبالتالي قد تعتمد المبالغ على فترة البداية الخاطئة للقياس.

119. عندما تتضمن قائمة الاحتباس الحراري إشارات إلى تخفيض النسبة المئوية للانبعاثات أو مقارنة مشاهمة للمعلومات فترة بفترة، فإنه من المهم أن يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان مدى مناسبة المقارنات. وقد تكون هذه المقارنات غير مناسبة نتيجة ما يلي:

(أ) التغيرات المهمة في العمليات عن الفترة السابقة؛ أو

(ب) التغيرات المهمة في عوامل التحويل؛ أو

(ج) عدم اتساق مصادر أو طرق القياس.

120. عند عرض المعلومات المقارنة مع معلومات الانبعاثات الحالية مع أن استنتاج المحاسب القانوني لا يغطي بعض أو جميع تلك المعلومات المقارنة، فإنه من المهم أن تحدد حالة هذه المعلومات بشكل واضح في كل من قائمة الاحتباس الحراري وفي تقرير التأكيد.

إعادة العرض (راجع: الفقرة 62(أ))

121. قد يكون من الضروري إعادة عرض كميات الاحتباس الحراري التي تم التقرير عنها في فترة سابقة، وذلك وفق للأنظمة أو اللوائح أو الضوابط المنطبقة بسبب، مثلاً، معرفة علمية محسنة أو تغيرات هيكلية مهمة في المنشأة أو توفر طرق أكثر دقة لقياس الكميات أو اكتشاف خطأ مهم.

تنفيذ إجراءات على المعلومات المقارنة (راجع: الفقرة 63(أ))

122أ. إذا علم المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود الذي يتضمن تأكيداً حول المعلومات المقارنة، أنه قد يوجد تحريف جوهري في المعلومات المقارنة المعروضة، فإن الإجراءات الواجب تنفيذها يجب أن تكون وفقاً لمتطلبات الفقرة 49د. وفي حالة ارتباط التأكيد المعقول، يجب أن تكون الإجراءات الواجب تنفيذها كافية لتكوين رأي حول المعلومات المقارنة.

123أ. إذا لم يتضمن الارتباط تأكيداً بشأن المعلومات المقارنة، فإن متطلب تنفيذ إجراءات في الظروف التي تتناولها الفقرة 63(أ) هو من أجل الوفاء بالالتزام المسلكي للمحاسب القانوني، وهو ألا يرتبط بعلم منه بمعلومات خاطئة أو مضللة بشكل جوهري.

المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة 64)

124أ. قد يتم نشر قائمة الاحتباس الحراري مع معلومات أخرى لا يغطيها استنتاج المحاسب القانوني، على سبيل المثال، قد يتم دمج قائمة الاحتباس الحراري كجزء من التقرير السنوي أو تقرير الاستدامة الخاص بالمنشأة أو قد يتم دمجها مع معلومات أخرى خاصة بتغيرات المناخ مثل:

- التحليل الاستراتيجي، بما في ذلك بيان حول أثر تغير المناخ على الأهداف الاستراتيجية للمنشأة.
- توضيح وتقييم نوعي للمخاطر المهمة الحالية والمتوقعة والفرص المرتبطة بتغير المناخ.
- إفصاحات حول الأعمال التي تقوم بها المنشأة، بما في ذلك الخطط طويلة وقصيرة الأجل لمعالجة المخاطر والفرص والتأثيرات المرتبطة بتغير المناخ.
- إفصاحات حول التوقعات المستقبلية، بما في ذلك الاتجاهات والعوامل المرتبطة بتغير المناخ والتي من المرجح أن تؤثر على استراتيجية المنشأة أو النطاق الزمني الذي يتم خلاله التخطيط لتحقيق الاستراتيجية.
- وصف عمليات الحوكمة وموارد المنشأة التي يتم تعيينها لتحديد وإدارة ومتابعة القضايا المتعلقة بتغير المناخ.

125أ. في بعض الحالات، قد تنشر المنشأة معلومات حول الانبعاثات يتم حسابها بناء على أساس معين يختلف عن ذلك المستخدم في إعداد قائمة الاحتباس الحراري، على سبيل المثال، قد يتم إعداد المعلومات الأخرى على أساس "المقارنة لنفس الفترة مع سنة سابقة" حيث يتم إعادة حساب الانبعاثات لحذف أثر الأحداث غير المتكررة، مثل تشغيل معمل جديد أو إغلاق مرفق معين. قد يسعى المحاسب القانوني لاستبعاد هذه المعلومات إذا كانت الطرق المستخدمة لإعدادها غير مسموح بها وفقاً للضوابط المستخدمة في إعداد قائمة الاحتباس الحراري. وقد يسعى المحاسب القانوني أيضاً إلى استبعاد أي معلومات سردية غير متسقة مع البيانات الكمية التي تتضمنها قائمة الاحتباس الحراري أو أي معلومات سردية لا يمكن إثباتها (على سبيل المثال، التقديرات أو الادعاءات غير المدعومة حول التصرفات المستقبلية).

126أ. تشمل الإجراءات الإضافية التي قد تكون مناسبة عندما يمكن أن تقلل المعلومات الأخرى من مصداقية قائمة الاحتباس الحراري وتقرير التأكد ما يلي على سبيل المثال:

- الطلب من المنشأة استشارة طرف ثالث مؤهل، مثل المستشار القانوني للمنشأة.
- الحصول على مشورة قانونية حول تبعات الإجراءات المختلفة.
- الاتصال مع أطراف ثالثة، على سبيل المثال، الجهة التنظيمية.
- الامتناع عن تقديم تقرير التأكيد.
- الانسحاب من الارتباط، حيثما يكون الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.
- وصف الأمر في تقرير التأكيد.

التوثيق

توثيق الإجراءات المنفذة والأدلة التي يتم الحصول عليها (راجع: الفقرات 15، 65، 66)

127أ. يتطلب معيار ارتباطات التأكيد (3000) من المحاسب القانوني وفي الوقت المناسب بحسب الحال أن يقوم بإعداد توثيق للارتباط يوفر سجلاً لأساس تقرير التأكيد.²³ وفيما يلي أمثلة على الأمور التي قد يكون من المناسب تضمينها في توثيق أعمال الارتباط:

- الغش: مخاطر التحريف الجوهرية وطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات فيما يخص الغش؛ والاتصالات التي تتم حول الغش مع المنشأة والجهات التنظيمية وآخرين.
- الأنظمة واللوائح: عدم الالتزام المحدد أو المشتبه به بالأنظمة واللوائح ونتائج النقاش مع المنشأة وأطراف أخرى خارج المنشأة.
- التخطيط: الاستراتيجية العامة للارتباط وخطة الارتباط وأي تغييرات مهمة جرت أثناء سير الارتباط والأسباب وراء هذه التغييرات.
- الأهمية النسبية: المبالغ والعوامل الآتية التي تؤخذ في الحسبان عند تحديدها: أهمية قائمة الاحتباس الحراري؛ ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأنواع معينة من الانبعاثات أو الإفصاحات، إذا كان ذلك منطبقاً؛ والأهمية النسبية للأداء؛ وأي تعديل للأهمية النسبية مع التقدم في الارتباط.
- مخاطر التحريف الجوهرية: النقاش الذي تتطلبه الفقرة 29، والقرارات المهمة التي تم التوصل إليها، والعناصر الرئيسية للفهم الذي تم الحصول عليه فيما يتعلق بكل جانب من جوانب المنشأة وبيئتها المحددة في الفقرة 23، ومخاطر التحريفات الجوهرية التي تقتضي بحسب الحكم المبني للمحاسب القانوني تنفيذ إجراءات إضافية.
- إجراءات إضافية: طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية المنفذة، والعلاقة بين تلك الإجراءات الإضافية ومخاطر التحريف الجوهرية، ونتائج الإجراءات.
- تقويم التحريفات: المبلغ الذي تعد التحريفات الأقل منه أنها ليست ذات شأن بشكل واضح، والتحريفات المجمعة أثناء سير الارتباط وما إذا كان قد تم تصحيحها، واستنتاجات المحاسب القانوني عما إذا كانت التحريفات غير المصححة جوهرية، سواء منفردة أو مجمعة، وأساس ذلك الاستنتاج.

الأمور التي تنشأ بعد تاريخ تقرير التأكيد (راجع: الفقرة 68)

128أ. تشمل الأمثلة على الظروف الاستثنائية الحقائق التي يعلم المحاسب القانوني بها بعد تاريخ تقرير التأكيد ولكنها كانت قائمة في ذلك التاريخ والتي، لو علم بها المحاسب القانوني في ذلك التاريخ، لأدت إلى تعديل قائمة الاحتباس الحراري أو أدت بالمحاسب القانوني إلى تعديل الاستنتاج في تقرير التأكيد، على سبيل المثال، اكتشاف خطأ مهم غير مصحح. ويتم النظر في التغييرات الناتجة على توثيق أعمال الارتباط وفقاً لسياسات وإجراءات المكتب فيما يخص مسؤوليات الفحص التي يتطلبها معيار رقابة الجودة (1)، حيث يتولى الشرك المسؤول عن الارتباط المسؤولية النهائية عن التغييرات.²⁴

تجميع ملف الارتباط النهائي (راجع: الفقرة 69)

129أ. يتطلب معيار رقابة الجودة (1) (أو المتطلبات المهنية أو المتطلبات في الأنظمة أو اللوائح التي لها على الأقل نفس متطلبات معيار رقابة الجودة (1)) من المكاتب وضع سياسات وإجراءات لاكتمال جميع ملفات الارتباط في الوقت المناسب.²⁵ ويكون الحد الزمني المناسب لاكتمال جميع ملف الارتباط النهائي ما لا يزيد عادة عن 60 يوماً بعد تاريخ تقرير التأكيد.²⁶

²³ معيار ارتباطات التأكيد (3000)، الفقرة 42

²⁴ معيار رقابة الجودة (1) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، الفقرتان 32 و33

²⁵ معيار رقابة الجودة (1)، الفقرة 45

²⁶ معيار رقابة الجودة (1)، الفقرة 54أ

فحص رقابة جودة الارتباط (راجع: الفقرة 71)

130أ. تتضمن الأمور الأخرى التي تؤخذ في الحسبان في فحص رقابة جودة الارتباط:

- تقويم فريق الارتباط لاستقلالية المكتب ذات الصلة بالارتباط.
- ما إذا تم إجراء استشارات مناسبة حول الأمور التي تنطوي على اختلافات في الرأي أو صعوبات أخرى أو أمور مثيرة للجدل، ونتائج تلك الاستشارات.
- ما إذا كانت وثائق الارتباط التي اختيرت للفحص تعكس العمل المنجز فيما يتعلق بالأحكام المهمة وتدعم النتائج التي تم التوصل إليها.

تكوين استنتاج التأكيد

وصف الضوابط المنطبقة (راجع: الفقرتين 74(د)، 76(ز)(4))

131أ. يتطلب إعداد قائمة الاحتباس الحراري من قبل المنشأة تضمين وصف مناسب للضوابط المنطبقة في الايضاحات المرفقة مع قائمة الاحتباس الحراري. ويطلع ذلك الوصف المستخدمين المستهدفين على الإطار الذي تعتمد عليه قائمة الاحتباس الحراري، وهو مهم بشكل خاص عندما يكون هناك اختلافات كبيرة بين الضوابط المختلفة فيما يتعلق بكيفية معالجة أمور معينة في قائمة الاحتباس الحراري، على سبيل المثال، ما الذي يتم تضمينه من البنود المستقطعة من الانبعاثات، إن وجدت؛ وكيف تم قياس كميتها وماذا تمثل؛ وأساس اختيار انبعاثات النطاق (3) التي سيتم تضمينها وكيف تم قياس كميتها.

132أ. إن وصف قائمة الاحتباس الحراري بأنها معدة وفقاً لضوابط معينة يكون مناسباً فقط إذا التزمت قائمة الاحتباس الحراري بجميع متطلبات تلك الضوابط السارية خلال الفترة التي تغطيها قائمة الاحتباس الحراري.

133أ. إن وصف الضوابط المنطبقة الذي يحتوي على لغة متحفظة أو مقيدة غير دقيقة (على سبيل المثال، تلتزم قائمة الاحتباس الحراري بشكل جوهري بمتطلبات XYZ) لا يعد وصفاً كافياً لأنه قد يضلل مستخدمي قائمة الاحتباس الحراري.

محتوى تقرير التأكيد

نماذج توضيحية لتقارير التأكيد (راجع: الفقرة 76)

134أ. يحتوي الملحق (2) على نماذج توضيحية لتقارير التأكيد عن قائمة الاحتباس الحراري متضمنة العناصر المنصوص عليها في الفقرة 76.

المعلومات التي لا يغطيها استنتاج المحاسب القانوني (راجع: الفقرة 76(ج))

135أ. عندما تتضمن قائمة الاحتباس الحراري معلومات معينة، مثل البنود المقارنة، التي لا يغطيها استنتاج المحاسب القانوني، فإنه يتم في العادة تحديد تلك المعلومات على أنها كذلك في قائمة الاحتباس الحراري وفي تقرير تأكيد المحاسب القانوني، وذلك لتجنب سوء الفهم والاعتماد غير المناسب على المعلومات التي لم تخضع للتأكيد.

البنود المستقطعة من الانبعاثات (راجع: الفقرة 76(و))

136أ. إن صياغة البيان الذي سوف يتم تضمينه في تقرير التأكيد عندما تتضمن قائمة الاحتباس الحراري البنود المستقطعة من الانبعاثات قد تختلف إلى حد كبير وذلك اعتماداً على الظروف.

137أ. إن توفر المعلومات الملائمة والتي يمكن الاعتماد عليها فيما يخص الحصص الموازنة والبنود الأخرى المستقطعة من الانبعاثات تختلف بشكل كبير، وبالتالي فإن الأدلة المتاحة للمراجعين والمحاسبين لدعم البنود المستقطعة من الانبعاثات التي تطالب بها المنشآت تختلف إلى حد كبير.

138أ. بسبب الطبيعة المتغيرة للبنود المستقطعة من الانبعاثات والعدد المنخفض في الغالب للإجراءات وطبيعتها التي يمكن للمحاسب القانوني أن يطبقها على البنود المستقطعة من الانبعاثات، يتطلب هذا المعيار تحديد تلك البنود المستقطعة في تقرير التأكيد، إن وجدت، التي يغطيها استنتاج المحاسب القانوني، وعبارة تفيد بمسؤولية المحاسب القانوني فيما يتعلق بتلك البنود.

139أ. قد يتم صياغة العبارة التي تفيد بمسؤولية المحاسب القانوني فيما يتعلق بالبنود المستقطعة من الانبعاثات على النحو التالي عندما تتكون البنود المستقطعة من حصص موازنة: "تتضمن قائمة الاحتباس الحراري استقطاعاتاً من انبعاثات شركة أ ب ج لعدد محدد من أطنان ثاني

أوكسيد الكربون المكافئ في سنة معينة فيما يتعلق بالحصاص الموازنة. لقد قمنا بتنفيذ إجراءات عما إذا تم شراء هذه الحصاص الموازنة خلال السنة، وما إذا كان وصفها في قائمة الاحتباس الحراري هو عبارة عن ملخص معقول للعقود والوثائق ذات الصلة. لكننا لم نقم بأي إجراءات تتعلق بالمزودين الخارجيين لهذه الحصاص الموازنة ولم نُبدي رأينا عما إذا كانت الحصاص الموازنة قد تسببت أو سوف تسبب في تخفيض أطنان ثاني أوكسيد الكربون المكافئ في سنة معينة".

استخدام تقرير التأكيد (راجع: الفقرة 76(ز)(3))

140. بالإضافة إلى تحديد من سيوجه إليه تقرير التأكيد، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب تضمين صياغة معينة في نص تقرير التأكيد يحدد الغرض الذي تم من أجله إعداد التقرير أو المستخدمين المستهدفين الذين تم من أجلهم إعداد التقرير. فعلى سبيل المثال، عند إدخال قائمة الاحتباس الحراري في السجل العام، قد يكون من المناسب أن تتضمن الايضاحات المرفقة مع قائمة الاحتباس الحراري وتقرير التأكيد بياناً يفيد بأن التقرير معد للمستخدمين الذين يمتلكون معرفة معقولة بالأنشطة المتعلقة بالاحتباس الحراري والذين درسوا المعلومات الواردة في قائمة الاحتباس الحراري بعناية معقولة ويفهمون أن قائمة الاحتباس الحراري قد تم إعدادها وتأكيداتها وفق مستويات مناسبة من الأهمية النسبية.

141. وبالإضافة إلى ذلك، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب تضمين صياغة تقيد بشكل خاص من توزيع تقرير التأكيد على غير المستخدمين المستهدفين، أو استخدامه من قبل الآخرين أو استخدامه من أجل أغراض أخرى.

ملخص إجراءات المحاسب القانوني (راجع: الفقرة 76(ح)(2))

142. عادة ما يتبع تقرير التأكيد في ارتباط التأكيد المعقول صياغة قياسية ويصف فقط الإجراءات المنفذة باختصار. وذلك لأن وصف الإجراءات المحددة المنفذة، في ارتباط التأكيد المعقول، وفق أي مستوى من التفاصيل قد لا يساعد المستخدمين على فهم أنه، في جميع الأحوال الذي يصدر فيها تقرير غير معدل، قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتمكين المحاسب القانوني من التعبير عن الرأي.

143. في ارتباط التأكيد المحدود، فإن تقدير طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة يعد أمراً أساسياً بالنسبة للمستخدمين المستهدفين لفهم الاستنتاج المعبر عنه في تقرير التأكيد المحدود. ولهذا فإن وصف إجراءات المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود عادة ما يكون أكثر تفصيلاً منه في ارتباط التأكيد المعقول. وقد يكون من المناسب أيضاً تضمين وصف للإجراءات التي لم تنفذ والتي يتم في العادة تنفيذها في ارتباط تأكيد معقول. ولكن قد لا يكون التحديد الكامل لجميع هذه الإجراءات أمراً ممكناً لأن فهم وتقييم المحاسب القانوني المطلوبين لمخاطر التحريف الجوهرية يكون أقل مقارنة بفهمه وتقييمه المطلوبين في ارتباط التأكيد المعقول.

وتتضمن العوامل التي تؤخذ في الحسبان في ذلك التحديد ومستوى التفاصيل التي يتم توفيرها ما يلي:

- الظروف الخاصة بالمنشأة (على سبيل المثال، الطبيعة المتغيرة لأنشطة المنشأة مقارنة بتلك الأنشطة الاعتيادية في القطاع).
- الظروف الخاصة بالارتباط والتي تؤثر على طبيعة ومدى الإجراءات المنفذة.
- توقعات المستخدمين المستهدفين لمستوى التفاصيل التي سيتم تقديمها في التقرير، بناءً على ممارسة السوق أو الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

144. عند وصف الإجراءات المنفذة في تقرير التأكيد المحدود، فإنه من المهم أن تكتب بطريقة موضوعية ولكن لا يتم تلخيصها إلى الحد الذي يجعلها غامضة ولا أن تكتب أيضاً بطريقة مبالغ فيها أو بطريقة منمقة أو بطريقة توجي بأنه قد تم الوصول إلى تأكيد معقول. وأيضاً من المهم ألا يعطي وصف الإجراءات انطباعاً بأنه تم تنفيذ ارتباط إجراءات متفق عليها، وفي معظم الحالات فإن الوصف لن يعطي تفاصيل خطة العمل بأكملها.

توقيع المحاسب القانوني (راجع: الفقرة 76(ك))

145. قد يكون توقيع المحاسب القانوني باسم المكتب الذي يعمل فيه المحاسب القانوني أو بالاسم الشخصي للمحاسب القانوني أو بكليهما، بحسب مقتضى الحال للدولة المحددة. وبالإضافة إلى توقيع المحاسب القانوني، قد يكون مطلوباً من المحاسب القانوني في دول معينة، التصريح عن تسميته المهنية في تقرير التأكيد أو عن حقيقة أن المحاسب القانوني أو المكتب، بحسب مقتضى الحال، قد تم الاعتراف بهما من قبل سلطة ترخيص مناسبة في تلك الدولة.

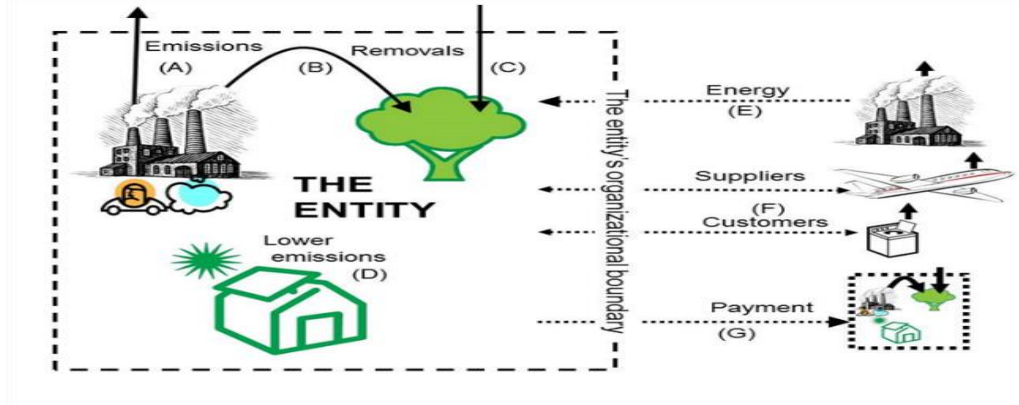
فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى (راجع: الفقرة 77)

- 146أ. يقلل الاستخدام الواسع لفقرات لفت الانتباه أو فقرات أمور أخرى من فاعلية إبلاغ المحاسب القانوني عن هذه الأمور.
- 147أ. قد تكون فقرة لفت الانتباه مناسبة عندما، على سبيل المثال، يتم استخدام ضوابط مختلفة أو عندما يتم إعادة النظر في الضوابط أو تحديثها أو تفسيرها بشكل يختلف عن الفترات السابقة ويكون لذلك الأمر تأثير رئيسي على الانبعاثات التي يتم التقرير عنها، أو أن تحليل نظام معين لجزء من الفترة التي يتم محاسبتها يعني أنه قد تم استخدام الاستقراء لتقدير الانبعاثات لذلك الوقت وقد تم النص على ذلك في قائمة الاحتباس الحراري.
- 148أ. يمكن أن تكون فقرات الأمور الأخرى مناسبة عندما، على سبيل المثال، يتغير نطاق الارتباط بشكل كبير عن الفترة السابقة ولم يتم النص على ذلك في قائمة الاحتباس الحراري.
- 149أ. يتضمن محتوى فقرة لفت الانتباه مرجعاً واضحاً للأمور التي يتم لفت الانتباه لها ويمكن الإفصاح ذات العلاقة التي تصف الأمور بشكل كامل وفي قائمة الاحتباس الحراري. ويشير محتوى الفقرة أيضاً إلى عدم تعديل استنتاج المحاسب القانوني فيما يخص الأمر الذي يتم لفت الانتباه له. (انظر أيضاً الفقرة 125أ)
- 150أ. يعكس محتوى فقرات الأمور الأخرى بشكل واضح عدم وجود إلزام بعرض الأمور الأخرى والإفصاح عنها في قائمة الاحتباس الحراري. وتحتصر الفقرة 77 استخدام فقرات الأمور الأخرى على الأمور المرتبطة بفهم المستخدمين للارتباط أو بمسؤوليات المحاسب القانوني أو تقرير التأكيـد، التي يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري الإبلاغ عنها في تقرير التأكيـد. (انظر أيضاً الفقرة 124أ)
- 151أ. إن تضمين توصيات المحاسب القانوني حول أمور معينة مثل التحسينات على نظام معلومات المنشأة في تقرير التأكيـد قد يشير ضمناً إلى أن تلك الأمور لم يتم التعامل معها بشكل مناسب عند إعداد قائمة الاحتباس الحراري. وقد يتم الإبلاغ عن مثل هذه التوصيات، على سبيل المثال، في خطاب موجه للإدارة أو عبر المناقشات مع أولئك المكلفين بالحوكمة. وتتضمن الاعتبارات المتعلقة بالقرار حول تضمين التوصيات في تقرير التأكيـد ما إذا كانت طبيعة التوصيات مرتبطة بالاحتياجات المعلوماتية للمستخدمين المستهدفين، وما إذا كانت التوصيات مصاغة بشكل مناسب لضمان عدم إساءة فهمها بأنها تشكل تحفظاً على استنتاجات المحاسب القانوني على قائمة الاحتباس الحراري.
- 152أ. لا تتضمن فقرات الأمور الأخرى معلومات يُمنع المحاسب القانوني من توفيرها بموجب الأنظمة أو اللوائح أو أي معايير مهنية أخرى، على سبيل المثال، معايير سلوك وأداب المهنة المرتبطة بسرية المعلومات. ولا تتضمن فقرات الأمور الأخرى أيضاً معلومات يطلب توفيرها من قبل الإدارة.

الملحق الأول

(راجع: الفقرات 8 – 14)

الانبعاثات وعمليات الإزالة واستقطاعات الانبعاثات



= A الانبعاثات المباشرة أو انبعاثات النطاق (1) (انظر الفقرة 8).

= B عمليات الإزالة (الانبعاثات التي يتم توليدها ضمن حدود المنشأة لكن يتم جمعها وتخزينها ضمن تلك الحدود بدلاً من إطلاقها إلى الغلاف الجوي. وغالباً ما يتم محاسبتها على أساس إجمالي، أي كانبعاثات النطاق (1) وعمليات الإزالة) (انظر الفقرة 14).

= C عمليات الإزالة (الاحتباس الحراري الذي تقوم المنشأة بإزالته من الجو) (انظر الفقرة 14).

= D الإجراءات التي تتخذها المنشأة للتقليل من انبعاثاتها. قد تقلل هذه الإجراءات من انبعاثات النطاق (1) (على سبيل المثال، استخدام مركبات أكثر كفاءة في استهلاك الوقود) أو انبعاثات النطاق (2) (على سبيل المثال، تركيب ألواح شمسية للتقليل من كمية الكهرباء المشتراة) أو انبعاثات النطاق (3) (على سبيل المثال، تقليل مهام السفر لغرض الأعمال أو بيع منتجات تحتاج لطاقة أقل لاستخدامها). قد تناقش المنشأة هذه الإجراءات في الايضاحات المرفقة مع قائمة الاحتباس الحراري، لكنها تؤثر فقط على قياس كمية الانبعاثات التي يتم التقرير عنها بأقل مما هو مفترض أو إلى الحد الذي تشكل فيه بنوداً مستقطعة من الانبعاثات وفقاً للضوابط المنطبقة (انظر الفقرة 11).

= E انبعاثات النطاق (2) (انظر الفترة 9).

= F انبعاثات النطاق (3) (انظر الفترة 10).

= G البنود المستقطعة من الانبعاثات بما في ذلك الحصص الموازنة المشتراة (انظر الفقرات 11 – 13).

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة 134أ)

أمثلة توضيحية لتقارير التأكيد حول قوائم الاحتباس الحراري

المثال التوضيحي (1):

تتضمن الظروف ما يلي:

- ارتباط تأكيد معقول.
- لا تحتوي قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة على انبعاثات النطاق (3).
- لا تحتوي قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة على بنود مستقطعة من الانبعاثات.
- لا تحتوي قائمة الاحتباس الحراري على معلومات مقارنة.

إن المثال التوضيحي للتقرير التالي هو للاسترشاد فقط، وليس المقصود منه أن يكون شاملاً أو قابلاً للتطبيق في جميع الظروف.

تقرير التأكيد المعقول للمحاسب القانوني المستقل عن قائمة الاحتباس الحراري لشركة أ ب ج

[الموجه إليه (المناسب)]

تقرير عن قائمة الاحتباس الحراري (هذا العنوان ليس مطلوباً إذا كان هذا هو القسم الوحيد):

لقد قمنا بتنفيذ ارتباط تأكيد معقول لقائمة الاحتباس الحراري المرفقة لشركة أ ب ج للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×1، والذي يتكون من مخزون الانبعاثات والإيضاحات في الصفحات xx-yy. [قام بتنفيذ هذا الارتباط فريق متعدد التخصصات يضم محاسبين قانونيين ومهندسين وعلماء بيئة].²⁷

مسؤولية شركة أ ب ج عن قائمة الاحتباس الحراري

إن الشركة أ ب ج هي المسؤولة عن إعداد قائمة الاحتباس الحراري وفقاً للضوابط المنطبقة²⁸ المطبقة كما هو موضح في الإيضاح (1) المرفق بقائمة الاحتباس الحراري. وتتضمن هذه المسؤولية التصميم والتطبيق والحفاظ على نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد قائمة احتباس حراري خالية من تحريف جوهرى، سواء بسبب غش أو خطأ.

[وكما تمت مناقشته في الإيضاح (1) المرفق بقائمة الاحتباس الحراري]²⁹ خضع قياس كمية الاحتباس الحراري لعدم تأكد ملازم، بسبب المعرفة العملية غير الكاملة المستخدمة في تحديد العوامل الخاصة بالانبعاثات والقيم المطلوبة لجميع انبعاثات الغازات المختلفة.

استقلالنا ورقابة الجودة لدينا

لقد التزمنا بمتطلبات الاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية، التي تأسست على المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.

ويطبق المكتب معيار رقابة الجودة (1)³⁰ وبالتالي فإنه يحافظ على نظام شامل لرقابة الجودة يشتمل على سياسات وإجراءات موثقة بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

²⁷ ينبغي حذف الجملة إذا لم تكن منطبقة على الارتباط (على سبيل المثال، إذا كان المقصود من الارتباط الإبلاغ فقط عن انبعاثات النطاق 2 ولم يستعان بخبراء آخرين).

²⁸ [الضوابط المنطبقة] متاحة للتنزيل مجاناً من www.#####.org.

²⁹ عندما لا يوجد نقاش للشكوك الملازمة في الإيضاح (1) المرفق بقائمة الاحتباس الحراري، فإنه يجب حذف هذه العبارة.

³⁰ معيار رقابة الجودة (1)، رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ عمليات مراجعة وفحص للقوائم المالية، وارتباطات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة

تكمن مسؤوليتنا في إبداء رأي في قائمة الاحتباس الحراري، استناداً إلى الأدلة التي حصلنا عليها. وقد قمنا بإجراء ارتباطات التأكيد المعقول وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (3410) "ارتباطات التأكيد عن قوائم الاحتباس الحراري" المعتمد في المملكة العربية السعودية، ويتطلب ذلك المعيار أن نقوم بتخطيط وتنفيذ ذلك الارتباط للوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت قائمة الاحتباس الحراري خالية من تحريف جوهري.

وينطوي ارتباط التأكيد المعقول وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (3410) على تنفيذ إجراءات معينة للحصول على أدلة حول قياس كمية الانبعاثات والمعلومات ذات العلاقة في قائمة الاحتباس الحراري. وتعتمد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المختارة على حكم المحاسب القانوني، بما في ذلك تقييم مخاطر التحريف الجوهري بسبب غش أو خطأ في قائمة الاحتباس الحراري. وعند تقييم تلك المخاطر، فقد أخذنا في الحسبان نظام الرقابة الداخلية المرتبط بإعداد شركة أ ب ج لقائمة الاحتباس الحراري. ويتضمن ارتباط التأكيد المعقول أيضاً:

- تقييم مدى ملاءمة استخدام شركة أ ب ج (للضوابط المنطبقة) في ظل الظروف، والتي تم تطبيقها حسبما هو مبين في الإيضاح (1) المرفق بقائمة الاحتباس الحراري، كأساس لإعداد قائمة الاحتباس الحراري؛
 - تقييم مدى مناسبة طرق قياس الكميات وسياسات التقرير المستخدمة، ومدى معقولية التقديرات التي أجرتها الشركة أ ب ج؛
 - تقييم العرض العام لقائمة الاحتباس الحراري.
- نعتقد بأن الأدلة التي حصلنا عليها تعد أدلة كافية ومناسبة لتقديم أساس لرأي.

الرأي

في رأينا، تم إعداد قائمة الاحتباس الحراري للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×1، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً (للضوابط المنطبقة) المطبقة حسبما هو مبين في الإيضاح (1) المرفق بقائمة الاحتباس الحراري.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى (ينطبق هذا القسم على بعض الارتباطات فقط)

[سوف يختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير التأكيد بالاعتماد على طبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى للمحاسب القانوني]

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير التأكيد]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (2):

تتضمن الظروف ما يلي:

- ارتباط تأكيد محدود.
- لا تحتوي قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة على انبعاثات النطاق (3).
- لا تحتوي قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة على بنود مستقطعة من الانبعاثات.
- لا تحتوي قائمة الاحتباس الحراري على معلومات مقارنة.

إن المثال التوضيحي للتقرير التالي هو للاسترشاد فقط، وليس المقصود منه أن يكون شاملاً قابلاً للتطبيق في جميع الظروف.

تقرير التأكيد المحدود للمحاسب القانوني المستقل عن قائمة الاحتباس الحراري للشركة أ ب ج

[الموجه إليه (المناسب)]

تقرير عن قائمة الاحتباس الحراري (هذا العنوان ليس مطلوباً إذا كان هذا هو القسم الوحيد)

لقد قمنا بتنفيذ ارتباط تأكيد محدود لقائمة الاحتباس الحراري المرفقة لشركة أ ب ج لسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×1، والذي يتكون من مخزون الانبعاثات [والإيضاحات في الصفحات xx-yy] [قام بتنفيذ هذا الارتباط فريق متعدد التخصصات يضم محاسبين قانونيين ومهندسين وعلماء بيئة].³¹

مسؤولية الشركة أ ب ج عن قائمة الاحتباس الحراري

إن الشركة أ ب ج هي المسؤولة عن إعداد قائمة الاحتباس الحراري وفقاً [للضوابط المنطبقة].³² المطبقة كما هو موضح في الإيضاح (1) المرفق بقائمة الاحتباس الحراري. وتشمل هذه المسؤولية التصميم والتطبيق والحفاظ على نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد قائمة احتباس حراري خالية من تحريف جوهرية، سواء بسبب غش أو خطأ.

[وكما تمت مناقشته في الإيضاح (1) المرفق بقائمة الاحتباس الحراري]³³ يخضع قياس كمية الاحتباس الحراري لعدم تأكد ملازم بسبب المعرفة العلمية غير الكاملة المستخدمة في تحديد العوامل الخاصة بالانبعاثات والقيم المطلوبة لتجميع انبعاثات الغازات المختلفة.

استقلالنا ورقابة الجودة لدينا

لقد التزمنا بمتطلبات الاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية، التي تأسست على المبادئ الأساسية للزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.

ويطبق المكتب معيار رقابة الجودة (1)³⁴ وبالتالي فإنه يحافظ على نظام شامل لرقابة الجودة يشتمل على سياسات وإجراءات موثقة بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

مسؤوليتنا

تضمن مسؤوليتنا في إبداء استنتاج تأكيد محدود عن قائمة الاحتباس الحراري بناءً على الإجراءات التي قمنا بها والأدلة التي حصلنا عليها. وقد قمنا بإجراء ارتباط التأكيد المحدود وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (3410) "ارتباطات التأكيد عن قوائم الاحتباس الحراري" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب ذلك المعيار أن نقوم بتخطيط وتنفيذ ذلك الارتباط للوصول إلى تأكيد محدود عما إذا كانت قائمة الاحتباس الحراري خالية من تحريف جوهرية.

وينطوي ارتباط التأكيد المحدود وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (3410) على تقييم مدى مناسبة استخدام الشركة أ ب ج [للضوابط المنطبقة] في ظل الظروف، كأساس لإعداد قائمة الاحتباس الحراري، وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية في قائمة الاحتباس الحراري سواء بسبب الغش أو الخطأ، والاستجابة للمخاطر المقيّمة حسب الضرورة في مختلف الظروف، وتقييم العرض العام لقائمة الاحتباس الحراري. ويعد ارتباط التأكيد المحدود ذا نطاق أقل بكثير من ارتباط التأكيد المعقول فيما يخص كلاً من إجراءات تقييم المخاطر، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية، والإجراءات التي تُنفذ استجابة للمخاطر المقيّمة.

لقد استندت الإجراءات التي قمنا بها إلى أحكامنا المهنية وشملت توجيه استفسارات وملاحظة للعمليات المنفذة والتقصي عن الوثائق وإجراءات تحليلية وتقييم مدى مناسبة طرق قياس الكميات وسياسات التقرير، والمطابقة مع السجلات الأساسية.

[لقد يدرج المحاسب القانوني ملخصاً بطبيعة ونطاق الإجراءات التي توفر، وفق حكم المحاسب القانوني، معلومات إضافية قد تكون ذات صلة بفهم المستخدمين لأساس استنتاج المحاسب القانوني.³⁵ تم تقديم القسم التالي بهدف الإرشاد، ولا تعتبر أمثلة الإجراءات بأنها قائمة شاملة لنوع أو مدى الإجراءات التي قد تكون مهمة لفهم المستخدمين للعمل المنجز].³⁶

أخذاً في الحسبان ظروف الارتباط، قمنا خلال تنفيذ الإجراءات المدرجة أعلاه بما يلي:

³¹ ينبغي حذف الجملة إذا لم تكن منطبقة على الارتباط (على سبيل المثال، إذا كان المقصود من الارتباط الإبلاغ فقط عن انبعاثات النطاق 2 ولم يستعان بخبراء آخرين).

³² [الضوابط المنطبقة] متاحة للتنزيل مجاناً من www.#####.org.

³³ عندما لا يوجد نقاش للشكوك الملازمة في الإيضاح (1) المرفق بقائمة الاحتباس الحراري، فإنه يجب حذف هذه العبارة.

³⁴ معيار رقابة الجودة (1)، رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ عمليات مراجعة وفحص للقوائم المالية، وارتباطات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة

³⁵ يجب تلخيص الإجراءات لكن ليس إلى الحد الذي يجعلها غامضة ولا أن توصف بطريقة مبالغ بها أو بطريقة منمقة أو بطريقة توهي بأنه قد تم الحصول على تأكيد معقول.

ومن المهم ألا يعطي وصف الإجراءات انطباعاً بأنه قد تم تنفيذ ارتباطات الإجراءات المتفق عليها وألا يعطي تفاصيل خطة العمل بأكملها في معظم الحالات.

³⁶ في التقرير النهائي، سيتم حذف هذه الفقرة التوضيحية.

- حصلنا، من خلال الاستفسارات، على فهم لبيئة الرقابة في الشركة أ ب ج وأنظمة المعلومات المرتبطة بقياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها، ولكننا لم نقيم تصميم أدوات الرقابة المحددة ولم نحصل على أدلة حول تطبيقها ولم نفحص فاعليتها التشغيلية.
- قمنا بتقويم ما إذا كانت طرق الشركة أ ب ج في تطوير التقديرات تعد طرماً مناسبة وما إذا كان قد تم تطبيقها باستمرار. ولكن لم تتضمن إجراءاتنا اختبار البيانات التي استندت إليها التقديرات أو وضع تقديرات خاصة بنا بشكل منفصل يتم مقابلتها بتقويم تقديرات شركة أ ب ج.
- قمنا بإجراء زيارات للموقع (في ثلاثة مواقع) لتقييم اكتمال مصادر الانبعاثات وطرق جمع البيانات وبيانات المصدر والافتراضات ذات العلاقة القابلة للتطبيق على هذه المواقع. تم تحديد المواقع المختارة للفحص بعد الأخذ في الحسبان انبعاثاتها فيما يتعلق بإجمالي الانبعاثات ومصادر الانبعاثات والمواقع التي اختيرت في الفترات السابقة. وتضمنت/ أو لم تتضمن إجراءاتنا فحص أنظمة المعلومات لجمع البيانات الخاصة بالمرافق، أو أدوات الرقابة في هذه المواقع.³⁷

تختلف طبيعة الإجراءات المنفذة في ارتباط التأكيد المحدود، ويقل مداها، مقارنة بارتباط التأكيد المعقول. ونتيجة لذلك، فإن مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكيد المحدود أقل بكثير من مستوى التأكيد الذي كان يمكن تحقيقه لو قمنا بتنفيذ ارتباط تأكيد معقول. وعليه، لا يُبدي رأياً ذا تأكيد معقول عما إذا كان قد تم إعداد قائمة الاحتباس الحراري للشركة أ ب ج، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً (للضوابط المنطبقة) المطبقة كما هو مبين في الإيضاح (1) المرفق بقائمة الاحتباس الحراري.

استنتاج التأكيد المحدود

استناداً إلى الإجراءات التي قمنا بها والأدلة التي حصلنا عليها، لم نعلم بأي شيء يجعلنا نعتقد بأنه لم يتم إعداد قائمة الاحتباس الحراري للشركة أ ب ج للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2012، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً (للضوابط المنطبقة) المطبقة كما هو مبين في الإيضاح (1) المرفق بقائمة الاحتباس الحراري.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى (ينطبق هذا القسم على بعض الارتباطات فقط)

[سوف يختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير التأكيد بالاعتماد على طبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى للمحاسب القانوني]

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير التأكيد]

[عنوان المحاسب القانوني]

³⁷ ينبغي حذف هذا القسم إذا استنتج المحاسب القانوني أن المعلومات الإضافية حول الإجراءات المنفذة ليست مطلوبة في ظروف الارتباط.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 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 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 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 لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معييار ارتبابطات التأكيد (3420): ارتبابطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات
المالية التصورية المضمنة في نشرات الاككتاب

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار التأكيد (3420)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (3420)

ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المضمنة في نشرات الاكتتاب

(يسري هذا المعيار على أعمال التأكيد المرتبط علمياً اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
8-1	نطاق هذا المعيار
9	تاريخ السريان
10	الأهداف
11	التعريفات
	المتطلبات
12	معيار ارتباطات التأكيد (3000)
13	قبول الارتباط
27-14	التخطيط للارتباط وتنفيذه
28	الإفادات المكتوبة
30-29	تكوين الرأي
34-31	شكل الرأي
35	إعداد تقرير التأكيد
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
1أ	نطاق هذا المعيار
3أ-2أ	الغرض من المعلومات المالية التصورية المضمنة في نشرات الاكتتاب
5أ-4أ	تجميع المعلومات المالية التصورية
6أ	طبيعة ارتباط التأكيد المعقول
9أ-7أ	التعريفات
12أ-10أ	قبول الارتباط
44أ-13أ	التخطيط للارتباط وتنفيذه
45أ	الإفادات المكتوبة
50أ-46أ	تكوين الرأي
57أ-51أ	إعداد تقرير التأكيد

الملحق: مثال توضيحي لتقرير محاسب قانوني يحتوي على رأي غير معدل

ينبغي قراءة المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (3420) "ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمَّنة في نشرات الاكتتاب" جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار ارتباطات التصديق التي يقوم بها المحاسب القانوني¹ للوصول إلى تأكيد معقول لإعداد تقرير عن تجميع الطرف المسؤول² للمعلومات المالية التصورية المضمنة في نشرات الاكتتاب. وينطبق هذا المعيار في الحالات الآتية:
 - عندما تكون عملية التقرير تلك المطلوبة بموجب نظام الأوراق المالية أو لائحة سوق تداول الأوراق المالية ("الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة") في الدولة التي ستصدر فيها نشرة الاكتتاب؛ أو
 - عندما تكون عملية التقرير ممارسة متعارف عليها في تلك الدولة. (راجع: الفقرة 1أ)

طبيعة مسؤولية المحاسب القانوني

2. في الارتباط المنفذ بموجب هذا المعيار، لا يتحمل المحاسب القانوني أية مسؤولية عن تجميع المعلومات المالية التصورية للمنشأة، حيث تقع هذه المسؤولية على الطرف المسؤول. وتتمثل المسؤولية الوحيدة للمحاسب القانوني في إعداد تقرير عما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، من قبل الطرف المسؤول على أساس الضوابط المنطبقة.
3. لا يتناول هذا المعيار الارتباطات غير التأكيدية التي تقوم المنشأة فيها بتكليف المحاسب القانوني بتجميع قوائمها المالية التاريخية.

الغرض من المعلومات المالية التصورية المضمنة في نشرات الاكتتاب

4. يتمثل الغرض من المعلومات المالية التصورية المضمنة في نشرات الاكتتاب فقط في توضيح أثر حدث أو معاملة مهمة على المعلومات المالية غير المعدلة للمنشأة كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم اختياره لأغراض التوضيح. ويتحقق ذلك من خلال تطبيق تعديلات تصورية على المعلومات المالية غير المعدلة. ولا تمثل المعلومات المالية التصورية المركز المالي الفعلي للمنشأة أو أداءها المالي أو تدفقاتها النقدية. (راجع: الفقرتين 2أ، 3أ)

تجميع المعلومات المالية التصورية

5. يشتمل تجميع المعلومات المالية التصورية على قيام الطرف المسؤول بجمع وتصنيف وتلخيص وعرض المعلومات المالية التي توضح أثر حدث أو معاملة مهمة على المعلومات المالية غير المعدلة للمنشأة كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في التاريخ المختار. وتتضمن الخطوات المتبعة في هذه العملية:
 - تحديد مصدر المعلومات المالية غير المعدلة التي سيتم استخدامها في تجميع المعلومات المالية التصورية، واستخراج المعلومات المالية غير المعدلة من ذلك المصدر؛ (راجع: الفقرتين 4أ، 5أ)
 - إجراء تعديلات تصورية على المعلومات المالية غير المعدلة للغرض الذي تُعرض لأجله المعلومات المالية التصورية؛
 - عرض المعلومات المالية التصورية الناتجة مع الإفصاحات المرفقة.

طبيعة ارتباط التأكيد المعقول

6. ينطوي ارتباط التأكيد المعقول لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية على تنفيذ الإجراءات الموضحة في هذا المعيار لتقييم ما إذا كانت الضوابط المنطبقة المستخدمة من قبل الطرف المسؤول في تجميع المعلومات المالية التصورية توفر أساساً معقولاً لعرض التأثيرات المهمة التي يمكن نسبتها بشكل مباشر إلى الحدث أو المعاملة، وللحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن ما يلي: (راجع: الفقرة 6أ)
 - ما إذا كانت التعديلات التصورية ذات الصلة تعطي تأثيراً مناسباً لتلك الضوابط؛
 - ما إذا كان العمود التصوري الناتج (انظر الفقرة 11ج)) يعكس التطبيق السليم لتلك التعديلات على المعلومات المالية غير المعدلة.

¹ معيار ارتباطات التأكيد (3000) "ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية"، الفقرة 12(ص).

² معيار ارتباطات التأكيد (3000)، الفقرة 12(ت)

كما ينطوي هذا الارتباط على تقويم العرض العام للمعلومات المالية التصورية. لكنه لا ينطوي على قيام المحاسب القانوني بتحديث أو إعادة إصدار أي تقارير أو آراء بشأن أي معلومات مالية تاريخية مستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية، أو تنفيذ مراجعة أو فحص للمعلومات المالية المستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية.

العلاقة مع معيار ارتباطات التأكيد (3000) والإصدارات المهنية الأخرى، والمتطلبات الأخرى

7. يكون المحاسب القانوني مطالباً بالالتزام بمعيار ارتباطات التأكيد (3000) وبهذا المعيار عند تنفيذ ارتباط تأكيد للتقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمَّنة في نشرات الاكتتاب. ويكمل هذا المعيار معيار ارتباطات التأكيد (3000)، ولكنه لا يحل محله، ويتوسع هذا المعيار في كيفية تطبيق معيار ارتباطات التأكيد (3000) في ارتباط تأكيد معقول لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمَّنة في نشرات الاكتتاب.

8. يتطلب الالتزام بمعيار ارتباطات التأكيد (3000) جملة أمور من بينها الالتزام بنصوص الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) فيما يتعلق بارتباطات التأكيد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق^(*).³ ويتطلب ذلك أيضاً أن يكون الشريك المسؤول عن الارتباط عضواً في أحد المكاتب التي تطبق معيار رقابة الجودة (1)⁴، أو التي تطبق متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (1).

تاريخ السريان

9. يسري هذا المعيار على تقارير التأكيد المؤرخة في 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

10. تتمثل أهداف المحاسب القانوني فيما يلي:

- (أ) الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، من قبل الطرف المسؤول على أساس الضوابط المنطبقة؛
- (ب) إعداد تقرير وفقاً للنتائج التي خلص إليها المحاسب القانوني.

التعريفات

11. لأغراض هذا المعيار، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي:

- (أ) الضوابط المنطبقة: الضوابط التي يستخدمها الطرف المسؤول عند تجميع المعلومات المالية التصورية. وقد تكون الضوابط مفروضة من قبل جهة مصرح لها أو معترف بها لوضع المعايير أو مفروضة بموجب نظام أو لائحة. وعندما لا توجد ضوابط مفروضة، فإن الطرف المسؤول هو من يقوم بوضعها. (راجع: الفقرات 71-9)
- (ب) التعديلات التصورية: فيما يتعلق بالمعلومات المالية غير المُعدّلة، تتضمن:
- (1) التعديلات على المعلومات المالية غير المُعدّلة 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؛

* يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

³ معيار ارتباطات التأكيد (3000)، الفقرات 3(أ) و20 و34

⁴ معيار ارتباطات التأكيد (3000)، الفقرتان 3(ب) و31(أ). المعيار الدولي لرقابة الجودة (1) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

(2) 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. (راجع: الفقرتين 15، 16)

وتتضمن التعديلات التصورية المعلومات المالية ذات الصلة لمنشأة أعمال تم الاستحواذ عليها أو من المقرر أن يتم الاستحواذ عليها ("المنشأة المستحوذ عليها")، أو منشأة أعمال تم التخلص منها أو من المقرر أن يتم التخلص منها ("المنشأة المتخلص منها")، طالما كانت هذه المعلومات مستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية ("المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها").

(ج) المعلومات المالية التصورية: المعلومات المالية التي تظهر مع تعديلات لتوضيح أثر حدث أو معاملة على المعلومات المالية غير المعدلة كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم اختياره لأغراض التوضيح. وفي هذا المعيار، يُفترض أن المعلومات المالية التصورية يتم عرضها في شكل عمودي يتألف من العمود (أ) للمعلومات المالية غير المعدلة؛ والعمود (ب) للتعديلات التصورية؛ والعمود (ج) وهو العمود التصوري الناتج. (راجع: الفقرة 2)

(د) نشرات الاكتتاب: مستند صادر وفقاً للمتطلبات النظامية أو التنظيمية فيما يتعلق بالأوراق المالية للمنشأة، والتي من المزمع أن يتخذ طرف ثالث قراراً استثمارياً بشأنها.

(هـ) المعلومات المالية المنشورة: المعلومات المالية للمنشأة أو منشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها والتي تكون متاحة للجمهور.

(و) المعلومات المالية غير المعدلة: المعلومات المالية للمنشأة التي يتم تطبيق التعديلات التصورية عليها من قبل الطرف المسؤول. (راجع: الفقرتين 4، 5)

المتطلبات

معييار ارتباطات التأكيد (3000)

12. لا يجوز للمحاسب القانوني أن يشير إلى التزامه بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بمتطلبات كل من هذا المعيار ومعييار ارتباطات التأكيد (3000).

قبول الارتباط

13. قبل الموافقة على قبول ارتباط لإعداد تقرير عما إذا كانت المعلومات المالية التصورية المضمنة في نشرة اكتتاب قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة، يجب على المحاسب القانوني:

- أن يحدد أن الأشخاص الذين سيؤدون الارتباط تتوافر لديهم مجتمعين الكفاءات والقدرات المناسبة؛ (راجع: الفقرة 10)
- أن يحدد، على أساس المعرفة الأولية بظروف الارتباط والنقاش مع الطرف المسؤول، أن الضوابط التي يتوقع المحاسب القانوني أنها ستطبق تُعد مناسبة، وأنه من غير المرجح أن تكون المعلومات المالية التصورية مضللة للغرض المقصود منها؛
- أن يتولى تقويم صيغة الرأي المنصوص عليها في الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة، إن وجدت، لتحديد أن المحاسب القانوني من المرجح أن يكون قادراً على إبداء الرأي المحدد على أساس تنفيذ الإجراءات المحددة في هذا المعيار؛ (راجع: الفقرات 54-56)
- عندما تكون المصادر التي استُخرجت منها المعلومات المالية غير المعدلة وأية معلومات مالية منشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها قد تم مراجعتها أو فحصها وتم إبداء رأي مراجعة أو استنتاج فحص معدل، أو إذا كان التقرير يحتوي على فقرة لفت انتباه، ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كانت الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة تسمح أو لا باستخدام، أو الإشارة في تقرير المحاسب القانوني إلى، رأي المراجعة أو استنتاج الفحص المعدل أو التقرير الذي يحتوي على فقرة لفت الانتباه فيما يتعلق بتلك المصادر؛
- إذا لم تكن المعلومات المالية التاريخية للمنشأة قد تمت مراجعتها أو فحصها مطلقاً، ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كان يستطيع أن يتوصل إلى فهم للمنشأة وممارساتها الخاصة بالمحاسبة والتقرير المالي بما يكفي لتنفيذ الارتباط؛ (راجع: الفقرة 31)
- إذا كان الحدث أو المعاملة يحتوي على استحواد ولم تكن المعلومات المالية التاريخية للمنشأة المستحوذ عليها قد تمت مراجعتها أو فحصها مطلقاً، ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كان يستطيع أن يتوصل إلى فهم للمنشأة المستحوذ عليها وممارساتها الخاصة بالمحاسبة والتقرير المالي بما يكفي لتنفيذ الارتباط؛

(ز) أن يحصل على موافقة الطرف المسؤول بأنه يقر ويفهم مسؤوليته عن الأمور الآتية: (راجع: الفقرتين 11، 12)

- (1) الإفصاح عن الضوابط المنطبقة ووصفها بشكلٍ كافٍ للمستخدمين المستهدفين، إذا لم تكن متاحة للعموم؛
- (2) تجميع المعلومات المالية التصورية على أساس الضوابط المنطبقة؛
- (3) تزويد المحاسب القانوني بما يلي:

- أ. إمكانية الوصول إلى جميع المعلومات (بما في ذلك، عند الحاجة لأغراض الارتباط، معلومات المنشآت المستحوذ عليها في عمليات تجميع الأعمال)، مثل السجلات والوثائق وغيرها من المواد، التي تكون ذات صلة بتقويم ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة؛
- ب. المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المحاسب القانوني من الطرف المسؤول لغرض الارتباط؛
- ج. الوصول إلى أي أشخاص داخل المنشأة ومستشاري المنشأة الذين يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة تتعلق بتقويم ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة؛
- د. عند الحاجة لأغراض الارتباط، الوصول إلى الأفراد المناسبين داخل المنشآت المستحوذ عليها في عمليات تجميع الأعمال.

التخطيط للارتباط وتنفيذه

تحديد مدى مناسبة الضوابط المنطبقة

14. يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت الضوابط المنطبقة تُعد مناسبة، وفقاً لما هو مطلوب بموجب معيار ارتباطات التأكيد (3000)،⁵ وعلى وجه الخصوص، يجب أن يحدد أنها تشتمل كحد أدنى على ما يلي:

- (أ) ضرورة استخراج المعلومات المالية غير المعدلة من مصدر مناسب؛ (راجع: الفقرات 4، 5، 27)
- (ب) ضرورة أن تكون التعديلات التصورية:

(1) يمكن نسبتها بشكل مباشر إلى الحدث أو المعاملة؛ (راجع: الفقرة 13)

(2) يمكن دعمها بالحقائق؛ (راجع: الفقرة 14)

(3) متسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق للمنشأة وسياساتها المحاسبية بموجب ذلك الإطار؛ (راجع: الفقرتين 15، 16)

(ج) ضرورة توفير عرض مناسب وتقديم إفصاحات مناسبة لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم المعلومات المنقولة. (راجع: الفقرات 2، 3، 42)

15. إضافة لذلك، يجب على المحاسب القانوني تقييم ما إذا كانت الضوابط المنطبقة:

(أ) تُعد متسقة، وغير متعارضة، مع الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة؛

(ب) من غير المرجح أن تؤدي إلى معلومات مالية تصورية مضللة.

الأهمية النسبية

16. عند تخطيط وتنفيذ الارتباط، يجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان الأهمية النسبية فيما يتعلق بتقويم ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة. (راجع: الفقرتين 17، 18)

التوصل إلى فهم لكيفية تجميع الطرف المسؤول للمعلومات المالية التصورية وظروف الارتباط الأخرى

⁵ معيار المراجعة (3000)، الفقرتان 42(ب) و(2) و45

17. يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم لما يلي: (راجع: الفقرة 19)
- (أ) الحدث أو المعاملة التي يتم تجميع المعلومات المالية التصورية بشأنها؛
- (ب) كيفية قيام الطرف المسؤول بتجميع المعلومات المالية التصورية؛ (راجع: الفقرتين 20، 21)
- (ج) طبيعة المنشأة وأية منشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها، بما في ذلك: (راجع: الفقرتين 22، 23)
- (1) عملياتها؛
- (2) أصولها والتزاماتها؛
- (3) هيكلها التنظيمي وكيفية تمويلها؛
- (د) عوامل الصناعة والعوامل النظامية والتنظيمية وغيرها من العوامل الخارجية ذات الصلة التي تتعلق بالمنشأة وأية منشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها؛ (راجع: الفقرات 24-26)
- (هـ) إطار التقرير المالي المنطبق وممارسات المحاسبة والتقرير المالي للمنشأة وأية منشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها، بما في ذلك اختيارها وتطبيقها للسياسات المحاسبية.

الحصول على أدلة بشأن مدى مناسبة المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة

18. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كان الطرف المسؤول قد استخرج المعلومات المالية غير المعدلة من مصدر مناسب. (راجع: الفقرتين 27، 28)
19. في حالة عدم وجود تقرير مراجعة أو فحص عن المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، فيجب على المحاسب القانوني تنفيذ إجراءات ليكون مقتنعاً بأن المصدر يُعد مناسباً. (راجع: الفقرات 29-31)
20. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كان الطرف المسؤول قد استخرج المعلومات المالية غير المعدلة من المصدر بشكل مناسب.

الحصول على أدلة بشأن مدى مناسبة التعديلات التصورية

21. عند تقييم ما إذا كانت التعديلات التصورية مناسبة، يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كان الطرف المسؤول قد حدد التعديلات التصورية اللازمة لتوضيح أثر الحدث أو المعاملة في تاريخ التوضيح أو لفترة التوضيح. (راجع: الفقرة 32)
22. عند تحديد ما إذا كانت التعديلات التصورية تُعد متوافقة مع الضوابط المنطبقة، يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت:
- (أ) يمكن نسبتها بشكل مباشر إلى الحدث أو المعاملة؛ (راجع: الفقرة 13)
- (ب) يمكن دعمها بالحقائق. إذا تم تضمين المعلومات المالية لمنشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها في التعديلات التصورية ولا يوجد تقرير مراجعة أو فحص عن المصدر الذي استُخرجت منه هذه المعلومات المالية، فيجب على المحاسب القانوني تنفيذ إجراءات ليكون مقتنعاً بأن المعلومات المالية يمكن دعمها بالحقائق؛ (راجع: الفقرات 14، 33-38)
- (ج) متسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق للمنشأة وسياساتها المحاسبية بموجب ذلك الإطار. (راجع: الفقرتين 15، 16)

وجود رأي مراجعة أو استنتاج فحص معدل أو فقرة لفت انتباه، فيما يتعلق بالمصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، أو المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها

23. قد يكون هناك رأي مراجعة أو استنتاج فحص معدل تم إبدائه فيما يتعلق بالمصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، أو المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها، أو قد يكون هناك تقرير يحتوي على فقرة لفت انتباه صدر فيما يتعلق بهذا المصدر. وفي مثل هذه الظروف، إذا كانت الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة لا تمنع استخدام مثل هذا المصدر، فيجب على المحاسب القانوني تقييم:

(أ) التبعات المحتملة لذلك على تحديد ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة؛ (راجع: الفقرة 39)

(ب) التصرفات الإضافية المناسبة اللازم اتخاذها؛ (راجع: الفقرة 40)

(ج) ما إذا كان يوجد أي تأثير لذلك على قدرة المحاسب القانوني لإعداد تقرير وفقاً لشروط الارتباط، بما في ذلك أي تأثير على تقرير المحاسب القانوني.

عدم مناسبة المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة أو عدم مناسبة التعديلات التصورية

24. إذا حدد المحاسب القانوني، على أساس الإجراءات المنفذة، أن الطرف المسؤول:

(أ) استخدم مصدراً غير مناسب ليستخرج منه المعلومات المالية غير المعدلة؛ أو

(ب) أغفل ذكر تعديل تصوري ينبغي تضمينه، أو طبق تعديلاً تصورياً لا يتفق مع الضوابط المنطبقة، أو طبق تعديلاً تصورياً على نحو غير مناسب بأية صورة أخرى،

فيجب على المحاسب القانوني مناقشة الأمر مع الطرف المسؤول. وإذا كان المحاسب القانوني غير قادر على الاتفاق مع الطرف المسؤول على الكيفية التي ينبغي حل الأمر بها، فيجب عليه تقييم التصرفات الإضافية اللازم اتخاذها. (راجع: الفقرة 40)

الحصول على أدلة بشأن العمليات الحسابية المطبقة في المعلومات المالية التصورية

25. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت العمليات الحسابية المطبقة في المعلومات المالية التصورية تُعد دقيقة من الناحية الحسابية.

تقديم عرض المعلومات المالية التصورية

26. يجب على المحاسب القانوني تقديم عرض المعلومات المالية التصورية. ويجب أن يتضمن ذلك النظر فيما يلي:

(أ) العرض والهيكل العام للمعلومات المالية التصورية، بما في ذلك ما إذا كانت معنونة بوضوح لتمييزها عن المعلومات المالية التاريخية أو غيرها؛ (راجع: الفقرتين 2، 3)

(ب) ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية والإيضاحات التفسيرية المتعلقة بها توضح أثر الحدث أو المعاملة بطريقة غير مضللة؛ (راجع: الفقرة 41)

(ج) ما إذا كانت هناك إفصاحات مناسبة مُقدمة مع المعلومات المالية التصورية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم المعلومات المنقولة؛ (راجع: الفقرة 42)

(د) ما إذا كان المحاسب القانوني قد علم بأي أحداث مهمة وقعت بعد تاريخ المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، وقد تتطلب الإشارة إليها، أو الإفصاح عنها، في المعلومات المالية التصورية. (راجع: الفقرة 43)

27. يجب على المحاسب القانوني قراءة المعلومات الأخرى المُضمَّنة في نشرة الاكتتاب التي تحتوي على المعلومات المالية التصورية لتحديد أوجه عدم الاتساق الجوهرية، إن وجدت، مع المعلومات المالية التصورية أو تقرير التأكيد. وإذا حدد المحاسب القانوني، عند قراءة المعلومات الأخرى، وجود عدم اتساق جوهري أو علم بوجود تحريف جوهري لحقيقة في تلك المعلومات الأخرى، فيجب عليه مناقشة الأمر مع الطرف المسؤول. وإذا كان من الضروري تصحيح الأمر ورفض الطرف المسؤول القيام بذلك، فيجب على المحاسب القانوني اتخاذ التصرفات الإضافية المناسبة. (راجع: الفقرة 44)

الإفادات المكتوبة

28. يجب أن يطلب المحاسب القانوني إفادات مكتوبة من الطرف المسؤول تفيد بما يلي:

(أ) أنه عند تجميع المعلومات المالية التصورية، حدد الطرف المسؤول جميع التعديلات التصورية المناسبة اللازمة لتوضيح أثر الحدث أو المعاملة في تاريخ التوضيح أو لفترة التوضيح؛ (راجع: الفقرة 45)

(ب) أن المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة.

تكوين الرأي

29. يجب على المحاسب القانوني تكوين رأي عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، من قبل الطرف المسؤول على أساس الضوابط المنطبقة. (راجع: الفقرات 46-48)

30. في سبيل تكوين ذلك الرأي، يجب على المحاسب القانوني استنتاج ما إذا كان قد حصل على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن ما إذا كان تجميع المعلومات المالية التصورية يخلو من إغفالات جوهرية، أو الاستخدام أو التطبيق غير المناسب لتعديل تصوري. ويجب أن يتضمن ذلك الاستنتاج تقويماً لما إذا كان الطرف المسؤول قد وصف وأفصح بشكلٍ كافٍ عن الضوابط المنطبقة بقدر عدم توفرها للعموم. (راجع: الفقرتين 49، 50)

شكل الرأي

الرأي غير المعدل

31. يجب على المحاسب القانوني إبداء رأي غير معدل عندما يخلص إلى أن المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، من قبل الطرف المسؤول على أساس الضوابط المنطبقة.

الرأي المعدل

32. في العديد من الدول، تمنع الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة نشر نشرات الاكتتاب التي تحتوي على رأي معدل فيما يتعلق بما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة. وعندما يكون هذا هو الحال ويخلص المحاسب القانوني إلى أنه من المناسب رغم ذلك إبداء رأي معدل وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (3000)، فيجب عليه مناقشة الأمر مع الطرف المسؤول. وإذا لم يوافق الطرف المسؤول على إجراء التغييرات اللازمة، يجب على المحاسب القانوني:

(أ) حجب التقرير؛ أو

(ب) الانسحاب من الارتباط؛ أو

(ج) النظر في ضرورة الحصول على مشورة قانونية.

33. في بعض الدول، قد لا تمنع الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة نشر نشرات الاكتتاب التي تحتوي على رأي معدل فيما يتعلق بما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة. وفي هذه الدول، إذا حدد المحاسب القانوني أنه من المناسب إبداء رأي معدل وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (3000)، فيجب عليه تطبيق المتطلبات الواردة في معيار ارتباطات التأكيد (3000)⁶ فيما يتعلق بالأراء المعدلة.

فقرة لفت الانتباه

34. في بعض الظروف، قد يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري لفت انتباه المستخدمين إلى أمر معروض أو موضح عنه في المعلومات المالية التصورية أو الإيضاحات التفسيرية المرفقة بها. ويكون هذا هو الحال عندما يُعدّ الأمر، في رأي المحاسب القانوني، على قدرٍ كبيرٍ من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين لما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة. وفي مثل هذه الظروف، يجب على المحاسب القانوني أن يضمن في تقريره فقرة لفت انتباه بشرط أن يكون قد حصل على ما يكفي من الأدلة المناسبة بأن الأمر لا يؤثر على ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة. ولا تشير مثل هذه الفقرة إلا إلى المعلومات المعروضة أو الموضح عنها في المعلومات المالية التصورية أو الإيضاحات التفسيرية المرفقة بها.

⁶ معيار ارتباطات التأكيد (3000)، الفقرة 74

35. يجب أن يشتمل تقرير المحاسب القانوني، كحد أدنى، على العناصر الأساسية الآتية: (راجع: الفقرة 57أ)

- (أ) عنوان يشير بوضوح إلى أن التقرير هو تقرير تأكيد مستقل؛ (راجع: الفقرة 51أ)
- (ب) المخاطبون بالتقرير، وفقاً لما هو متفق عليه في شروط الارتباط؛ (راجع: الفقرة 52أ)
- (ج) مقدمة تحدد ما يلي: (راجع: الفقرة 53أ)
 - (1) المعلومات المالية التصورية؛
 - (2) المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المُعدّلة، وما إذا كان قد تم نشر تقرير مراجعة أو فحص عن ذلك المصدر أم لا؛
 - (3) الفترة التي تغطيها المعلومات المالية التصورية أو تاريخها؛
 - (4) إشارة إلى الضوابط المنطبقة والتي على أساسها نفذ الطرف المسؤول تجميع المعلومات المالية التصورية، ومصدر تلك الضوابط؛
- (د) عبارة تفيد بأن الطرف المسؤول هو المسؤول عن تجميع المعلومات المالية التصورية على أساس الضوابط المنطبقة؛
- (هـ) وصف لمسؤوليات المحاسب القانوني، بما في ذلك عبارات بأن:
 - (1) مسؤولية المحاسب القانوني تتمثل في إبداء رأي عما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، من قبل الطرف المسؤول على أساس الضوابط المنطبقة؛
 - (2) لأغراض هذا الارتباط، لا يُعد المحاسب القانوني مسؤولاً عن تحديث أو إعادة إصدار أي تقارير أو آراء بشأن أي معلومات مالية تاريخية مستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية، كما إنه لم ينفذ أثناء هذا الارتباط أية مراجعة أو فحص للمعلومات المالية المستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية؛
 - (3) الغرض من المعلومات المالية التصورية المُضمَّنة في نشرات الاكتتاب يتمثل فقط في توضيح أثر حدث أو معاملة مهمة على المعلومات المالية غير المعدلة للمنشأة كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم اختياره لأغراض التوضيح. ووفقاً لذلك، فإن المحاسب القانوني لا يقدم أي تأكيد بأن النتيجة الفعلية للحدث أو المعاملة في ذلك التاريخ كانت ستتحقق كما هي معروضة؛
- (و) عبارة تفيد بأن الارتباط تم تنفيذه وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (3420) "ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمَّنة في نشرات الاكتتاب"، الذي يتطلب من المحاسب القانوني التخطيط للإجراءات وتنفيذها للوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كان الطرف المسؤول قد قام بتجميع المعلومات المالية التصورية، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة؛
- (ز) عبارة تفيد بأن المكتب الذي يكون المحاسب القانوني عضواً فيه يطبق معيار رقابة الجودة (1) أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (1).(*)
- (ح) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني يلتزم بمتطلبات الاستقلال والمتطلبات السلوكية الأخرى للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق فيما يتعلق بارتباطات التأكيد. (**)(***)

* تم إلغاء ما يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين من النص الأصلي الصادر عن مجلس المعايير الدولية لارتباطات المراجعة والتأكيد، حيث لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات التأكيد.

** تم إلغاء ما يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين من النص الأصلي الصادر عن مجلس المعايير الدولية لارتباطات المراجعة والتأكيد، حيث لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات التأكيد.

*** يجب الإشارة إلى الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

(ط) عبارات تفيد بأن:

(1) ارتباط التأكيد المعقول لإعداد تقرير عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة، يشتمل على تنفيذ إجراءات لتقييم ما إذا كانت الضوابط المنطبقة المستخدمة من قبل الطرف المسؤول في تجميع المعلومات المالية التصورية توفر أساساً معقولاً لعرض التأثيرات المهمة التي يمكن نسبتها بشكل مباشر إلى الحدث أو المعاملة، وللحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن ما يلي:

• ما إذا كانت التعديلات التصورية ذات الصلة تعطي تأثيراً مناسباً لتلك الضوابط؛

• ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية تعكس التطبيق السليم لتلك التعديلات على المعلومات المالية غير المعدلة؛

(2) الإجراءات المختارة تعتمد على حكم المحاسب القانوني، مع مراعاة فهم المحاسب القانوني لطبيعة المنشأة، والحدث أو المعاملة التي تم بشأنها تجميع المعلومات المالية التصورية، وظروف الارتباط الأخرى ذات الصلة؛

(3) الارتباط ينطوي كذلك على تقويم العرض العام للمعلومات المالية التصورية؛

(ي) ما لم يتطلب نظام أو لائحة خلاف ذلك، رأي المحاسب القانوني باستخدام واحدة من العبارات الآتية، والتي ينظر إليها على أنها متكافئة: (راجع: الفقرات 54أ-56أ)

(1) تم تجميع المعلومات المالية التصورية، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس [الضوابط المنطبقة]؛ أو

(2) تم تجميع المعلومات المالية التصورية بشكلٍ سليم بناءً على الأساس المعلن؛

(ك) توقيع المحاسب القانوني؛

(ل) تاريخ التقرير؛

(م) المكان الذي يُمارس فيه المحاسب القانوني عمله في الدولة.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة 1)

1. لا يتناول هذا المعيار الظروف التي يتم فيها تقديم المعلومات المالية التصورية كجزء من القوائم المالية للمنشأة وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.

الغرض من المعلومات المالية التصورية المُضمنة في نشرات الاكتتاب (راجع: الفقرات 4، 11(ج)، 14(ج)، 26(أ))

2. يُرفق بالمعلومات المالية التصورية الإيضاحات التفسيرية المتعلقة بها التي غالباً ما توضح عن الأمور الموضحة في الفقرة 42.

3. قد يتم تضمين طرق عرض مختلفة للمعلومات المالية التصورية في نشرات الاكتتاب اعتماداً على طبيعة الحدث أو المعاملة، والكيفية التي ينوي بها الطرف المسؤول توضيح أثر ذلك الحدث أو تلك المعاملة على المعلومات المالية غير المُعدّلة للمنشأة. على سبيل المثال، قد تستحوذ المنشأة على عدد من منشآت الأعمال قبل طرح أولي للاكتتاب العام. وفي تلك الظروف، قد يختار الطرف المسؤول عرض قائمة تصورية لصافي الأصول لتوضيح أثر عمليات الاستحواذ على المركز المالي للمنشأة والنسب الرئيسية مثل الديون إلى حقوق الملكية كما لو كانت منشآت الأعمال المستحوذ عليها قد تم تجميعها مع المنشأة في تاريخ سابق. وقد يختار الطرف المسؤول أيضاً عرض قائمة دخل تصورية لتوضيح نتائج العمليات التي ربما كانت ستتحقق للفترة المنتهية في ذلك التاريخ. وفي مثل هذه الحالات، يمكن وصف طبيعة المعلومات المالية التصورية بعناوين مثل "قائمة لصافي الأصول التصورية كما في 31 ديسمبر 20×1" و "قائمة الدخل التصورية للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×1".

تجميع المعلومات المالية التصورية

المعلومات المالية غير المعدلة (راجع: الفقرات 5، 11(و)، 14(أ))

4. في كثير من الحالات، سيصبح المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة هو المعلومات المالية المنشورة مثل القوائم المالية السنوية أو الأولية.

5. اعتماداً على الكيفية التي يختار الطرف المسؤول أن يوضح بها أثر الحدث أو المعاملة، قد تشمل المعلومات المالية غير المعدلة إما على:

- قائمة واحدة أو أكثر من القوائم المالية، مثل قائمة للمركز المالي وقائمة للدخل الشامل؛ أو
- معلومات مالية مُلخّصة بشكلٍ مناسب من مجموعة كاملة من القوائم المالية، على سبيل المثال، بيان بصافي الأصول.

طبيعة ارتباط التأكيد المعقول (راجع: الفقرة 6)

6. في هذا المعيار، يُقصد بوصف المعلومات المالية التصورية بأنها قد "تم تجميعها بشكلٍ سليم" أنها قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، من قبل الطرف المسؤول على أساس الضوابط المنطقية.

التعريفات

الضوابط المنطقية (راجع: الفقرة 11(أ))

7. عند عدم وجود ضوابط مفروضة لتجميع المعلومات المالية التصورية، فإن الطرف المسؤول سيكون قد وضع الضوابط استناداً، على سبيل المثال، إلى الممارسة المتبعة في صناعة معينة أو الضوابط المطبقة في دولة قامت بوضع ضوابط مفروضة، وسيكون قد أفصح عن تلك الحقيقة.

8. ستكون الضوابط المنطقية لتجميع المعلومات المالية التصورية مناسبة في ظل الظروف القائمة إذا استوفت المتطلبات الموضحة في الفقرة 14.

9. قد تشمل الإيضاحات التفسيرية المرفقة على بعض التفاصيل الإضافية بشأن الضوابط لوصف كيف أنها توضح تأثيرات الحدث أو المعاملة المستهدفة. وقد يتضمن ذلك، على سبيل المثال:

- التاريخ الذي يفترض وقوع الحدث أو إجراء المعاملة فيه.
- المناهج المستخدمة لتوزيع الدخل والنفقات العامة والأصول والالتزامات بين منشآت الأعمال ذات الصلة في إحدى التصنيفات.

قبول الارتباط

القدرة والكفاءة لتنفيذ الارتباط (راجع: الفقرة 13(أ))

10. يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة من المحاسب القانوني الالتزام بمبدأ الكفاءة المهنية والعناية الواجبة عن طريق اكتساب المعرفة والمهارة المهنية، والحفاظ عليهما، لأجل تقديم خدمات مهنية وافية، استناداً إلى المعايير الفنية والمهنية القائمة والتشريعات ذات الصلة، وعن طريق العمل بجد وفقاً لتلك المعايير المهنية والتشريعات.⁷ وفي سياق هذا المتطلب، فإن الكفاءة المهنية لتنفيذ الارتباط قد تتضمن أموراً مثل ما يلي:

- المعرفة والخبرة في الصناعة التي تعمل فيها المنشأة؛
- فهم الأنظمة واللوائح ذات الصلة بالأوراق المالية والتطورات المتعلقة بها؛
- فهم متطلبات الإدراج في سوق تداول الأوراق المالية ذات الصلة ومعاملات سوق رأس المال مثل عمليات الاندماج والاستحواذ وطرح الأوراق المالية للاكتتاب؛

⁷ الميثاق الدولي، الفقرة 1/113

- الإلمام بعملية إعداد نشرات الاكتتاب وإدراج الأوراق المالية في سوق تداول الأوراق المالية؛
- المعرفة بأطر التقرير المالي المستخدمة في إعداد المصادر التي استُخرجت منها المعلومات المالية غير المعدلة، وعند الاقتضاء، المعلومات المالية للمنتشأة المستحوذ عليها.

مسؤوليات الطرف المسؤول (راجع: الفقرة 13(ز))

11. يتم إجراء الارتباط وفقاً لهذا المعيار على افتراض أساس بأن الطرف المسؤول قد أقر بتحمل المسؤوليات المبينة في الفقرة 13(ز) وفهمها. وفي بعض الدول، قد تكون هذه المسؤوليات محددة في نظام أو لائحة. وفي دول أخرى، قد يوجد تعريف نظامي أو تنظيمي بسيط، أو لا يوجد أي تعريف على الإطلاق، لهذه المسؤوليات. ويستند ارتباط التأكيد لإعداد تقرير عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة إلى افتراض بأن:

(أ) دور المحاسب القانوني لا يشمل تحمل المسؤولية عن تجميع تلك المعلومات؛

(ب) المحاسب القانوني لديه توقع معقول بالحصول على المعلومات اللازمة للارتباط.

وبناءً على ذلك، فإن هذا الافتراض يعد أساساً لإجراء الارتباط. وتفادياً لسوء الفهم، يتم التوصل إلى اتفاق مع الطرف المسؤول بأنه يقر بتحمل مثل هذه المسؤوليات وأنه يفهمها كجزء من الاتفاق على شروط الارتباط التي يتطلبها معيار ارتباطات التأكيد (3000) وتسجيلها.⁸

12. عندما ينص نظام أو لائحة بتفصيل كافٍ على شروط الارتباط، فإن المحاسب القانوني يحتاج فقط إلى تسجيل أن هذا النظام أو هذه اللائحة تُعد منطبقة وأن الطرف المسؤول يقر ويفهم مسؤولياته الموضحة في الفقرة 13(ز).

التخطيط للارتباط وتنفيذه

تقييم مدى مناسبة الضوابط المنطبقة

التعديلات التي يمكن نسبتها بشكل مباشر (راجع: الفقرتين 14(ب)(1)، 22(أ))

13. من الضروري أن يكون من الممكن نسبة التعديلات التصورية بشكلٍ مباشر إلى الحدث أو المعاملة لتجنب المعلومات المالية التصورية التي تعكس الأمور التي لا تنشأ فقط نتيجة للحدث أو التي ليست جزءاً أساسياً من المعاملة. وتستبعد تلك التعديلات التي يمكن نسبتها بشكل مباشر التعديلات التي تتعلق بأحداث مستقبلية أو تعتمد على تصرفات سيتم اتخاذها بمجرد اكتمال المعاملة، حتى ولو كانت هذه التصرفات أساسية للمنشأة الداخلة في المعاملة (على سبيل المثال، إغلاق مواقع إنتاج زائدة عن الحاجة بعد الاستحواذ).

التعديلات التي يمكن دعمها بالحقائق؛ (راجع: الفقرتين 14(ب)(2)، 22(ب))

14. من الضروري أيضاً أن يكون من الممكن دعم التعديلات التصورية بالحقائق من أجل توفير أساس يمكن الاعتماد عليه للمعلومات المالية التصورية. وتكون التعديلات التي يمكن دعمها بالحقائق قابلة للتحديد الموضوعي. ومن مصادر دعم التعديلات التصورية بالحقائق، على سبيل المثال:

- اتفاقيات الشراء والبيع.
- مستندات تمويل الحدث أو المعاملة، مثل اتفاقيات الديون.
- تقارير التقويم المستقلة.
- المستندات الأخرى المتعلقة بالحدث أو المعاملة.
- القوائم المالية المنشورة.
- المعلومات المالية الأخرى المفصّل عنها في نشرة الاكتتاب.
- الإجراءات النظامية أو التنظيمية ذات الصلة، كما في مجال الضرائب.

⁸ معيار ارتباطات التأكيد (3000)، الفقرة 27

- اتفاقيات التوظيف.
- تصرفات المكلفين بالحوكمة.

التعديلات المتسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق للمنشأة وسياساتها المحاسبية بموجب ذلك الإطار (راجع: الفقرات 11(ب)(2)، 14(ب)(3)، 22(ج))
15أ. حتى تكون المعلومات المالية التصورية مجدية، فمن الضروري أن تكون التعديلات التصورية متسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق للمنشأة وسياساتها المحاسبية بموجب هذا الإطار. وفي سياق القيام بتجميع أعمال، على سبيل المثال، يشتمل تجميع المعلومات المالية التصورية على أساس الضوابط المنطبقة على النظر في أمور مثل:

- ما إذا كانت هناك اختلافات بين السياسات المحاسبية للمنشأة المستحوذ عليها وتلك المنشأة؛
- ما إذا كانت السياسات المحاسبية للمعاملات التي تمت من قبل المنشأة المستحوذ عليها والتي لم تدخل فيها المنشأة من قبل هي السياسات التي كانت ستتبناها المنشأة لتلك المعاملات بموجب إطار التقرير المالي المنطبق الخاص بها، مع الأخذ في الحسبان الظروف الخاصة بالمنشأة.
- 16أ. في بعض الظروف، قد يكون من الضروري أيضاً النظر في مدى مناسبة السياسات المحاسبية للمنشأة. فعلى سبيل المثال، قد تقترح المنشأة إصدار أدوات مالية معقدة كجزء من الحدث أو المعاملة للمرة الأولى. وإذا كان هذا هو الحال، فقد يكون من الضروري النظر فيما يلي:
- ما إذا كان الطرف المسؤول قد اختار السياسات المحاسبية المناسبة التي سيتم استخدامها في المحاسبة عن تلك الأدوات المالية بموجب إطار التقرير المالي المنطبق الخاص به؛
- ما إذا كان قد طبق بشكل مناسب تلك السياسات عند تجميع المعلومات المالية التصورية.

الأهمية النسبية (راجع: الفقرة 16)

17أ. إن الأهمية النسبية فيما يتعلق بما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة لا تعتمد على مقياس كمي واحد. وبدلاً من ذلك، فإنها تعتمد على حجم وطبيعة إغفال عنصر من عناصر التجميع الموضحة في الفقرة 18أ، أو تطبيقه بشكل غير سليم، سواء كان ذلك عن قصد أم لا. وسيعتمد الحكم المتعلق بجاني الحجم والطبيعة، بدوره، على أمور مثل:

- سياق الحدث أو المعاملة؛
- الغرض الذي من أجله يتم تجميع المعلومات المالية التصورية؛
- ظروف الارتباط ذات الصلة.

ويمكن أن يتمثل العنصر الحاسم في حجم أو طبيعة الأمر، أو مزيج من كليهما.

18أ. قد ينشأ خطر عدم تجميع المعلومات المالية التصورية، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة عندما يوجد دليل على ما يلي، على سبيل المثال:

- استخدام مصدر غير مناسب لاستخراج المعلومات المالية غير المعدلة.
- الاستخراج غير الصحيح للمعلومات المالية غير المعدلة من مصدر مناسب.
- فيما يتعلق بالتعديلات، سوء تطبيق السياسات المحاسبية أو عدم اتساق التعديلات مع السياسات المحاسبية للمنشأة.
- عدم إجراء تعديل مطلوب بموجب الضوابط المنطبقة.
- إجراء تعديل لا يتوافق مع الضوابط المنطبقة.
- وجود خطأ حسابي أو كتابي في العمليات الحسابية المطبقة في المعلومات المالية التصورية.
- عدم كفاية الإفصاحات أو عدم صحتها أو إغفال ذكرها.

التوصل إلى فهم لكيفية تجميع الطرف المسؤول للمعلومات المالية التصورية وظروف الارتباط الأخرى (راجع: الفقرة 17)

19أ. يمكن أن يتوصل المحاسب القانوني إلى هذا الفهم من خلال مجموعة من الإجراءات مثل:

- الاستفسار من الطرف المسؤول وموظفي المنشأة الآخرين المشاركين في تجميع المعلومات المالية التصورية.
- الاستفسار من الأطراف المعنية الأخرى مثل المكلفين بالحوكمة ومستشاري المنشأة.
- قراءة الوثائق الداعمة ذات الصلة مثل العقود أو الاتفاقات.
- قراءة محاضر اجتماعات المكلفين بالحوكمة.

كيفية قيام الطرف المسؤول بتجميع المعلومات المالية التصورية؛ (راجع: الفقرة 17(ب))

20أ. يمكن أن يتوصل المحاسب القانوني إلى فهم لكيفية قيام الطرف المسؤول بتجميع المعلومات المالية التصورية عن طريق النظر، على سبيل المثال، فيما يلي:

- المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة.
- الخطوات التي اتخذها الطرف المسؤول للقيام بما يلي:
 - استخراج المعلومات المالية غير المعدلة من المصدر.
 - تحديد التعديلات التصورية المناسبة، على سبيل المثال، الطريقة التي حصل بها الطرف المسؤول على المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها عند تجميع المعلومات المالية التصورية.
- كفاءة الطرف المسؤول في تجميع المعلومات المالية التصورية.
- طبيعة ومدى إشراف الطرف المسؤول على موظفي المنشأة الآخرين المشاركين في تجميع المعلومات المالية التصورية.
- منهج الطرف المسؤول في تحديد الإفصاحات المناسبة لدعم المعلومات المالية التصورية.

21أ. عند تجميع أعمال أو تصفية استثمار، فمن بين المجالات التي قد ينشأ عنها تعقيد في تجميع المعلومات المالية التصورية عمليات تخصيص الدخل والنفقات العامة والأصول والالتزامات بين منشآت الأعمال ذات الصلة. ولذلك، فمن المهم أن يفهم المحاسب القانوني منهج الطرف المسؤول وضوابطه للقيام بعمليات التخصيص تلك وأن تفصح الإيضاحات التفسيرية المرفقة بالمعلومات المالية التصورية عن هذه الأمور.

طبيعة المنشأة وأية منشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها (راجع: الفقرة 17(ج))

22أ. قد تكون المنشأة المستحوذ عليها منشأة ذات كيان قانوني أو عملية ليس لها كيان قانوني ولكن يمكن تحديدها بشكل منفصل داخل منشأة أخرى مثل قسم أو فرع أو خط أعمال. وقد تكون المنشأة المتخلص منها منشأة ذات كيان قانوني مثل منشأة تابعة أو مشروع مشترك أو عملية ليس لها كيان قانوني ولكن يمكن تحديدها بشكل منفصل داخل منشأة أخرى مثل قسم أو فرع أو خط أعمال.

23أ. قد يكون لدى المحاسب القانوني كل الفهم المطلوب للمنشأة وأية منشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها، والبيانات الخاصة بكل منها، أو قد يكون لديه جزء من هذا الفهم، وذلك إذا قام بمراجعة أو فحص المعلومات المالية لهذه المنشآت.

عوامل الصناعة والعوامل النظامية والتنظيمية والعوامل الخارجية الأخرى ذات الصلة (راجع: الفقرة 17(د))

24أ. تشمل عوامل الصناعة ذات الصلة ظروف الصناعة، مثل البيئة التنافسية والعلاقات بين الموردين والعملاء والتطورات التقنية. ومن أمثلة الأمور التي قد يأخذها المحاسب القانوني في الحسبان:

- السوق والمنافسة، بما في ذلك الطلب والطاقة الاستيعابية والتنافس في الأسعار.
- الممارسات التجارية الشائعة داخل الصناعة.
- الأنشطة الدورية أو الموسمية.

- تقنيات الإنتاج المتعلقة بمنتجات المنشأة.
- 25أ. تتضمن العوامل النظامية والتنظيمية ذات الصلة البيئة النظامية والتنظيمية. ويشمل هذا جملة أمور من بينها إطار التقرير المالي المنطبق الذي تُعد المنشأة، أو في حالة الانطباق المنشأة المستحوذ عليها، معلوماتها المالية الدورية، والبيئة النظامية والسياسية. ومن أمثلة الأمور التي قد يأخذها المحاسب القانوني في الحسبان:
 - الممارسات المحاسبية لصناعة معينة.
 - الإطار النظامي والتنظيمي لصناعة منظمة.
 - الأنظمة واللوائح التي تؤثر بشكل كبير على عمليات المنشأة، أو في حالة الانطباق عمليات المنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها، بما في ذلك أنشطة الإشراف المباشر.
 - الضرائب.
 - السياسات الحكومية التي تؤثر حالياً على أداء عمل المنشأة، أو في حالة الانطباق عمل المنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها، مثل السياسة النقدية (بما في ذلك أدوات الرقابة على الصرف الأجنبي) والسياسات المالية والحوافز المالية (على سبيل المثال، برامج الدعم الحكومي) وسياسات التعريف الجمركية أو قيود التجارة.
 - المتطلبات البيئية التي تؤثر على صناعة وأعمال المنشأة أو المنشأة المستحوذ عليها أو المنشأة المتخلص منها.
- 26أ. من أمثلة العوامل الخارجية الأخرى التي تؤثر على المنشأة، وفي حالة الانطباق التي تؤثر على المنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها، والتي قد يأخذها المحاسب القانوني في الحسبان الأوضاع الاقتصادية العامة، ومعدلات الفائدة وتوفر التمويل، والتضخم أو إعادة تقييم العملة.

الحصول على أدلة بشأن مدى مناسبة المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة

العوامل ذات الصلة التي يتم أخذها في الحسبان (راجع: الفقرتين 14(أ)، 18)
- 27أ. تتضمن العوامل التي تؤثر على مدى مناسبة المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة ما إذا كان هناك تقرير مراجعة أو فحص عن ذلك المصدر وما إذا كان المصدر:
 - مسموحاً به أو منصوباً عليه صراحة في الأنظمة أو اللوائح ذات صلة، أو مسموحاً به من قبل سوق تداول الأوراق المالية ذات الصلة التي سيتم إيداع نشرة الاكتتاب فيها، أو مستخدماً على هذا النحو بموجب الأعراف والممارسات السوقية العادية.
 - قابل للتحديد بشكل واضح.
 - يمثل نقطة انطلاق معقولة لتجميع المعلومات المالية التصورية في سياق الحدث أو المعاملة، بما في ذلك ما إذا كان متسقاً مع السياسات المحاسبية للمنشأة ومؤرخاً بتاريخ مناسب أو يغطي فترة مناسبة.
- 28أ. ربما يكون هناك تقرير مراجعة أو فحص عن المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، صادر من محاسب قانوني آخر. وفي هذه الحالة، لا تقل حاجة المحاسب القانوني الذي يقوم بإعداد تقرير بموجب هذا المعيار إلى فهم المنشأة وممارساتها الخاصة بالمحاسبة والتقرير المالي وفقاً لمتطلبات الفقرتين 17(ج) و (هـ)، وحاجته إلى أن يكون مقتنعاً بأن المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة يُعد مناسباً.
- عدم وجود تقرير مراجعة أو فحص عن المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة (راجع: الفقرة 19)
- 29أ. في حالة عدم وجود تقرير مراجعة أو فحص عن المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، فمن الضروري للمحاسب القانوني أن ينفذ إجراءات فيما يتعلق بمدى مناسبة ذلك المصدر. ومن بين العوامل التي قد تؤثر على طبيعة ومدى هذه الإجراءات، على سبيل المثال:
 - ما إذا كان المحاسب القانوني قد قام سابقاً بمراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية للمنشأة، والمعرفة التي اكتسبها المحاسب القانوني عن المنشأة من ذلك الارتباط.

- طول الفترة منذ مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية للمنشأة.
- ما إذا كانت المعلومات المالية للمنشأة تخضع لفحص دوري من قبل المحاسب القانوني، على سبيل المثال، لأغراض الوفاء بمتطلبات الإيداع التنظيمية.
- 30أ. من المرجح أن يكون قد تم مراجعة أو فحص القوائم المالية للمنشأة للفترة التي تسبق مباشرةً فترة المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، حتى لو كان المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة نفسه لم يُراجع أو يُفحص. فعلى سبيل المثال، قد يكون المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة هو القوائم المالية الأولية التي لم يتم مراجعتها أو فحصها بعد في حين أن القوائم المالية للمنشأة للسنة المالية السابقة مباشرةً ربما تكون قد تمت مراجعتها. وفي مثل هذه الحالة، تتضمن الإجراءات التي قد ينفذها المحاسب القانوني، مع مراعاة العوامل الواردة في الفقرة 29أ، فيما يتعلق بمدى مناسبة المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة:
- الاستفسار من الطرف المسؤول عن:
 - الآلية التي أُعد بها المصدر ومدى إمكانية الاعتماد على السجلات المحاسبية الأساسية التي يتفق أو يتطابق معها المصدر.
 - ما إذا كان قد تم تسجيل جميع المعاملات.
 - ما إذا كان قد تم إعداد المصدر وفقاً للسياسات المحاسبية للمنشأة.
 - ما إذا كانت هناك أي تغييرات في السياسات المحاسبية عن آخر فترة تمت مراجعتها أو فحصها، وإذا كان الأمر كذلك، فكيف تم التعامل مع تلك التغييرات.
 - تقييمه لخطر احتمال أن يكون المصدر مُحَرَّفًا بشكل جوهري نتيجة لغش.
 - تأثير التغييرات في الأنشطة والعمليات التجارية للمنشأة.
- إذا كان المحاسب القانوني قد قام بمراجعة أو فحص المعلومات المالية السنوية أو الأولية السابقة مباشرةً، النظر في نتائج هذه المراجعة أو الفحص وما إذا كان من الممكن أن تشير إلى أية قضايا تتعلق بإعداد المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة.
- تأييد المعلومات المقدمة من الطرف المسؤول رداً على استفسارات المحاسب القانوني عندما تبدو الردود غير متسقة مع فهم المحاسب القانوني للمنشأة أو ظروف الارتباط.
- مقارنة المصدر بالمعلومات المالية المقابلة له في الفترة السابقة، وحسب الاقتضاء، بالمعلومات المالية السنوية أو الأولية السابقة مباشرةً، ومناقشة التغييرات المهمة مع الطرف المسؤول.

عدم مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية للمنشأة مطلقاً (راجع: الفقرة 13(هـ))

- 31أ. بخلاف حالة تكوين منشأة لأغراض المعاملة وهذه المنشأة لم يكن لها أي نشاط تجاري على الإطلاق، فمن غير المرجح أن تسمح الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة للمنشأة بإصدار نشرة اكتتاب إذا لم تكن معلوماتها المالية التاريخية لم تتم مراجعتها أو فحصها مطلقاً.

الحصول على أدلة بشأن مدى مناسبة التعديلات التصورية

تحديد التعديلات التصورية المناسبة (راجع: الفقرة 21)

- 32أ. في ضوء فهم المحاسب القانوني لكيفية تجميع الطرف المسؤول للمعلومات المالية التصورية وظروف الارتباط الأخرى، قد يحصل المحاسب القانوني على أدلة فيما يتعلق بما إذا كان الطرف المسؤول قد حدد بشكلٍ مناسب التعديلات التصورية الضرورية من خلال مجموعة من الإجراءات مثل:

- تقويم مدى معقولية منح الطرف المسؤول لتحديد التعديلات التصورية المناسبة، على سبيل المثال، الطريقة المستخدمة عند تحديد عمليات التخصيص المناسبة للدخل والنفقات العامة والأصول والالتزامات بين منشآت الأعمال ذات الصلة.

- الاستفسار من الأطراف ذات الصلة داخل المنشأة المستحوذ عليها عن منهج استخراج المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها.
- تقويم جوانب محددة من العقود أو الاتفاقيات أو المستندات الأخرى ذات الصلة.
- الاستفسار من مستشاري المنشأة عن جوانب محددة للحدث أو المعاملة والعقود والاتفاقيات ذات الصلة بتحديد التعديلات المناسبة.
- تقويم التحليلات وأوراق العمل ذات الصلة المعدة من قبل الطرف المسؤول وموظفي المنشأة الآخرين المشاركين في تجميع المعلومات المالية التصورية.
- الحصول على أدلة لإشراف الطرف المسؤول على موظفي المنشأة الآخرين المشاركين في تجميع المعلومات المالية التصورية.
- تنفيذ الإجراءات التحليلية.

الدعم بالحقائق لأية معلومات مالية لمنشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها مُضمَّنة في التعديلات التصورية (راجع: الفقرة 22(ب))

المعلومات المالية للمنشأة المتخلص منها

33أ. في حالة تصفية أحد الاستثمارات، فإن المعلومات المالية للمنشأة المتخلص منها سيتم اشتقاقها من المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، والذي غالباً ما سيكون مراجعاً أو مفحوصاً. وبالتالي، سيوفر المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة الأساس للمحاسب القانوني لتحديد ما إذا كان هناك دعم بالحقائق للمعلومات المالية للمنشأة المتخلص منها. وفي مثل هذه الحالة، تتضمن الأمور التي يتم أخذها في الحسبان، على سبيل المثال، ما إذا كان الدخل والمصروف الذي يمكن نسبته إلى المنشأة المتخلص منها والمسجل على المستوى الموحد قد انعكس بشكلٍ مناسب في التعديلات التصورية.

34أ. في حالة عدم مراجعة أو فحص المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المُعدَّلة، قد يرجع المحاسب القانوني إلى الإرشادات الواردة في الفقرتين 29 و30 عند تحديد ما إذا كانت المعلومات المالية للمنشأة المتخلص منها يمكن دعمها بالحقائق.

المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها

35أ. يمكن أن يكون المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها قد تمت مراجعته أو فحصه. وعندما يكون المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المُعدَّلة قد تمت مراجعته أو فحصه من قبل المحاسب القانوني، فإن المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها سيكون من الممكن دعمها بالحقائق، مع مراعاة أي انعكاسات ناجمة عن الظروف التي تم تناولها في الفقرة 23.

36أ. يمكن أن يكون المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها قد تمت مراجعته أو فحصه من قبل محاسب قانوني آخر. وفي هذه الحالة، لا تقل حاجة المحاسب القانوني الذي يقوم بإعداد تقرير بموجب هذا المعيار إلى فهم المنشأة المستحوذ عليها وممارساتها الخاصة بالمحاسبة والتقرير المالي وفقاً لمتطلبات الفقرتين 17(ج) و(هـ)، وحاجته إلى أن يكون مقتنعاً بأن المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها يمكن دعمها بالحقائق.

37أ. في حالة عدم مراجعة أو فحص المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها، فمن الضروري للمحاسب القانوني تنفيذ إجراءات فيما يتعلق بمدى مناسبة ذلك المصدر. ومن بين العوامل التي قد تؤثر على طبيعة ومدى هذه الإجراءات، على سبيل المثال:

- ما إذا كان المحاسب القانوني قد قام سابقاً بمراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية للمنشأة المستحوذ عليها، والمعرفة التي اكتسبها المحاسب القانوني عن المنشأة المستحوذ عليها من ذلك الارتباط.
- طول الفترة منذ مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية للمنشأة المستحوذ عليها.
- ما إذا كانت المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها تخضع لفحص دوري من قبل المحاسب القانوني، على سبيل المثال، لأغراض الوفاء بمتطلبات الإيداع التنظيمية.

38أ. غالباً ما ستكون القوائم المالية للمنشأة المستحوذ عليها للفترة التي تسبق مباشرة فترة المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها، قد تمت مراجعتها أو فحصها حتى لو كان المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها نفسه لم

يُراجع أو يُفحص. وفي مثل هذه الحالة، تتضمن الإجراءات التي قد ينفذها المحاسب القانوني، مع مراعاة العوامل الواردة في الفقرة 37أ، فيما يتعلق بما إذا كانت المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها يمكن دعمها بالحقائق:

- الاستفسار من إدارة المنشأة المستحوذ عليها عن:
 - الآلية التي أُعد بها المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها، ومدى إمكانية الاعتماد على السجلات المحاسبية الأساسية التي يتفق أو يتطابق معها المصدر.
 - ما إذا كان قد تم تسجيل جميع المعاملات.
 - ما إذا كان المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها قد أُعد وفقاً للسياسات المحاسبية للمنشأة المستحوذ عليها.
 - ما إذا كانت هناك أي تغييرات في السياسات المحاسبية عن آخر فترة تمت مراجعتها أو فحصها، وإذا كان الأمر كذلك، فكيف تم التعامل مع تلك التغييرات.
 - تقييمها لخطر احتمال أن يكون المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها مُحَرَّفًا بشكل جوهري نتيجة لغش.
 - تأثير التغييرات في الأنشطة والعمليات التجارية للمنشأة المستحوذ عليها.
 - النظر في نتائج المراجعة أو الفحص إذا كان المحاسب القانوني قد قام بمراجعة أو فحص المعلومات المالية السنوية أو الأولية السابقة مباشرة، وما إذا كان من الممكن أن تشير إلى أية قضايا تتعلق بإعداد المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها.
 - تأييد المعلومات المقدمة من إدارة المنشأة المستحوذ عليها رداً على استفسارات المحاسب القانوني عندما تبدو الردود غير متسقة مع فهم المحاسب القانوني للمنشأة المستحوذ عليها أو ظروف الارتباط.
 - مقارنة المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها بالمعلومات المالية المقابلة له في الفترة السابقة، وحسب الاقتضاء، بالمعلومات المالية السنوية أو الأولية السابقة مباشرة، ومناقشة التغيرات المهمة مع إدارة المنشأة المستحوذ عليها.
- وجود رأي مراجعة أو استنتاج فحص معدل أو فقرة لفت انتباه، فيما يتعلق بالمصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، أو المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها

التبعات المحتملة (راجع: الفقرة 23(أ))

39أ. لا تؤثر جميع آراء المراجعة أو استنتاجات الفحص المعدلة أو فقرات لفت الانتباه سواءً فيما يتعلق بالمصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة أو المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها، بالضرورة، على ما إذا كان من الممكن تجميع المعلومات المالية التصورية، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة. فعلى سبيل المثال، ربما يكون قد تم إبداء رأي مراجعة متحفظ في القوائم المالية للمنشأة بسبب عدم الإفصاح عن مكافآت المكلفين بالحوكمة كما هو مطلوب بموجب إطار التقرير المالي المنطبق. وإذا كان هذا هو الحال، واستُخدمت هذه القوائم المالية على أنها المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، فإن ذلك التحفظ قد لا تكون له أية تبعات على ما إذا كان يمكن تجميع القوائم التصورية لصافي الأصول والدخل، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة.

التصرفات الإضافية المناسبة (راجع: الفقرتين 23(ب)، 24)

40أ. تتضمن التصرفات الإضافية المناسبة التي قد يتخذها المحاسب القانوني، على سبيل المثال:

- فيما يتعلق بالمتطلب الوارد في الفقرة 23(ب):
 - مناقشة الأمر مع الطرف المسؤول.

- متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح ذات صلة، إضافة إشارة في تقرير المحاسب القانوني إلى رأي المراجعة أو استنتاج الفحص المعدل، أو فقرة لفت الانتباه، إذا كان الأمر، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، على درجة كافية من الملاءمة والأهمية لفهم المستخدمين للمعلومات المالية التصورية.
- فيما يتعلق بالمتطلب الوارد في الفقرة 24، تعديل رأي المحاسب القانوني، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح ذات صلة.
- حجب التقرير أو الانسحاب من الارتباط، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح ذات صلة.
- الحصول على مشورة قانونية.

تقويم عرض المعلومات المالية التصورية

تجنب الاقتران بمعلومات مالية مضللة (راجع: الفقرة 26(ب))

41أ. يتطلب الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة ألا يقترن اسم المحاسب القانوني، عن علم منه، بتقارير أو إقرارات أو اتصالات أو معلومات أخرى يعتقد المحاسب أنها:⁹

- (أ) تحتوي على إفادات خاطئة أو مضللة بشكلٍ جوهري؛ أو
- (ب) تحتوي على إفادات أو معلومات معدة بإهمال؛ أو
- (ج) تغفل أو تحجب معلومات ضرورية عندما يكون ذلك الإغفال أو الحجب مضللاً.

الإفصاحات المرفقة بالمعلومات المالية التصورية (راجع: الفقرتين 14(ج)، 26(ج))

42أ. قد تتضمن الإفصاحات المناسبة أموراً مثل:

- طبيعة وغرض المعلومات المالية التصورية، بما في ذلك طبيعة الحدث أو المعاملة، والتاريخ الذي يفترض فيه وقوع الحدث أو إجراء المعاملة؛
- المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المُعدّلة، وما إذا كان قد تم نشر تقرير مراجعة أو فحص بشأن ذلك المصدر أم لا؛
- التعديلات التصورية، بما في ذلك وصف وشرح لكل تعديل. ويشمل هذا، في حالة المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها، المصدر الذي استُخرجت منه تلك المعلومات وما إذا كان قد تم نشر تقرير مراجعة أو فحص عن ذلك المصدر أم لا؛
- وصف للضوابط المنطبقة التي تم على أساسها تجميع المعلومات المالية التصورية، إذا لم تكن هذه الضوابط متاحة للعموم؛
- عبارة تفيد بأنه قد تم تجميع المعلومات المالية التصورية لأغراض التوضيح فقط، وأنه بسبب طبيعتها، فإنها لا تعبر عن المركز المالي الفعلي للمنشأة أو أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية.

وقد تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة تقديم هذه الإفصاحات أو إفصاحات أخرى محددة.

النظر في الأحداث اللاحقة المهمة (راجع: الفقرة 26(د))

43أ. حيث إن المحاسب القانوني لا يُعد تقريراً عن المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المُعدّلة، فإنه لا يوجد ما يتطلب منه تنفيذ إجراءات لتحديد الأحداث التي تقع بعد تاريخ المصدر والتي تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في ذلك المصدر. ومع ذلك، فمن الضروري للمحاسب القانوني أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كان قد لفت انتباهه أي أحداث مهمة لاحقة لتاريخ المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المُعدّلة، قد تتطلب الإشارة إليها أو الإفصاح عنها في الإيضاحات التفسيرية المرفقة بالمعلومات المالية التصورية، حتى لا تكون هذه الأخيرة مضللة. ويستند هذا الاعتبار إلى تنفيذ الإجراءات التي بموجب هذا المعيار أو إلى معرفة المحاسب القانوني بالمنشأة وظروف الارتباط. فعلى

⁹ الميثاق الدولي، الفقرة 2/111

سبيل المثال، بعد تاريخ المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، ربما تكون المنشأة قد دخلت في معاملة رأسمالية تنطوي على تحويل ديونها القابلة للتحويل إلى حقوق ملكية، ويمكن أن يؤدي عدم الإفصاح عن ذلك إلى جعل المعلومات المالية التصورية مضللة.

عدم الاتساق الجوهرى مع المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة 27)

44. تشمل التصرفات الإضافية المناسبة التي قد يتخذها المحاسب القانوني إذا رفض الطرف المسؤول تعديل المعلومات المالية التصورية أو المعلومات الأخرى، حسب مقتضى الحال، على سبيل المثال:

- متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح ذات صلة:
 - وصف عدم الاتساق الجوهرى في تقرير المحاسب القانوني.
 - تعديل رأي المحاسب القانوني.
 - حجب التقرير أو الانسحاب من الارتباط.
- الحصول على مشورة قانونية.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة 28(أ))

45. في بعض الحالات، قد تتطلب أنواع المعاملات من الطرف المسؤول أن يختار للتعديلات التصورية سياسات محاسبية لم تكن المنشأة مضطرة لبيانها في السابق لأنه لم تكن لديها معاملات ذات صلة بها. وفي مثل هذه الحالة، قد يطلب المحاسب القانوني من الطرف المسؤول توسيع نطاق الإفادات المكتوبة لتتضمن التأكيد على أن السياسات المحاسبية المختارة تمثل السياسات التي تبنتها المنشأة لتلك الأنواع من المعاملات.

تكوين الرأي

التأكيد بشأن أمور إضافية مطلوبة بموجب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة (راجع: الفقرة 29)

46. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة من المحاسب القانوني إبداء رأي في أمور أخرى بخلاف ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة. وفي بعض هذه الحالات، قد لا يكون من الضروري للمحاسب القانوني تنفيذ المزيد من الإجراءات. وعلى سبيل المثال، قد يتطلب نظام أو لائحة ذات صلة من المحاسب القانوني إبداء رأي بشأن ما إذا كان الأساس الذي استند إليه الطرف المسؤول في تجميع المعلومات المالية التصورية يتسق مع السياسات المحاسبية للمنشأة. ويوفر الالتزام بالمتطلبات الواردة في الفقرتين 18 و22(ج) من هذا المعيار أساساً لإبداء مثل هذا الرأي.

47. وفي ظروف أخرى، قد يحتاج المحاسب القانوني إلى تنفيذ المزيد من الإجراءات. وسوف تختلف طبيعة ومدى مثل هذه الإجراءات الزائدة باختلاف طبيعة الأمور الأخرى التي تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة من المحاسب القانوني إبداء رأي فيها.

عبارة بمسؤولية المحاسب القانوني عن التقرير

48. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة من المحاسب القانوني أن يضمن في تقريره عبارة صريحة تؤكد مسؤوليته عن التقرير. ولا يتعارض مع متطلبات هذا المعيار إدراج مثل هذه العبارة الإضافية النظامية أو التنظيمية في تقرير المحاسب القانوني.

الإفصاح عن الضوابط المنطبقة (راجع: الفقرة 30)

49. لا يحتاج الطرف المسؤول أن يكرر في الإيضاحات التفسيرية المرفقة بالمعلومات المالية التصورية أي ضوابط منصوص عليها في الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة، أو الصادرة من قبل جهة مرخص لها أو معترف بها لوضع المعايير. وستكون تلك الضوابط متاحة للعموم كجزء من نظام إعداد التقارير، وبالتالي فهي موجودة بشكلٍ ضمني في تجميع الطرف المسؤول للمعلومات المالية التصورية.

50. عندما يضع الطرف المسؤول أي ضوابط محددة، فمن الضروري أن يتم الإفصاح عن تلك الضوابط حتى يمكن للمستخدمين الوصول إلى فهم صحيح لكيفية تجميع الطرف المسؤول للمعلومات المالية التصورية.

إعداد تقرير التأكيد

العنوان (راجع: الفقرة 35(أ))

51. يؤدي وضع عنوان يشير إلى أن التقرير هو تقرير محاسب قانوني مستقل، على سبيل المثال "تقرير تأكيد محاسب قانوني مستقل عن تجميع المعلومات المالية التصويرية المضمّنة في نشرة اكتتاب"، إلى تأكيد أن المحاسب القانوني قد استوفى جميع المتطلبات المسلكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال وفقاً لما يتطلبه معيار ارتباطات التأكيد (3000).¹⁰ ويميز هذا تقرير المحاسب القانوني المستقل عن التقارير التي يصدرها آخرون.

المخاطب بالتقرير (راجع: الفقرة 35(ب))

52. قد تحدد الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة المخاطبين بالتقرير. وفي حالات أخرى، قد يتفق المحاسب القانوني مع المنشأة على المخاطبين بالتقرير كجزء من شروط الارتباط.

المقدمة (راجع: الفقرة 35(ج))

53. نظراً لأن المعلومات المالية التصويرية سيتم تضمينها في نشرة اكتتاب تحتوي على معلومات أخرى، فقد يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان إدراج إشارة تحدد القسم المعروضة فيه المعلومات المالية التصويرية، إذا سمح شكل العرض بذلك. ويساعد ذلك القراء في تحديد المعلومات المالية التصويرية التي يتعلق بها تقرير المحاسب القانوني.

الرأي (راجع: الفقرتين 13(ج)، 35(ح))

54. يتم تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عبارة "لقد تم تجميع المعلومات المالية التصويرية، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس [الضوابط المنطبقة]"، أو عبارة "لقد تم تجميع المعلومات المالية التصويرية بشكلٍ سليم بناءً على الأساس المعلن" لإبداء الرأي في كل دولة بعينها، تبعاً للأنظمة أو اللوائح التي تحكم عملية التقرير عن المعلومات المالية التصويرية في تلك الدولة، أو حسب الممارسة المتعارف عليها في تلك الدولة.

55. في بعض الدول، قد تحدد الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة صياغة رأي المحاسب القانوني بمصطلحات أخرى خلاف تلك المذكورة أعلاه. وفي هذه الحالات، قد يكون من الضروري للمحاسب القانوني ممارسة حكمه لتحديد ما إذا كان تنفيذ الإجراءات الموضحة في هذا المعيار سيمكنه من إبداء الرأي بالصيغة المفروضة بموجب الأنظمة أو اللوائح، أو ما إذا كانت هناك إجراءات إضافية سيكون من الضروري تنفيذها.

56. عندما يخلص المحاسب القانوني إلى أن تنفيذ الإجراءات المحددة في هذا المعيار سيكون كافياً لتمكينه من إبداء الرأي بالصيغة المفروضة بموجب الأنظمة أو اللوائح، فقد يكون من المناسب اعتبار هذه الصيغة معادلة للصيغتين البديلتين المحددتين لإبداء الرأي في هذا المعيار.

مثال توضيحي للتقرير (راجع: الفقرة 35)

57. يحتوي الملحق على تقرير محاسب قانوني برأي غير معدل.

¹⁰ معيار ارتباطات التأكيد (3000)، الفقرة 20

الملحق

(راجع: الفقرة 57أ)

مثال توضيحي لتقرير محاسب قانوني يحتوي على رأي غير معدل

تقرير تأكيد لمحاسب قانوني مستقل عن تجميع المعلومات المالية التصويرية المضمّنة في نشرة اكتتاب [المخاطبون المعنيون]

تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصويرية المضمّنة في نشرة اكتتاب

لقد انتهينا من ارتباط التأكيد لإعداد تقرير عن قيام [الطرف المسؤول] بتجميع المعلومات المالية التصويرية للشركة (س). وتتكون المعلومات المالية التصويرية من [قائمة صافي الأصول التصويرية كما هي في [التاريخ]]، [قائمة الدخل التصويرية للفترة المنتهية في [التاريخ]]، [قائمة التدفقات النقدية التصويرية للفترة المنتهية في [التاريخ]] والإيضاحات المتعلقة بها [كما هي واردة في الصفحات xx-xx من نشرة الاكتتاب الصادرة عن الشركة]. كما إن الضوابط المنطبقة التي على أساسها قام [الطرف المسؤول] بتجميع المعلومات المالية التصويرية [محددة في لائحة الأوراق المالية رقم [xx] ومبيّنة في [الإيضاح x]]/[مبيّنة في [الإيضاح x]].

وقد تم تجميع المعلومات المالية التصويرية من قبل [الطرف المسؤول] لتوضيح أثر [الحدث أو المعاملة] [المبيّنة في الإيضاح x] على [المركز المالي للشركة كما في [يتم تحديد التاريخ]] أو [الأداء المالي للشركة] [والتدفقات النقدية] [للفترة المنتهية في [يتم تحديد التاريخ]] كما لو أن [الحدث أو المعاملة] كان قد وقع في [يتم تحديد التاريخ] أو [يتم تحديد التاريخ] على الترتيب. وكجزء من هذه الآلية، تم استخراج معلومات عن [المركز المالي] [الأداء المالي] [التدفقات النقدية] للشركة من قبل [الطرف المسؤول] من القوائم المالية للشركة [للفترة المنتهية في [التاريخ]]. والتي نُشر بشأنها تقرير [مراجعة]/[فحص] [الم] يُنشر بشأنها أي تقرير مراجعة أو فحص].¹¹

مسؤولية [الطرف المسؤول] عن المعلومات المالية التصويرية

[الطرف المسؤول] هو المسؤول عن تجميع المعلومات المالية التصويرية على أساس [الضوابط المنطبقة].

الاستقلال ورقابة الجودة

لقد التزمنا بمتطلبات الاستقلال والمتطلبات المسلكية الأخرى الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية، التي تأسست على المبادئ الأساسية للزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.

ويطبق المكتب معيار رقابة الجودة (1)¹² وبالتالي فإنه يحافظ على نظام شامل لرقابة الجودة يشتمل على سياسات وإجراءات موثقة بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

مسؤولية المحاسب القانوني

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي [، وفقاً لمتطلبات [لائحة الأوراق المالية رقم xx]]، [عما إذا كانت المعلومات المالية التصويرية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، من قبل [الطرف المسؤول] على أساس [الضوابط المنطبقة].

لقد قمنا بأداء الإلتباط وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (3420) "ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصويرية المضمّنة في نشرات الاكتتاب" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب هذا المعيار منا تخطيط وتنفيذ إجراءات للوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كان [الطرف المسؤول] قد قام بتجميع المعلومات المالية التصويرية، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس [الضوابط المنطبقة].

¹¹ عندما يكون تقرير المراجعة أو الفحص معدلاً، يمكن الإشارة إلى موضع توضيح التعديل في نشرة الاكتتاب.

¹² معيار رقابة الجودة (1) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

ولأغراض هذا الارتباط، لا تتحمل أية مسؤولية عن تحديث أو إعادة إصدار أي تقارير أو آراء بشأن أية معلومات مالية تاريخية مستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية، كما لم ننفذ أثناء هذا الارتباط أية مراجعة أو فحص للمعلومات المالية المستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية.

والغرض من المعلومات المالية التصورية المُضمَّنة في نشرات الاكتتاب يتمثل فقط في توضيح أثر حدث أو معاملة مهمة على المعلومات المالية غير المعدلة للمنشأة كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم اختياره لأغراض التوضيح. ووفقاً لذلك، فإننا لا نقدم أي تأكيد بأن النتيجة الفعلية للحدث أو المعاملة في [يتم تحديد التاريخ] كانت ستتحقق كما هي معروضة.

ويشتمل ارتباط التأكيد المعقول لإعداد تقرير عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطقية، على تنفيذ إجراءات لتقييم ما إذا كانت الضوابط المنطقية المستخدمة من قبل [الطرف المسؤول] في تجميع المعلومات المالية التصورية توفر أساساً معقولاً لعرض التأثيرات المهمة التي يمكن نسبتها بشكل مباشر إلى الحدث أو المعاملة، وللحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن ما يلي:

• ما إذا كانت التعديلات التصورية ذات الصلة تعطي تأثيراً مناسباً لتلك الضوابط؛

• ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية تعكس التطبيق السليم لتلك التعديلات على المعلومات المالية غير المعدلة.

وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المحاسب القانوني، مع مراعاة فهم المحاسب القانوني لطبيعة الشركة، والحدث أو المعاملة التي تم بشأنها تجميع المعلومات المالية التصورية، وظروف الارتباط الأخرى ذات الصلة.

وينطوي الارتباط كذلك على تقييم العرض العام للمعلومات المالية التصورية.

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

وفي رأينا، فقد [تم تجميع المعلومات المالية التصورية، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس [الضوابط المنطقية]] / [تم تجميع المعلومات المالية التصورية بشكلٍ سليم بناءً على الأساس المعلن].

التقرير عن المتطلبات النظامية أو التنظيمية الأخرى

[قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة من المحاسب القانوني إبداء رأي في أمور أخرى (انظر الفقرتين 46-47). ويختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير المحاسب القانوني تبعاً لطبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى التي يتحملها المحاسب القانوني].

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 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 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 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 لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار الخدمات ذات العلاقة (4400): الارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار الخدمات ذات العلاقة (4400)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (4400)

الارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية

(يسري هذا المعيار على الارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
3-1	مقدمة
6-4	هدف ارتباط الإجراءات المتفق عليها
8-7	المبادئ العامة لارتباط الإجراءات المتفق عليها
12-9	تحديد شروط الارتباط
13	التخطيط
14	التوثيق
16-15	الإجراءات والأدلة
18-17	إعداد التقرير

الملحق الأول: مثال توضيحي لخطاب ارتباط بشأن إجراءات متفق عليها

الملحق الثاني: مثال توضيحي لتقرير عن حقائق مكتشفة بخصوص مبالغ مستحقة السداد

ينبغي قراءة المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (4400) "الارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية" جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

مقدمة

1. يتمثل الغرض من هذا المعيار في وضع معايير وتقديم إرشادات بشأن المسؤوليات المهنية للمراجع¹ عندما يتم القيام بارتباط لتنفيذ إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية، وبشأن شكل ومحتوى التقرير الذي يصدره المراجع فيما يخص مثل هذا الارتباط.
2. هذا المعيار موجه للارتباطات المتعلقة بالمعلومات المالية. ومع ذلك، فإنه قد يوفر إرشادات مفيدة للارتباطات المتعلقة بمعلومات غير مالية، بشرط أن يكون لدى المراجع معرفة كافية بالموضوع محل الارتباط وأن توجد ضوابط معقولة تستند إليها النتائج. وقد تكون الإرشادات الواردة في معايير المراجعة مفيدة للمراجع عند تطبيق هذا المعيار.
3. قد يتضمن الارتباط لتنفيذ إجراءات متفق عليها قيام المراجع بتنفيذ إجراءات معينة تتعلق ببند بعينها في البيانات المالية (على سبيل المثال، المبالغ مستحقة السداد، والمبالغ مستحقة التحصيل، والمشتريات من الأطراف ذات علاقة، والمبيعات والأرباح لأحد قطاعات المنشأة) أو قائمة مالية بعينها (على سبيل المثال، قائمة مركز مالي) أو حتى مجموعة كاملة من القوائم المالية.

هدف ارتباطات الإجراءات المتفق عليها

4. يتمثل الهدف من ارتباطات الإجراءات المتفق عليها في قيام المراجع بأداء إجراءات لها طبيعة المراجعة، تم الاتفاق عليها بين المراجع والمنشأة وأي أطراف ثالثة معنية، وإعداد تقرير عن الحقائق المكتشفة.
5. نظراً لأن ما يقوم به المراجع هو تقديم تقرير بالحقائق المكتشفة من الإجراءات المتفق عليها، فإنه لا يتم إبداء أي تأكيد. وبدلاً من ذلك، يقيم مستخدمو التقرير لأنفسهم الإجراءات والنتائج التي تم التقرير عنها من قبل المراجع، ويستنبطون استنتاجات خاصة بهم من عمل المراجع.
6. لا يُقدّم التقرير إلا للأطراف التي اتفقت على الإجراءات التي سيتم تنفيذها، نظراً لأن الآخرين غير المدركين لأسباب الإجراءات قد يُسيئون تفسير النتائج.

المبادئ العامة لارتباطات الإجراءات المتفق عليها

7. يجب على المراجع الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي).^(*) وتتمثل المبادئ المسلكية التي تحكم المسؤوليات المهنية للمراجع عن هذا النوع من الارتباطات فيما يلي:

(أ) النزاهة؛

(ب) الموضوعية؛

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛

(د) السرية؛

(هـ) السلوك المهني.

ولا يعد الاستقلال متطلباً لارتباطات الإجراءات المتفق عليها؛ ومع ذلك، فإن شروط الارتباط أو أهدافه أو المعايير الوطنية قد تتطلب من المراجع الالتزام بمعايير الاستقلال الدولية الواردة في الميثاق الدولي. وعندما لا يكون المراجع مستقلاً، يتم إدراج عبارة بهذا المعنى في تقرير الحقائق المكتشفة.

8. يجب على المراجع القيام بارتباطات الإجراءات المتفق عليها وفقاً لهذا المعيار وشروط الارتباط.

¹ يُستخدم مصطلح "المراجع" في جميع إصدارات مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد عند وصف كل من المراجعة والفحص وخدمات التأكيد والخدمات الأخرى ذات العلاقة التي قد يتم تنفيذها. وليس المقصود من تلك الإشارة أن تعني ضمناً أن الشخص الذي ينفذ الفحص أو خدمات التأكيد أو الخدمات الأخرى ذات العلاقة يلزم أن يكون هو مراجع القوائم المالية للمنشأة.

* يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

تحديد شروط الارتباط

9. ينبغي أن يضمن المراجع مع ممثلي المنشأة، وعادةً الأطراف الأخرى المحددة التي ستتسلم نسخاً من تقرير الحقائق المكتشفة، وجود فهم واضح للإجراءات المتفق عليها وشروط الارتباط. وتتضمن الأمور التي يتم الاتفاق عليها ما يلي:
- طبيعة الارتباط، بما في ذلك حقيقة أن الإجراءات المنفذة لن تشكل مراجعة أو فحصاً، وبناءً عليه فلن يتم إبداء أي تأكيد.
 - الغرض المحدد للارتباط.
 - تحديد المعلومات المالية التي ستُطبق عليها الإجراءات المتفق عليها.
 - طبيعة الإجراءات المحددة التي سيتم تنفيذها وتوقيتها ومداه.
 - الشكل المتوقع لتقرير الحقائق المكتشفة.
 - القيود على توزيع تقرير الحقائق المكتشفة. وعندما تتعارض تلك القيود مع المتطلبات النظامية، إن وجدت، فعلى المراجع ألا يقبل الارتباط.
10. في بعض الظروف، على سبيل المثال، عندما يتم الاتفاق على الإجراءات بين السلطة التنظيمية وممثلي الصناعة وممثلي مهنة المحاسبة، قد لا يكون المراجع قادراً على مناقشة الإجراءات مع جميع الأطراف التي ستتسلم التقرير. وفي تلك الحالات، قد يأخذ المراجع في الحسبان، على سبيل المثال، مناقشة الإجراءات التي سيتم تطبيقها مع الممثلين المناسبين للأطراف المعنية، أو الاطلاع على المراسلات ذات الصلة المرسله من تلك الأطراف، أو تزويدهم بمسودة لنوع التقرير الذي سيتم إصداره.
11. من مصلحة كل من العميل والمراجع أن يرسل المراجع خطاب ارتباط يوثق الشروط الرئيسية للتعاقد. ويؤكد خطاب الارتباط قبول المراجع للتعاقد، ويساعد على تجنب سوء الفهم فيما يتعلق بأمورٍ مثل أهداف ونطاق الارتباط ومدى مسؤوليات المراجع وشكل التقارير التي سيتم إصدارها.
12. تتضمن الأمور التي سيتم إدراجها في خطاب الارتباط ما يلي:
- قائمة بالإجراءات التي سيتم تنفيذها حسب المتفق عليه بين الأطراف.
 - عبارة بأن توزيع تقرير الحقائق المكتشفة سيقصر على الأطراف المحددة التي وافقت على الإجراءات التي سيتم تنفيذها.
- وإضافة لذلك، قد يأخذ المراجع في الحسبان أن يرفق بخطاب الارتباط مسودة لنوع تقرير النتائج المكتشفة الذي سيتم إصداره. ويحتوي الملحق الأول من هذا المعيار على مثال لخطاب الارتباط.

التخطيط

13. يجب على المراجع أن يخطط للعمل بحيث يتم تنفيذ الارتباط بشكل فعال.

التوثيق

14. يجب على المراجع توثيق الأمور المهمة في توفير الأدلة الداعمة لتقرير الحقائق المكتشفة، والأدلة على أن الارتباط قد تم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار ووفقاً لشروط الارتباط.

الإجراءات والأدلة

15. يجب على المراجع تنفيذ الإجراءات المتفق عليها، واستخدام الأدلة التي تم الحصول عليها كأساس لإعداد تقرير الحقائق المكتشفة.
16. قد تتضمن الإجراءات المطبقة في ارتباط ما لتنفيذ إجراءات متفق عليها ما يلي:
- الاستفسار والتحليل.
 - إعادة العملية الحسابية والمقارنة والطرق الأخرى للتأكد من دقة الأعمال الكتابية.

- الملاحظة.
- الفحص المادي.
- الحصول على المصادقات.

ويتضمن الملحق الثاني من هذا المعيار مثلاً لتقرير يحتوي على قائمة توضيحية بالإجراءات التي قد تستخدم كجزء من ارتباط نموذجي لتنفيذ إجراءات متفق عليها.

إعداد التقرير

17. يجب أن يصف التقرير المتعلق بارتباط الإجراءات المتفق عليها الغرض من الارتباط والإجراءات المتفق عليها بتفصيل كافٍ، لتمكين القارئ من فهم طبيعة العمل المنفذ ومداه.

18. يجب أن يحتوي تقرير الحقائق المكتشفة على:

- (أ) العنوان؛
- (ب) المخاطبون بالتقرير (عادةً العميل الذي كلف المراجع بتنفيذ الإجراءات المتفق عليها)؛
- (ج) تحديد المعلومات المالية أو غير المالية التي طُبِّقَتْ عليها الإجراءات المتفق عليها.
- (د) عبارة بأن الإجراءات المنفذة هي تلك المتفق عليها مع مستلم التقرير؛
- (هـ) عبارة بأن الارتباط تم تنفيذه وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة المنطبق على ارتباطات الإجراءات المتفق عليها، أو وفقاً للمعايير أو الممارسات الوطنية ذات الصلة؛
- (و) عند الاقتضاء، عبارة بأن المراجع ليس مستقلاً عن المنشأة؛
- (ز) تحديد الغرض الذي من أجله تم تنفيذ الإجراءات المتفق عليها؛
- (ح) قائمة بالإجراءات المحددة التي تم تنفيذها؛
- (ط) وصفاً للحقائق التي اكتشفها المراجع، بما في ذلك تفاصيل كافية عن الأخطاء والاستثناءات المكتشفة؛
- (ي) عبارة بأن الإجراءات المنفذة لا تشكل مراجعة أو فحصاً، ولذلك لا يتم إبداء أي تأكيد؛
- (ك) عبارة بأن المراجع إذا كان قد نفذ المزيد من الإجراءات أو نفذ مراجعة أو فحصاً، ربما كانت ستتضح أمور أخرى كان سيتم تضمينها في التقرير؛
- (ل) عبارة بأن توزيع التقرير يقتصر على تلك الأطراف التي قد اتفقت على الإجراءات التي سيتم تنفيذها؛
- (م) عند الاقتضاء، عبارة بأن التقرير يتعلق فقط بالعناصر أو الحسابات أو البنود أو المعلومات المالية وغير المالية المحددة، وأنه لا يشمل القوائم المالية للمنشأة ككل؛

(ن) تاريخ التقرير؛

(س) عنوان المراجع؛

(ع) توقيع المراجع.

ويحتوي الملحق الثاني من هذا المعيار على مثال لتقرير عن حقائق مكتشفة صادر بخصوص ارتباط لتنفيذ إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بمعلومات مالية.

الملحق الأول

مثال توضيحي لخطاب ارتباط بشأن إجراءات متفق عليها

يستخدم الخطاب التالي للاسترشاد به جنباً إلى جنب مع الفقرة (9) من هذا المعيار، ولا يقصد منه أن يكون خطاباً قياسياً. وسيكون من اللازم تعديل هذا الخطاب وفقاً للمتطلبات والظروف الفردية.

إلى مجلس الإدارة أو الممثلين المناسبين الآخرين للعميل الذي قام بتكليف المراجع:

يهدف هذا الخطاب إلى تأكيد فهمنا لشروط وأهداف ارتباطنا وطبيعة وحدود الخدمات التي سنقوم بتقديمها. ومن المقرر تنفيذ الارتباط وفقاً للمعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة المعتمد في المملكة العربية السعودية (أو تتم الإشارة إلى المعايير أو الممارسات الوطنية ذات الصلة) المنطبق على ارتباطات الإجراءات المتفق عليها، وسنشير إلى ذلك في تقريرنا.

لقد اتفقنا على تنفيذ الإجراءات الآتية، وتقديم تقرير لكم عن الحقائق المكتشفة الناتجة عن عملنا:

(يتم وصف طبيعة الإجراءات التي سيتم تنفيذها وتوقيتها ومداهها، بما في ذلك إشارة محددة، عند الاقتضاء، إلى طبيعة المستندات والسجلات التي سيتم قراءتها، والأفراد الذين سيتم الاتصال بهم والأطراف الذين سيتم الحصول منهم على مصادقات).

والإجراءات التي سننفذها هي فقط لمساعدتكم في (يتم تحديد الغرض). ولا ينبغي استخدام تقريرنا لأي غرض آخر، وهو فقط لإحاطتكم علماً بالمعلومات المطلوبة.

ولن تشكل الإجراءات التي سننفذها مراجعة أو فحصاً وفقاً لمعايير المراجعة أو معايير ارتباطات الفحص المعتمدة في المملكة العربية السعودية^(*) (أو تتم الإشارة إلى المعايير أو الممارسات الوطنية ذات الصلة)، وبالتالي لن يتم إبداء أي تأكيد.

ونتطلع إلى التعاون التام من جانب موظفي شركتكم، ونثق بأنهم سيوفرون لنا أي سجلات أو وثائق أو معلومات أخرى نطلبها فيما يتعلق بالارتباط.

ويستند تحديد أتعابنا، التي سيتم إصدار فواتير بها بالتوازي مع تقدم العمل، إلى الوقت اللازم من قبل الأفراد الذين يُسند إليهم الارتباط، بالإضافة إلى المصروفات الأخرى التي يتم تحملها. وتختلف معدلات أتعاب الأفراد في الساعة طبقاً لدرجة المسؤولية التي يتم تحملها والخبرات والمهارات المطلوبة.

نرجو التفضل بتوقيع النسخة المرفقة من هذا الخطاب، وإعادة إرسالها إلينا، للإشارة إلى أنها تتفق مع فهمكم لشروط الارتباط بما في ذلك الإجراءات المحددة التي اتفقنا على تنفيذها.

اسم المكتب

أقر بالعلم والقبول بالنيابة عن الشركة (س)

(التوقيع)

الاسم والوظيفة

التاريخ

* معايير المراجعة والفحص المعتمدة في المملكة العربية السعودية هي معايير المراجعة والفحص الدولية كما صدرت من المجلس الدولي مع تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية. ولم تغير هذه التعديلات أيًا من متطلبات تلك المعايير.

الملحق الثاني

مثال توضيحي لتقرير عن حقائق مكتشفة بخصوص مبالغ مستحقة السداد

تقرير عن الحقائق المكتشفة

إلى (الذين قاموا بتكليف المراجع)

لقد نفذنا الإجراءات المتفق عليها معكم والمذكورة أدناه، فيما يتعلق بالمبالغ مستحقة السداد للشركة (س) كما في (التاريخ)، المنصوص عليها في الجداول المرفقة (غير ظاهرة في هذا المثال). وقد تم تنفيذ الارتباط وفقاً للمعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة المعتمد في المملكة العربية السعودية (أو تتم الإشارة إلى المعايير أو الممارسات الوطنية ذات الصلة) المنطبق على ارتباطات الإجراءات المتفق عليها. وقد نُفذت الإجراءات فقط لغرض مساعدتكم في تقويم صحة المبالغ مستحقة السداد، وتتلخص تلك الإجراءات فيما يلي:

1. لقد حصلنا على إضافات ميزان المراجعة للمبالغ مستحقة السداد كما في (التاريخ)، المعدة من قبل الشركة (س)، وتحققنا منها، وقارنا المجموع مع الرصيد في حساب الأستاذ العام ذي الصلة.
2. قمنا بمقارنة الكشف المرفق (لا يظهر في هذا المثال) للموردين الرئيسيين والمبالغ المستحقة في (التاريخ) مع الأسماء والمبالغ المتعلقة بها في ميزان المراجعة.
3. قمنا بالحصول على قوائم الموردين أو طلبنا من الموردين المصادقة على الأرصدة المستحقة في (التاريخ).
4. قمنا بمقارنة تلك القوائم أو المصادقات مع المبالغ المشار إليها في البند (2). وبالنسبة للمبالغ التي لم تتوافق مع بعضها، حصلنا على مطابقات لها من الشركة (س). وبالنسبة للمطابقات التي تم الحصول عليها، حددنا وفهرسنا الفواتير المستحقة، والإشعارات الدائنة والشيكات المصدرة التي لم تصرف بعد، والتي كان يزيد كل منها عن ×××. وقد حددنا واختبرنا تلك الفواتير والإشعارات الدائنة التي تم استلامها لاحقاً والشيكات التي تم دفعها لاحقاً، وتأكدنا من أنه كان ينبغي إدراجها في الواقع كمستحقات ضمن المطابقات.

وفيما يلي تقريرنا بالحقائق المكتشفة:

- (أ) فيما يتعلق بالبند (1)، وجدنا أن الإضافات صحيحة والمبلغ الإجمالي متطابق.
- (ب) فيما يتعلق بالبند (2)، وجدنا أن المبالغ محل المقارنة متطابقة.
- (ج) فيما يتعلق بالبند (3)، وجدنا أن هناك كشوف موردين لجميع هؤلاء الموردين.
- (د) فيما يتعلق بالبند (4)، وجدنا أن المبالغ متطابقة، أما فيما يتعلق بالمبالغ غير المتطابقة، وجدنا أن الشركة (س) كانت قد أعدت مطابقات، وأن الإشعارات الدائنة والفواتير والشيكات المصدرة التي لم تصرف بعد، والتي تزيد عن ××× تم إدراجها بشكل مناسب كبنود مطابقة باستثناء ما يلي:

(تفاصيل الاستثناءات)

نظراً لأن الإجراءات المذكورة أعلاه لا تشكل مراجعة أو فحصاً وفقاً لمعايير المراجعة أو معايير ارتباطات الفحص المعتمدة في المملكة العربية السعودية (أو المعايير أو الممارسات الوطنية ذات الصلة)، فإننا لا نبدي أي تأكيد بشأن المبالغ مستحقة السداد كما في (التاريخ).

ولو أننا كنا قد نفذنا المزيد من الإجراءات، أو نفذنا مراجعة أو فحصاً للقوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة أو معايير ارتباطات الفحص المعتمدة في المملكة العربية السعودية (أو المعايير أو الممارسات الوطنية ذات الصلة)، ربما كانت ستتمو إلى علمنا أموراً أخرى كنا سنقرر لكم عنها.

إن تقريرنا هو فقط لغرض المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذا التقرير ولإحاطتكم علماً بالمعلومات المطلوبة، وليس لاستخدامه في أي غرض آخر أو لتوزيعه على أي أطراف أخرى. ويتعلق هذا التقرير فقط بالحسابات والبنود المحددة أعلاه، ولا يمتد إلى أي قوائم مالية للشركة (س) ككل.

المراجع

التاريخ

العنوان

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 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 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 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 لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

معيار الخدمات ذات العلاقة (4410): ارتباطات التجميع

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار الخدمات ذات العلاقة (4410)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (4410)

ارتباطات التجميع

(يسري هذا المعيار على ارتباطات التجميع المرتبط عليها اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة

مقدمة

4-1	..... نطاق هذا المعيار
10-5	..... ارتباط التجميع
14-11	..... نطاق اختصاص هذا المعيار
15	..... تاريخ السريان
16	..... الأهداف
17	..... التعريفات
	..... المتطلبات
20-18	..... القيام بارتباط التجميع وفقاً لهذا المعيار
21	..... المتطلبات المسلكية
22	..... الحكم المهني
23	..... رقابة الجودة على مستوى الارتباط
26-24	..... قبول الارتباط والاستمرار فيه
27	..... الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة
37-28	..... تنفيذ الارتباط
38	..... التوثيق
41-39	..... تقرير المحاسب القانوني
	..... المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
11أ-11	..... نطاق هذا المعيار
18أ-12	..... ارتباط التجميع
26أ-19	..... المتطلبات المسلكية
29أ-27	..... الحكم المهني
32أ-30	..... رقابة الجودة على مستوى الارتباط
45أ-33	..... قبول الارتباط والاستمرار فيه
47أ-46	..... الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة

58أ-48أ تنفيذ الارتباط

61أ-59أ التوثيق

69أ-62أ تقرير المحاسب القانوني

الملحق الأول: خطاب ارتباط توضيحي لارتباط تجميع

الملحق الثاني: مثال توضيحي لتقارير تجميع المحاسب القانوني

ينبغي قراءة المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (4410) "ارتباطات التجميع" جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المحاسب القانوني عندما يتم تكليفه لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية التاريخية دون الوصول إلى أي تأكيد بشأن تلك المعلومات، ولإعداد تقرير عن الارتباط وفقاً لهذا المعيار. (راجع: الفقرتين 1، أ، 2)
2. ينطبق هذا المعيار على ارتباطات التجميع للمعلومات المالية التاريخية. ويمكن تطبيقه، بعد تكيفه حسب الضرورة، على ارتباطات التجميع للمعلومات المالية الأخرى بخلاف المعلومات المالية التاريخية، وعلى ارتباطات التجميع للمعلومات غير المالية. وفيما يلي فإن الإشارة إلى "المعلومات المالية" تعني "المعلومات المالية التاريخية". (راجع: الفقرتين 3، أ، 4)
3. عندما تطلب الإدارة من المحاسب القانوني مساعدتها في إعداد وعرض المعلومات المالية، فقد يتطلب الأمر إيلاء اهتمام مناسب لما إذا كان ينبغي القيام بالارتباط وفقاً لهذا المعيار. ومن بين العوامل التي قد تشير إلى أنه قد يكون من المناسب تطبيق هذا المعيار، بما في ذلك إعداد التقارير بموجب هذا المعيار، ما إذا كانت:
 - المعلومات المالية المطلوبة بموجب أحكام نظام أو لائحة منطبقة، وما إذا كانت مطلوبة لتقديمها للعموم.
 - الأطراف الخارجية الأخرى بخلاف المستخدمين المستهدفين للمعلومات المالية المجمعة من المرجح أن تُقرن اسم المحاسب القانوني بالمعلومات المالية، وكان هناك خطر باحتمال إساءة فهم مستوى مشاركة المحاسب القانوني في المعلومات، ومثال ذلك:
 - إذا كان الغرض من المعلومات المالية هو استخدامها من قبل أطراف أخرى بخلاف الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، أو قد يتم تقديمها إلى، أو الحصول عليها من، أطراف أخرى بخلاف المستخدمين المستهدفين للمعلومات؛
 - إذا تم ذكر اسم المحاسب القانوني مع المعلومات المالية. (راجع: الفقرة 5)

العلاقة بالمعيار الدولي لرقابة الجودة (1)¹

4. تُعد نظم رقابة الجودة وسياساتها وإجراءاتها من مسؤوليات المكتب. وينطبق معيار رقابة الجودة (1) على مكاتب المحاسبين المهنيين فيما يتعلق بارتباطات التجميع التي يقوم بها المكتب.² وتنبي أحكام هذا المعيار المتعلقة برقابة الجودة على مستوى كل ارتباط من ارتباطات التجميع على افتراض أساس بأن المكتب يخضع لمعيار رقابة الجودة (1) أو لمتطلبات مساوية على الأقل لمتطلبات ذلك المعيار. (راجع: الفقرات 6أ-11)

ارتباط التجميع

5. قد تطلب الإدارة من محاسب مهني في الممارسة العامة أن يساعدها في إعداد وعرض المعلومات المالية للمنشأة. وتنشأ القيمة التي يمثلها تنفيذ ارتباط التجميع وفقاً لهذا المعيار لمستخدمي المعلومات المالية من تطبيق الخبرة المهنية للمحاسب القانوني في مجال المحاسبة والتقرير المالي والالتزام بالمعايير المهنية، بما في ذلك المتطلبات المسلكية ذات الصلة، والإعلان الواضح عن طبيعة ومدى مشاركة المحاسب القانوني في المعلومات المالية المجمعة. (راجع: الفقرات 12أ-15)
6. نظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإن ارتباط التجميع لا يتطلب من المحاسب القانوني التحقق من دقة أو اكتمال المعلومات المقدمة من الإدارة لأغراض التجميع، كما لا يتطلب منه جمع الأدلة لإبداء رأي مراجعة أو استنتاج فحص في إعداد المعلومات المالية.
7. تظل الإدارة هي المسؤولة عن المعلومات المالية وأساس إعدادها وعرضها. وتتضمن تلك المسؤولية تطبيق الإدارة للاجتهادات المطلوبة لإعداد وعرض المعلومات المالية، بما في ذلك اختيار السياسات المحاسبية المناسبة وتطبيقها، وإذا لزم الأمر، إجراء تقديرات محاسبية معقولة. (راجع: الفقرتين 12أ، 13أ)

¹ المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"
² معيار رقابة الجودة (1)، الفقرة 4

8. لا يفرض هذا المعيار مسؤوليات على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة ولا يلغي الأنظمة واللوائح التي تنظم مسؤولياتهم. والارتباط المنفذ وفقاً لهذا المعيار يتم إجراؤه على افتراض أساس بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد وافقوا على مسؤوليات معينة تُعد ضرورية لتنفيذ ارتباطات التجميع. (راجع: الفقرتين 12، 13)
9. قد تكون المعلومات المالية موضوع ارتباط التجميع مطلوبة لأغراض متنوعة من بينها:
- (أ) الالتزام بمتطلبات التقرير المالي الدورية الإلزامية المحددة في نظام أو لائحة؛
- (ب) لأغراض لا تتعلق بالتقرير المالي الإلزامي بموجب نظام أو لائحة ذات صلة، بما في ذلك على سبيل المثال:
- للإدارة أو المكلفين بالحوكمة، مع إعداد المعلومات المالية على أساس مناسب لأغراضهم الخاصة (مثل إعداد المعلومات المالية للاستخدام الداخلي).
 - لأغراض التقرير المالي الدوري المعد لأطراف خارجية بموجب عقد أو شكل آخر من أشكال الاتفاق (مثل المعلومات المالية المقدمة لجهة تمويل لدعم توفير منحة أو استمرارها).
 - لأغراض المعاملات، على سبيل المثال لدعم معاملة تنطوي على تغييرات في هيكل ملكية المنشأة أو هيكلها التمويلي (مثل الاندماج أو الاستحواذ).
10. يمكن استخدام أطر تقرير مالي مختلفة لإعداد وعرض المعلومات المالية، تتراوح من استخدام أساس محاسبي بسيط خاص بالمنشأة، إلى استخدام معايير موضوعة للتقرير المالي. ويعتمد إطار التقرير المالي الذي تقره الإدارة لإعداد وعرض المعلومات المالية على طبيعة المنشأة والاستخدام المستهدف للمعلومات. (راجع: الفقرات 16-18)

نطاق اختصاص هذا المعيار

11. يحتوي هذا المعيار على أهداف المحاسب القانوني عند اتباع معيار الخدمات ذات العلاقة، التي توفر السياق الذي وضعت فيه متطلبات هذا المعيار، والتي يُقصد بها مساعدة المحاسب القانوني على فهم ما يلزم تنفيذه عند القيام بارتباط تجميع.
12. يحتوي هذا المعيار على متطلبات مُعبّر عنها بكلمة "يجب"، وتهدف إلى تمكين المحاسب القانوني من الوفاء بالأهداف الموضوعية.
13. بالإضافة إلى ذلك، يحتوي هذا المعيار على مقدمة وتعريفات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية، توفر سياقاً ذا صلة بالفهم السليم للمعيار.
14. وتقدم المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى شرحاً إضافياً للمتطلبات وإرشادات لتنفيذها. وفي حين أن مثل هذه الإرشادات لا تفرض في حد ذاتها متطلباً، إلا أنها تُعد ذات صلة بالتطبيق الصحيح للمتطلبات. وقد توفر أيضاً المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى معلومات عامة تتعلق بالأمور التي تم تناولها في هذا المعيار، وتساعد في تطبيق المتطلبات.

تاريخ السريان

15. يسري هذا المعيار على ارتباطات التجميع المرتبط علمياً اعتباراً من 2017/1/1 أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

16. تتمثل أهداف المحاسب القانوني عند تنفيذ ارتباط تجميع بموجب هذا المعيار فيما يلي:
- (أ) تطبيق الخبرات المحاسبية وخبرات التقرير المالي لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية وفقاً لإطار تقرير مالي منطبق استناداً إلى المعلومات المقدمة من الإدارة؛
- (ب) إعداد تقرير وفقاً لمتطلبات هذا المعيار.

التعريفات

17. يتضمن مسرد المصطلحات³ (المسرد) المصطلحات المعرّفة في هذا المعيار ويتضمن كذلك شرحاً للمصطلحات الأخرى الموجودة في هذا المعيار، للمساعدة في اتساق التفسير. ويكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي لأغراض هذا المعيار:
- (أ) *إطار التقرير المالي المنطبق*: إطار التقرير المالي الذي تقره الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، لإعداد المعلومات المالية والذي يكون مقبولاً في ضوء طبيعة المنشأة والهدف من المعلومات المالية، أو هو ذلك الإطار الذي تفرضه الأنظمة أو اللوائح. (راجع: الفقرات 35-37)
- (ب) *ارتباط التجميع*: ارتباط يطبق فيه المحاسب القانوني الخبرات المحاسبية وخبرات التقرير المالي لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية للمنشأة وفقاً لإطار تقرير مالي منطبق، ويقوم فيه بإعداد التقارير وفقاً لمتطلبات هذا المعيار. وفي جميع فقرات هذا المعيار، تُستخدم الكلمات "يجمع" و"تجميع" و"مجمّعة" في هذا السياق.
- (ج) *الشريك المسؤول عن الارتباط*: شريك أو شخص آخر في المكتب مسؤول عن الارتباط وتنفيذه، وعن التقرير الذي يصدر من خلال المكتب، وتكون له -إذا تطلب الأمر- الصلاحية المناسبة من جهة مهنية أو نظامية أو تنظيمية.*
- (د) *فريق الارتباط*: جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون الارتباط، وأي أفراد يتم تكليفهم من قبل المكتب أو مكتب ضمن الشبكة لتنفيذ إجراءات خاصة بالارتباط. ويُستثنى من ذلك الخبراء الخارجيون الذين يتم تكليفهم من قبل المكتب أو مكتب ضمن الشبكة.
- (هـ) *التحريف*: اختلاف بين مبلغ بند من بنود القوائم المالية أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وما يجب أن يكون عليه مبلغ هذا البند أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وقد تنشأ التحريفات عن خطأ أو غش.
- وعندما 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، ضرورة لعرض المعلومات المالية بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، أو حتى تعطي المعلومات المالية صورة حقيقية وعادلة.**
- (و) *المحاسب القانوني*: محاسب مهني في الممارسة العامة يؤدي ارتباط التجميع. ويشمل المصطلح الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرين أو المكتب، حسب مقتضى الحال. وفي المواطن التي يهدف فيها هذا المعيار صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، استخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المحاسب القانوني". ويُقرأ مصطلحا "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"المكتب" على أنهما يشيران إلى ما يعادلها في القطاع العام، عند الاقتضاء.
- (ز) *المتطلبات المسلكية ذات الصلة*: المتطلبات المسلكية، التي يخضع لها فريق الارتباط عند تنفيذ ارتباطات التجميع، والتي تتألف عادةً من الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي)، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.*** (راجع: الفقرة 21أ)

³ مسرد مصطلحات المعايير الدولية الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد في كتيب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة (الكتيب)، الذي نشره الاتحاد الدولي للمحاسبين، والمعتمد من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

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

** تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإن العبارة التي سيتم استخدامها في نماذج تقارير المراجع المستقل هي: وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة، تعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]. (انظر معيار 700، الفقرة 25).

*** يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

المتطلبات

القيام بارتباط التجميع وفقاً لهذا المعيار

18. يجب أن يتوفر لدى المحاسب القانوني فهم لنص هذا المعيار بكامله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح.

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة

19. يجب على المحاسب القانوني أن يلتزم بكل متطلب وارد في هذا المعيار إلا في حال وجود متطلب خاص ليست له صلة بارتباط التجميع، على سبيل المثال في حالة عدم احتواء الارتباط على الظروف التي يتناولها المتطلب.

20. لا يجوز للمحاسب القانوني أن يشير إلى التزامه بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بجميع متطلبات هذا المعيار ذات الصلة بارتباط التجميع.

المتطلبات المسلكية

21. يجب على المحاسب القانوني الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة. (راجع: الفقرات 19-26)

الحكم المهني

22. يجب على المحاسب القانوني ممارسة الحكم المهني عند القيام بارتباط التجميع. (راجع: الفقرات 27-29)

رقابة الجودة على مستوى الارتباط

23. يتحمل الشريك المسؤول عن الارتباط المسؤولية عمّا يلي:

(أ) الجودة العامة لكل ارتباط تجميع يتم إسناده لذلك الشريك؛

(ب) تنفيذ الارتباط وفقاً لسياسات وإجراءات رقابة الجودة في المكتب، عن طريق: (راجع: الفقرة 30)

(1) اتباع الإجراءات المناسبة بشأن قبول العلاقات مع العملاء والارتباطات والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات؛ (راجع: الفقرة 31أ)

(2) الاقتناع بأن فريق الارتباط يتمتع مجتمعاً بالكفاءة والقدرات اللازمة لتنفيذ ارتباط التجميع؛

(3) الانتباه لما يشير إلى مخالفة أعضاء فريق الارتباط للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، وتحديد التصرف المناسب إذا نما إلى علم الشريك المسؤول عن الارتباط ما يشير إلى أن أعضاء فريق الارتباط قد خالفوا المتطلبات المسلكية ذات الصلة؛ (راجع: الفقرة 32أ)

(4) توجيه الارتباط وتنفيذه والإشراف عليه وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(5) تحمل مسؤولية الحفاظ على توثيق مناسب لأعمال الارتباط.

قبول الارتباط والاستمرار فيه

استمرار العلاقات مع العملاء وقبول الارتباط والاتفاق على شروط الارتباط

24. لا يجوز للمحاسب القانوني قبول الارتباط ما لم يكن قد اتفق على شروط الارتباط مع الإدارة، والطرف القائم بالتكليف إن كان مختلفاً، بما في ذلك الاتفاق على ما يلي:

(أ) الاستخدام والتوزيع المستهدفين للمعلومات المالية وأي قيود على الاستخدام أو التوزيع إن وجدت؛ (راجع: الفقرات 20، 33، 34، 37أ، 38أ)

(ب) تحديد إطار التقرير المالي المنطبق؛ (راجع: الفقرات 20، 35-38)

- (ج) هدف ونطاق ارتباط التجميع؛ (راجع: الفقرة 20)
- (د) مسؤوليات المحاسب القانوني، بما في ذلك متطلب الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة؛ (راجع: الفقرة 20)
- (هـ) مسؤوليات الإدارة عن: (راجع: الفقرات 39-41)
- (1) المعلومات المالية وعن إعدادها وعرضها، وفقاً لإطار تقرير مالي مقبول في ضوء الاستخدام المستهدف للمعلومات المالية والمستخدمين المستهدفين؛
- (2) دقة واكتمال السجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى المقدمة من الإدارة لأغراض ارتباط التجميع؛
- (3) الاجتهادات اللازمة لإعداد وعرض المعلومات المالية، بما في ذلك الاجتهادات التي قد يقدم المحاسب القانوني المساعدة بشأنها أثناء ارتباط التجميع؛ (راجع: الفقرة 27)
- (و) الشكل والمحتوى المتوقعين لتقرير المحاسب القانوني.

25. يجب أن يُسجل المحاسب القانوني شروط الارتباط المتفق عليها في خطاب ارتباط أو شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب قبل تنفيذ الارتباط. (راجع: الفقرات 42-44)

الارتباطات المتكررة

26. في ارتباطات التجميع المتكررة، يجب على المحاسب القانوني تقييم ما إذا كانت الظروف، بما في ذلك التغييرات في اعتبارات قبول الارتباط، تتطلب إعادة النظر في شروط الارتباط وما إذا كانت هناك حاجة إلى تذكير الإدارة بشروط الارتباط القائمة. (راجع: الفقرة 45)

الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة

27. يجب على المحاسب القانوني إبلاغ الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، في الوقت المناسب خلال سير ارتباط التجميع، بجميع الأمور المتعلقة بارتباط التجميع والتي يرى المحاسب القانوني، بحسب حكمه المهني، أنها مهمة بما يكفي لجعلها جديرة باهتمام الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرتين 46، 47)

تنفيذ الارتباط

فهم المحاسب القانوني

28. يجب على المحاسب القانوني التوصل إلى فهم للأمر الآتية بشكل يكفي لتمكينه من تنفيذ ارتباط التجميع؛ (راجع: الفقرات 48-50)

(أ) أعمال المنشأة وعملياتها، بما في ذلك النظام المحاسبي والسجلات المحاسبية للمنشأة؛

(ب) إطار التقرير المالي المنطبق بما في ذلك تطبيقه في صناعة المنشأة.

تجميع المعلومات المالية

29. يجب على المحاسب القانوني تجميع المعلومات المالية باستخدام السجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى، بما في ذلك الاجتهادات المهمة، التي تقدمها الإدارة.

30. يجب على المحاسب القانوني أن يُناقش مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، تلك الاجتهادات المهمة، التي قدم المحاسب القانوني بشأنها المساعدة أثناء تجميع المعلومات المالية. (راجع: الفقرة 51)

31. قبل الانتهاء من ارتباط التجميع، يجب على المحاسب القانوني قراءة المعلومات المالية المجمعة في ضوء فهمه لأعمال المنشأة وعملياتها وفي ضوء إطار التقرير المالي المنطبق. (راجع: الفقرة 52)

32. إذا علم المحاسب القانوني أثناء ارتباط التجميع بعدم اكتمال أو عدم دقة السجلات أو المستندات أو التوضيحات أو المعلومات الأخرى، بما في ذلك الاجتهادات المهمة، المقدمة من الإدارة لإنجاز الارتباط، أو لم يكن راضياً عنها لأي سبب آخر، فيجب على المحاسب القانوني لفت انتباه الإدارة لذلك وطلب الحصول على المعلومات الإضافية أو المصححة.

33. في حالة عدم قدرة المحاسب القانوني على إنجاز الارتباط بسبب فشل الإدارة في توفير السجلات أو المستندات أو التوضيحات أو المعلومات الأخرى، بما في ذلك الاجتهادات المهمة، بالشكل المطلوب، فيجب على المحاسب القانوني الانسحاب من الارتباط، وإبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة بأسباب الانسحاب. (راجع: الفقرة 58)
34. إذا علم المحاسب القانوني أثناء الارتباط بأن:
- (أ) المعلومات المالية المجمعة لا تشير إلى إطار التقرير المالي المنطبق أو تصفه بشكلٍ كافٍ؛ أو (راجع: الفقرة 53)
- (ب) ثمة تعديلات يلزم إدخالها على المعلومات المالية المجمعة حتى لا تكون المعلومات المالية مُحَرَفَة بشكلٍ جوهري؛ أو (راجع: الفقرات 54أ-56أ)
- (ج) المعلومات المالية المجمعة مضللة لأي سبب آخر، (راجع: الفقرة 57)
- فيجب على المحاسب القانوني أن يقترح على الإدارة التعديلات المناسبة.
35. إذا رفضت الإدارة، أو لم تسمح للمحاسب القانوني بإدخال التعديلات المقترحة على المعلومات المالية المجمعة، فيجب على المحاسب القانوني الانسحاب من الارتباط وإبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة بأسباب الانسحاب. (راجع: الفقرة 58)
36. إذا كان الانسحاب من الارتباط غير ممكن، يجب على المحاسب القانوني أن يحدد المسؤوليات المهنية والنظامية المنطبقة في ظل الظروف القائمة.
37. يجب على المحاسب القانوني أن يحصل على إقرار من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بتحملهم للمسؤولية عن النسخة النهائية من المعلومات المالية المجمعة. (راجع: الفقرة 68)

التوثيق

38. يجب على المحاسب القانوني أن يُضَمِّن في توثيقه لأعمال الارتباط ما يلي: (راجع: الفقرات 59أ-61أ)
- (أ) الأمور المهمة الناشئة أثناء ارتباط التجميع وكيفية تعامل المحاسب القانوني مع تلك الأمور؛
- (ب) سجل يوضح كيف أن المعلومات المالية المجمعة تتطابق مع السجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى التي تستند إليها المقدمة من الإدارة؛
- (ج) النسخة النهائية من المعلومات المالية المجمعة التي أقرت الإدارة أو المكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بمسؤوليتهم عنها، وتقرير المحاسب القانوني. (راجع: الفقرة 68)

تقرير المحاسب القانوني

39. يتمثل أحد الأغراض المهمة من تقرير المحاسب القانوني في الإبلاغ بشكل واضح عن طبيعة ارتباط التجميع ودور المحاسب القانوني ومسؤولياته في ذلك الارتباط. ولا يعد تقرير المحاسب القانوني وسيلة لإبداء رأي أو استنتاج في المعلومات المالية بأي شكل من الأشكال.
40. يجب أن يكون تقرير المحاسب القانوني الصادر لارتباط التجميع في صورة كتابية، ويجب أن يحتوي على العناصر الآتية: (راجع: الفقرات 62أ، 63أ، 69أ)
- (أ) عنوان التقرير؛
- (ب) المخاطب بالتقرير، وفقاً لما تتطلبه شروط الارتباط؛ (راجع: الفقرة 64أ)
- (ج) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني قد قام بتجميع المعلومات المالية استناداً إلى المعلومات المقدمة من الإدارة؛
- (د) وصف لمسؤوليات الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، فيما يتعلق بارتباط التجميع وفيما يتعلق بالمعلومات المالية؛
- (هـ) تحديد إطار التقرير المالي المنطبق؛ وفي حال استخدام إطار تقرير مالي ذي غرض خاص، يحتوي التقرير على وصف أو إشارة لوصف إطار التقرير المالي ذي الغرض الخاص في المعلومات المالية؛

- (و) تحديد المعلومات المالية، بما في ذلك عنوان كل عنصر من عناصر المعلومات المالية، إذا كانت المعلومات المالية تتضمن أكثر من عنصر واحد، بالإضافة إلى تاريخ المعلومات المالية أو الفترة التي تتعلق بها؛
- (ز) وصف لمسؤوليات المحاسب القانوني في تجميع المعلومات المالية، بما في ذلك أن الارتباط تم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار، وأن المحاسب القانوني قد التزم بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة؛
- (ح) وصف لما يستلزمه تنفيذ ارتباط التجميع وفقاً لهذا المعيار؛
- (ط) توضيحات لما يلي:
- (1) نظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإن المحاسب القانوني غير مطالب بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات المقدمة من الإدارة لأغراض التجميع؛
- (2) وبناءً عليه، فإن المحاسب القانوني لا يُبدي أي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كانت المعلومات المالية مُعدة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
- (ي) في حال إعداد المعلومات المالية باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض خاص، يحتوي التقرير على فقرة توضيحية: (راجع: الفقرات 65أ-67أ)
- (1) تبيين الغرض الذي تم من أجله إعداد المعلومات المالية، وإذا لزم الأمر، تحدد المستخدمين المستهدفين، أو تحتوي على إشارة للإيضاح المرفق بالمعلومات المالية الذي يفصح عن هذه المعلومات؛
- (2) تلفت انتباه قراء التقرير إلى حقيقة أن المعلومات المالية مُعدة وفقاً لإطار ذي غرض خاص، ونتيجة لذلك، فإن المعلومات قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى؛
- (ك) تاريخ تقرير المحاسب القانوني؛
- (ل) توقيع المحاسب القانوني؛
- (م) عنوان المحاسب القانوني.

41. يجب على المحاسب القانوني أن يؤرخ التقرير بالتاريخ الذي أنجز فيه ارتباط التجميع وفقاً لهذا المعيار. (راجع: الفقرة 68أ)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار

اعتبارات عامة (راجع: الفقرة 1)

1. في ارتباط التجميع، عندما يكون الطرف القائم بالتكليف شخصاً آخر بخلاف الإدارة أو المكلفين بالحوكمة في المنشأة، يمكن تطبيق هذا المعيار بعد تكييفه حسب الحاجة.
2. قد تأخذ مشاركة المحاسب القانوني في الخدمات أو الأنشطة في سياق مساعدة إدارة المنشأة في إعداد وعرض القوائم المالية للمنشأة عدة أشكالٍ مختلفة. وعندما يتم تكليف المحاسب القانوني بتقديم تلك الخدمات أو الأنشطة للمنشأة وفقاً لهذا المعيار، فإن اقتران اسم المحاسب القانوني بالمعلومات المالية يتضح من خلال تقرير المحاسب القانوني المقدم عن الارتباط بالشكل الذي يتطلبه هذا المعيار. ويحتوي تقرير المحاسب القانوني على إقرار صريح من المحاسب القانوني بالالتزام بهذا المعيار.

التطبيق على ارتباطات التجميع الأخرى بخلاف المعلومات المالية التاريخية (راجع: الفقرة 2)

3.أ يتناول هذا المعيار الارتباطات التي يقوم فيها المحاسب القانوني بمساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية التاريخية. ومع ذلك، يمكن تطبيق هذا المعيار أيضاً، بعد تكييفه حسب الحاجة، عندما يتم تكليف المحاسب القانوني بمساعدة الإدارة في إعداد وعرض معلومات مالية أخرى. ومن أمثلة ذلك:

• المعلومات المالية التصورية.

• المعلومات المالية المستقبلية، بما في ذلك الموازنات أو التوقعات المالية.

4.أ قد يقوم المحاسب القانوني أيضاً بارتباطات لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات غير المالية، على سبيل المثال، قوائم غازات الاحتباس الحراري أو إقرارات الإحصائيات أو الإقرارات المتعلقة بمعلومات أخرى. وفي مثل هذه الظروف، قد يطبق المحاسب القانوني هذا المعيار، بعد تكييفه حسب الحاجة، وبحسب صلته بتلك الأنواع من الارتباطات.

الاعتبارات ذات الصلة بتطبيق معيار الخدمات ذات العلاقة (راجع: الفقرة 3)

5.أ قد يتم النص في البيئات المحلية على التطبيق الإلزامي لهذا المعيار للارتباطات التي يقدم فيها المحاسب القانوني خدمات ذات صلة بإعداد وعرض المعلومات المالية للمنشأة (على سبيل المثال فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية التاريخية المطلوبة لأغراض الإيداع للعموم). وفي حال عدم النص على التطبيق الإلزامي، سواءً بموجب نظام أو لائحة، أو بموجب المعايير المهنية المنطبقة أو غير ذلك، فقد يخلص المحاسب القانوني مع ذلك إلى أن تطبيق هذا المعيار هو المناسب في ظل الظروف القائمة.

العلاقة بالمعيار الدولي لرقابة الجودة (1) (راجع: الفقرة 4)

6.أ يتناول المعيار الدولي لرقابة الجودة (1) مسؤوليات المكتب عن وضع نظام خاص به، والحفاظ عليه، لرقابة الجودة في ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، بما في ذلك ارتباطات التجميع. وتستهدف تلك المسؤوليات وضع:

• نظام رقابة الجودة بالمكتب؛

• سياسات المكتب التي تهدف إلى تحقيق هدف نظام رقابة الجودة وإجراءاته لتطبيق ومتابعة الالتزام بتلك السياسات.

7.أ بموجب معيار رقابة الجودة (1)، فإن المكتب يتحمل التزاماً بوضع نظام لرقابة الجودة والحفاظ عليه ليوفر له تأكيداً معقولاً بأن:

(أ) المكتب والعاملين فيه يلتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات مناسبة في ظل الظروف القائمة.⁴

8.أ قد تضع الدول التي لم تعتمد معيار رقابة الجودة (1) فيما يتعلق بارتباطات التجميع متطلبات لرقابة الجودة في المكاتب التي تنفذ تلك الارتباطات. وتنبني أحكام هذا المعيار المتعلقة برقابة الجودة على مستوى الارتباط على افتراض أساس بأن متطلبات رقابة الجودة التي تم إقرارها مساوية على الأقل لمتطلبات معيار رقابة الجودة (1). ويتحقق هذا عندما تفرض تلك المتطلبات التزامات على المكتب لتحقيق أهداف متطلبات معيار رقابة الجودة (1)، بما في ذلك التزام بوضع نظام لرقابة الجودة يتضمن سياسات وإجراءات تتناول كل عنصر من العناصر الآتية:

• مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب؛

• المتطلبات المسلكية ذات الصلة؛

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

• الموارد البشرية؛

• تنفيذ الارتباطات؛

⁴ معيار رقابة الجودة (1)، الفقرة 11

• المتابعة.

- 9أ. في سياق نظام المكتب الخاص برقابة الجودة، تتحمل فرق الارتباطات مسؤولية عن تطبيق إجراءات رقابة الجودة المنطبقة على الارتباط.
- 10أ. ما لم تشر المعلومات المقدمة من المكتب أو من الأطراف الأخرى إلى غير ذلك، يحق لفريق الارتباط أن يعتمد على نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب. فعلى سبيل المثال، يمكن لفريق الارتباط الاعتماد على نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب فيما يتعلق بما يلي:
- الكفاءة المهنية للعاملين من خلال توظيفهم وتدريبهم الرسمي.
 - الحفاظ على العلاقات مع العملاء، من خلال نُظْم القبول والاستمرار.
 - الالتزام بالمتطلبات النظامية والتنظيمية من خلال آلية المتابعة.
- وعند النظر في أوجه القصور التي تم التعرف عليها في نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب والتي قد تؤثر على ارتباط التجميع، قد يأخذ الشرك المسؤول عن الارتباط في الحسبان التدابير التي اتخذها المكتب لتصحيح الوضع والتي يراها الشرك المسؤول عن الارتباط كافية في سياق ارتباط التجميع.
- 11أ. لا يشير القصور في نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب بالضرورة إلى أنه لم يتم تنفيذ ارتباط التجميع وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، أو إلى أن تقرير المحاسب القانوني لم يكن مناسباً.

ارتباط التجميع

استخدام مُصطلحي "الإدارة" و"المكلفين بالحوكمة" (راجع: الفقرات 5، 7، 8)

- 12أ. تختلف المسؤوليات الخاصة بكل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة بين الدول، وبين المنشآت بمختلف أنواعها. وتؤثر تلك الاختلافات على طريقة تطبيق المحاسب القانوني لمتطلبات هذا المعيار المتعلقة بالإدارة أو المكلفين بالحوكمة. وبناءً عليه، فإن العبارة "الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال" المستخدمة في مواضع مُختلفة من هذا المعيار يُقصد منها تنبيه المحاسب القانوني لحقيقة أن البيانات المُختلفة التي تعمل فيها المنشآت قد توجد فيها هياكل وترتيبات مُختلفة للإدارة والحوكمة.
- 13أ. تقع المسؤوليات المُختلفة المتعلقة بإعداد المعلومات المالية والتقرير المالي الخارجي إما على عاتق الإدارة أو المكلفين بالحوكمة وفقاً لعوامل مثل:

- موارد المنشأة وهيكلها.
 - الأدوار الخاصة بكل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة في المنشأة على النحو المنصوص عليه في الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة، أو إذا كانت المنشأة غير خاضعة للتنظيم، ففي أي ترتيبات رسمية للحوكمة أو المساءلة موضوعة للمنشأة (على سبيل المثال، على النحو المُسجل في العقود أو النظام الأساسي للمنشأة أو في أي نوع آخر من المستندات التي تُؤسس بها المنشآت).
- وفي العديد من المنشآت الصغيرة لا يوجد غالباً فصل بين مهام الإدارة ومهام المكلفين بالحوكمة في المنشأة، أو قد يكون المكلفون بالحوكمة منخرطين أيضاً في إدارة المنشأة. وفي معظم الحالات الأخرى، خاصة في المنشآت الأكبر، تتحمل الإدارة المسؤولية عن تنفيذ أعمال أو أنشطة المنشأة وإعداد التقارير عنها، في حين يُشرف المكلفون بالحوكمة على الإدارة. وفي المنشآت الأكبر، يتولى أو يتحمل المكلفون بالحوكمة غالباً المسؤولية عن اعتماد المعلومات المالية للمنشأة، خاصة إذا كانت مُعدة لاستخدام أطراف من خارج المنشأة. وغالباً ما تتولى مجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة في المنشآت الأكبر، مثل لجنة معنية بالمراجعة، مسؤوليات إشرافية معينة. وفي بعض الدول، يكون إعداد القوائم المالية للمنشأة وفقاً لإطار محدد ضمن المسؤوليات النظامية للمكلفين بالحوكمة، وفي بعض الدول الأخرى يكون ذلك ضمن مسؤوليات الإدارة.

المشاركة في أنشطة أخرى تتعلق بإعداد وعرض المعلومات المالية (راجع: الفقرة 5)

- 14أ. يختلف نطاق ارتباط التجميع تبعاً لظروف الارتباط. ومع ذلك، فإنه في كل حالة سينطوي على مساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية للمنشأة وفقاً لإطار التقرير المالي، استناداً إلى المعلومات المقدمة من الإدارة. وفي بعض ارتباطات التجميع، يمكن أن تكون الإدارة قد أعدت بالفعل المعلومات المالية بنفسها في صورة مسودة أو في شكل مبدئي.

15أ. قد يتم تكليف المحاسب القانوني أيضاً بتنفيذ بعض الأنشطة الأخرى نيابة عن الإدارة، بالإضافة إلى ارتباط التجميع. فعلى سبيل المثال، قد يُطلب من المحاسب القانوني أيضاً تجميع البيانات المحاسبية الأساسية الخاصة بالمنشأة وتصنيفها وتلخيصها، ومعالجة البيانات التي في شكل سجلات محاسبية وصولاً إلى إعداد ميزان للمراجعة. ثم يُستخدم ميزان المراجعة على أنه المعلومات الأساسية التي يمكن للمحاسب القانوني أن يجمع منها المعلومات المالية التي تكون موضوع ارتباط تجميع يتم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار. وغالباً ما يكون هذا هو الحال في المنشآت الأصغر التي لا توجد فيها نُظُم محاسبية متطورة، أو في المنشآت التي تُفضل الاستعانة بمصادر خارجية لإعداد السجلات الحسابية. ولا يتناول هذا المعيار الأنشطة الأخرى التي قد ينفذها المحاسب القانوني لمساعدة الإدارة في مجالات أخرى قبل تجميع القوائم المالية للمنشأة.

أُطر التقرير المالي (راجع: الفقرة 10)

16أ. قد تُعدّ المعلومات المالية وفقاً لإطار تقرير مالي مصمّم لتلبية:

- الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين (بعبارة أخرى، "إطار تقرير مالي ذي غرض عام")؛ أو
- الاحتياجات من المعلومات المالية لمستخدمين محددين (بعبارة أخرى، "إطار تقرير مالي ذي غرض خاص").

وتحدد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق شكل ومحتوى المعلومات المالية. وفي بعض الحالات، قد يُشار إلى إطار التقرير المالي بلفظ "الأساس المحاسبي".

17أ. من أمثلة أطر التقرير المالي ذات الغرض العام شائعة الاستخدام:

- المعايير الدولية للتقرير المالي ومعايير التقرير المالي الوطنية المفروضة المنطبقة على المنشآت المدرجة.
- المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة ومعايير التقرير المالي الوطنية المفروضة المنطبقة على المنشآت الصغيرة والمتوسطة.

18أ. من أمثلة أطر التقرير المالي ذات الغرض الخاص التي قد تُستخدم، اعتماداً على الغرض الخاص من المعلومات المالية:

- الأساس المحاسبي الضريبي المستخدم في بعض الدول لإعداد المعلومات المالية للوفاء بمتطلبات الالتزام الضريبي.
- للمنشآت غير المطالبة باستخدام إطار تقرير مالي مفروض:

○ أي أساس محاسبي يتم استخدامه في المعلومات المالية لمنشأة معينة، ويُعد مناسباً للاستخدام المقصود من المعلومات المالية ومناسباً لظروف المنشأة (على سبيل المثال، استخدام الأساس المحاسبي النقدي مع استحقاقات محددة، مثل المبالغ مستحقة التحصيل والمبالغ مستحقة السداد، عند إعداد قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، أو استخدام إطار تقرير مالي مفروض بعد تعديله بما يلائم الغرض الخاص الذي أُعدت من أجله المعلومات المالية).

○ الأساس المحاسبي النقدي لإعداد قائمة المقبوضات والمدفوعات (على سبيل المثال، لغرض تخصيص الزيادة في المتحصلات النقدية عن المدفوعات النقدية لمالكي العقارات المؤجرة؛ أو تسجيل حركة صندوق المصروفات النقدية).

المتطلبات المسلكية (راجع: الفقرة 21)

19أ. يحدد الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة المبادئ الأساسية لآداب المهنة، والتي تتمثل فيما يلي:

- (أ) النزاهة؛
- (ب) الموضوعية؛
- (ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛
- (د) السرية؛
- (هـ) السلوك المهني.

وتحدد المبادئ الأساسية لآداب المهنة مستوى السلوك المأمول من المحاسب المهني.

ويوفر الميثاق الدولي إطار مفاهيم يحدد المنهج الذي يتعين على المحاسب المهني تطبيقه عند التعرف على التهديدات التي تمس الالتزام بالمبادئ الأساسية، وتقويمها ومواجهتها. وفي حالات المراجعة والفحص وارتباطات التأكيد الأخرى، ينص الميثاق الدولي على معايير الاستقلال الدولية التي تم تحديدها عن طريق تطبيق إطار المفاهيم على التهديدات التي تمس الاستقلال في تلك الارتباطات.

الاعتبارات المسلكية المتعلقة باقتران اسم المحاسب القانوني بالمعلومات (راجع: الفقرات 21، 24(أ)–(د))

20أ. بموجب الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة،⁵ وعملاً بمبدأ النزاهة، فإن المحاسب المهني مطالب بالأ يقرن اسمه، عن علم منه، بتقارير أو إقرارات أو اتصالات أو غير ذلك من المعلومات إذا اعتقد المحاسب أن تلك المعلومات:

(أ) تحتوي على إفادات خاطئة أو مضللة بشكلٍ جوهري؛ أو

(ب) تحتوي على إفادات أو معلومات معدة بإهمال؛ أو

(ج) تغفل أو تحجب معلومات ضرورية عندما يكون ذلك الإغفال أو الحجب مضللاً.

وعندما يصبح المحاسب المهني على دراية بأنه قد تم إقران اسمه بتلك المعلومات، فإنه يتعين عليه بموجب الميثاق الدولي اتخاذ الخطوات اللازمة للنأي بنفسه عن تلك المعلومات.

الاستقلال (راجع: الفقرتين 17(ز)، 21)

21أ. على الرغم من عدم انطباق معايير الاستقلال الدولية الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة على ارتباطات التجميع، فإن مدونات أخلاق المهنة أو الأنظمة أو اللوائح الوطنية قد تحدد متطلبات أو قواعد إفصاح فيما يتعلق بالاستقلال.

التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، لسلطة معنية خارج المنشأة

22أ. إن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة قد:

(أ) تتطلب من المحاسب القانوني أن يقرر عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها إلى سلطة معنية خارج المنشأة.

(ب) تفرض مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجبها في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام لسلطة معنية خارج المنشأة.⁶

23أ. قد يكون من الضروري أو من المناسب في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، لسلطة معنية خارج المنشأة للأسباب الآتية:

(أ) لأن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة تتطلب من المحاسب القانوني القيام بذلك؛

(ب) لأن المحاسب القانوني قرر أن التقرير عن ذلك يُعد تصرفاً مناسباً للاستجابة لحالة عدم الالتزام المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة؛

(ج) لأن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة تمنح المحاسب القانوني الحق في القيام بذلك.

24أ. بموجب الفقرة 28 من هذا المعيار، لا يتوقع أن يكون لدى المحاسب القانوني مستوى من الفهم للأنظمة واللوائح يتجاوز ذلك الذي يُعد ضرورياً ليكون قادراً على تنفيذ ارتباط التجميع. ومع ذلك، فقد تتوقع الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة من المحاسب القانوني تطبيق المعرفة والحكم المهني والخبرة المهنية عند الاستجابة لعدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه. ويرجع الفصل النهائي في تحديد ما إذا كان تصرف ما يُشكل عدم التزام فعلي إلى المحكمة أو الجهة القضائية الأخرى المختصة.

25أ. في بعض الظروف، قد يكون محظوراً التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة، نظراً لواجب السرية الذي يتحمله المحاسب القانوني بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة. وفي حالات

⁵ الميثاق الدولي، الفقرة 111/2

⁶ انظر، على سبيل المثال، الفقرتين 36/360 وي 37/360 من الميثاق الدولي.

أخرى، قد لا يُعد التقرير عن عدم الالتزام، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، لسلطة معنية خارج المنشأة انتهاكاً لواجب السرية بموجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة.⁷

26أ. قد ينظر المحاسب القانوني في الحصول على استشارة داخلية (على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب ضمن الشبكة)، أو الحصول على استشارة قانونية لفهم الآثار المهنية أو النظامية المترتبة على اتخاذ أي تصرف معين، أو استشارة هيئة تنظيمية أو مهنية بشكل سري (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو ما لم يكن من شأنه أن يخل بواجب السرية).⁸

الحكم المهني (راجع: الفقرتين 22، 24(هـ)(3))

27أ. يُعد الحكم المهني ضرورياً لحسن إجراء ارتباط التجميع. وذلك لأن تفسير المتطلبات المسلكية ذات الصلة ومتطلبات هذا المعيار، والحاجة لاتخاذ قرارات مدروسة أثناء تنفيذ ارتباط التجميع، يتطلب تطبيق المعارف والخبرات ذات الصلة على حقائق وظروف الارتباط. ويُعد الحكم المهني ضرورياً، خاصة عندما يتضمن الارتباط مساعدة إدارة المنشأة في اتخاذ القرارات المتعلقة بما يلي:

• مدى قبول إطار التقرير المالي الذي سيتم استخدامه في إعداد وعرض المعلومات المالية الخاصة بالمنشأة، في ضوء الاستخدام المقصود من المعلومات المالية والمستخدمين المستهدفين.

• تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك:

○ اختيار السياسات المحاسبية المناسبة بموجب ذلك الإطار؛

○ إجراء التقديرات المحاسبية اللازمة لإعداد المعلومات المالية وعرضها بموجب ذلك الإطار؛

○ إعداد وعرض المعلومات المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

ويقدم المحاسب القانوني مساعدته للإدارة دائماً على أساس أن الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، يفهمون الأحكام المهمة التي ينعكس أثرها في المعلومات المالية، ويقبلون المسؤولية عن تلك الأحكام.

28أ. وينطوي الحكم المهني على تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي يوفره هذا المعيار ومعايير المحاسبة ومعايير سلوك وأداب المهنة، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بارتباط التجميع.

29أ. تعتمد ممارسة الحكم المهني في أي ارتباط بعينه على الحقائق والظروف المعلومة لدى المحاسب القانوني حتى تاريخ تقريره عن الارتباط، بما في ذلك:

• المعرفة المكتسبة من تنفيذ الارتباطات الأخرى التي تم القيام بها لصالح المنشأة، إن وجدت (على سبيل المثال، الخدمات الضريبية).

• فهم المحاسب القانوني لأعمال المنشأة وعملياتها، بما في ذلك نظامها المحاسبي، وتطبيق إطار التقرير المالي المنطبق في صناعة المنشأة.

• مدى حاجة إعداد وعرض المعلومات المالية إلى ممارسة الإدارة للاجتهاد.

رقابة الجودة على مستوى الارتباط (راجع: الفقرة 23(ب))

30أ. تؤكد تصرفات الشريك المسؤول عن الارتباط والرسائل المناسبة التي ينقلها لأعضاء فريق الارتباط الآخرين، في سياق تحمله المسؤولية عن الجودة العامة لكل ارتباط، على ما يلي:

(أ) تنفيذ العمل المستوفي لمتطلبات المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية؛

(ب) الالتزام بسياسات وإجراءات المكتب المنطبقة فيما يتعلق برقابة الجودة؛

(ج) إصدار تقرير المحاسب القانوني عن الارتباط وفقاً لهذا المعيار.

⁷ انظر، على سبيل المثال، الفقرات 1/114 و 1/114 تا 1 وي 37/360 من الميثاق الدولي.

⁸ انظر، على سبيل المثال، الفقرة 39/360 تا 1 من الميثاق الدولي.

قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات التجميع والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات (راجع: الفقرة 23(ب)(1))

31أ. يتطلب معيار رقابة الجودة (1) أن يحصل المكتب على المعلومات التي يراها ضرورية في ظل الظروف القائمة قبل قبول الارتباط مع عميل جديد، وعند اتخاذ قرار بالاستمرار في ارتباط قائم، وعند النظر في قبول ارتباط جديد مع عميل حالي. وقد يكون من بين المعلومات التي تساعد الشريك المسؤول عن الارتباط في تحديد ما إذا كان من المناسب قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات التجميع والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، المعلومات الخاصة بنزاهة الملاك الرئيسيين والإدارة العليا والمكلفين بالحوكمة. وإذا كان لدى الشريك المسؤول عن الارتباط سبب يدعو إلى الشك في نزاهة الإدارة لدرجة من المرجح أن تؤثر على الأداء المناسب للارتباط، فقد لا يكون من المناسب قبول الارتباط.

الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة عند القيام بالارتباط (راجع: الفقرة 23(ب)(3))

32أ. يحدد معيار رقابة الجودة (1) مسؤوليات المكتب عن وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تقديم تأكيد معقول بأن المكتب والعاملين فيه ملتزمون بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة. ويحدد هذا المعيار مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بالتزام فريق الارتباط بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

قبول الارتباط والاستمرار فيه

تحديد الاستخدام المستهدف للمعلومات المالية (راجع: الفقرة 24(أ))

33أ. يتم تحديد الاستخدام المستهدف للمعلومات المالية عن طريق الإشارة إلى النظام أو اللائحة المنطبقة، أو الترتيبات الأخرى الموضوعية فيما يتعلق بتوفير المعلومات المالية للمنشأة، مع الوضع في الاعتبار المعلومات المالية التي تحتاج إليها الأطراف الداخلية أو الخارجية للمنشأة الذين يعدون المستخدمين المستهدفين. ومن أمثلة ذلك المعلومات المالية التي يلزم توفيرها من قبل المنشأة فيما يتعلق بتنفيذ معاملات مع، أو تقديم طلبات تمويل إلى، أطراف خارجية مثل الموردين أو البنوك أو غيرهم من مقدمي خدمات التمويل.

34أ. ينطوي أيضاً تحديد المحاسب القانوني للاستخدام المستهدف للمعلومات المالية على فهم عوامل مثل الغرض المعين الذي تستهدفه الإدارة أو المكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أو الطرف القائم بالتكليف، إن كان مختلفاً، تحقيقه من خلال طلب تنفيذ ارتباط التجميع. فعلى سبيل المثال، قد تطلب إحدى الجهات المانحة للتمويل من المنشأة تقديم معلومات مالية يقوم بتجميعها محاسب ميني وذلك للحصول على معلومات حول جوانب معينة من عمليات أو أنشطة المنشأة، على أن تكون تلك المعلومات مُعدة بشكل معين، لدعم القرار بتقديم منحة أو الاستمرار في تقديم منحة قائمة.

تحديد إطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرتين 17(أ)، 24(ب))

35أ. يتم اتخاذ القرار المتعلق بإطار التقرير المالي الذي تقره الإدارة لإعداد المعلومات المالية في سياق الاستخدام المستهدف للمعلومات حسبما هو موضح في شروط الارتباط المتفق عليها، ومتطلبات أي نظام أو لائحة منطبقة.

36أ. فيما يلي أمثلة للعوامل التي تشير إلى أنه قد يكون من المناسب النظر فيما إذا كان إطار التقرير المالي مقبولاً:

- طبيعة المنشأة، وما إذا كانت منشأة خاضعة للتنظيم، على سبيل المثال ما إذا كانت منشأة تجارية هادفة للربح أو منشأة قطاع عام أو منظمة غير هادفة للربح.
- الاستخدام المستهدف للمعلومات المالية والمستخدمون المستهدفون. فعلى سبيل المثال، قد يكون الغرض من المعلومات المالية استخدامها من قبل مجموعة واسعة من المستخدمين، أو بدلاً من ذلك قد تكون مخصصة لاستخدام الإدارة أو بعض المستخدمين الخارجيين في سياق غرض معين يتم تحديده كجزء من الاتفاق على شروط ارتباط التجميع.
- ما إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق مفروضاً أم موضوعاً، سواء في نظام أو لائحة منطبقة، أو في عقد أو أي شكل آخر من أشكال الاتفاق مع طرف ثالث، أو كجزء من ترتيبات الحوكمة أو المساءلة المُقرّة طواعية من جانب المنشأة.
- طبيعة وشكل المعلومات المالية التي سيتم إعدادها وعرضها بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، على سبيل المثال، مجموعة كاملة من القوائم المالية، أو قائمة مالية واحدة، أو معلومات مالية مقدمة في صورة أخرى متفق عليها بين طرفين في عقد أو أي شكل آخر من أشكال الاتفاق.

العوامل ذات الصلة عندما يكون المقصود من المعلومات المالية تحقيق غرض معين (راجع: الفقرة 24(أ)، (ب))

37أ. يتفق الطرف القائم بالتكليف عادةً مع المستخدمين المستهدفين على طبيعة وشكل المعلومات المالية التي تهدف لتحقيق غرض معين، على سبيل المثال وفقاً لما يكون محدداً بموجب أحكام التقرير المالي المنصوص عليها في عقد أو منحة لمشروع أو وفقاً لما تقتضيه الحاجة لدعم معاملات أو أنشطة المنشأة. وقد يتطلب العقد ذو الصلة استخدام إطار تقرير مالي مفروض، مثل إطار تقرير مالي ذي غرض عام مفروض من جهة مصرح لها أو معترف بها لوضع المعايير أو مفروض بموجب نظام أو لائحة. وبدلاً من ذلك، قد يتفق طرفا العقد على استخدام إطار ذي غرض عام بعد تعديله أو تكييفه بما يناسب احتياجاتهم الخاصة. وفي تلك الحالة، يمكن وصف إطار التقرير المالي المنطبق في المعلومات المالية وفي تقرير المحاسب القانوني بأنه أحكام التقرير المالي الواردة في العقد المحدد بدلاً من الإشارة إلى إطار التقرير المالي المعدل. وفي مثل هذه الحالات، وبغض النظر عن أن المعلومات المالية المجمعة قد تكون متاحة على نطاق أوسع، يكون إطار التقرير المالي المنطبق إطاراً ذا غرض خاص، ويكون المحاسب القانوني مطالباً بالالتزام بمتطلبات التقرير ذات الصلة الواردة في هذا المعيار.

38أ. عندما يكون إطار التقرير المالي المنطبق إطار تقرير مالي ذي غرض خاص، فإن المحاسب القانوني مطالب بموجب هذا المعيار بأن يسجل في خطاب الارتباط أي قيود تكون مفروضة سواءً على الاستخدام أو التوزيع المستهدف للمعلومات المالية، وأن ينص في تقرير المحاسب القانوني على أن المعلومات المالية مُعدّة باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض خاص، ونتيجة لذلك فإنها قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى.

مسؤوليات الإدارة (راجع: الفقرة 24(هـ))

39أ. بموجب هذا المعيار، يُعد المحاسب القانوني مطالباً بالحصول على موافقة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، على مسؤوليات الإدارة فيما يتعلق بكل من المعلومات المالية وارتباط التجميع كشرط مسبق لقبول الارتباط. وفي المنشآت الأصغر، فإن الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد لا يكونون ملمين بشكل جيد بتلك المسؤوليات، بما في ذلك المسؤوليات الناشئة في نظام أو لائحة منطبقة. ومن أجل الحصول على موافقة الإدارة على أساس من المعرفة، قد يجد المحاسب القانوني أنه من الضروري مناقشة تلك المسؤوليات مع الإدارة قبل مطالبتها بالموافقة عليها.

40أ. إذا لم تقر الإدارة بمسؤولياتها في سياق ارتباط التجميع، فلا يكون المحاسب القانوني قادراً على القيام بالارتباط، ومن غير المناسب له قبول الارتباط ما لم يكن مطالباً بالقيام بذلك بموجب نظام أو لائحة منطبقة. وفي الحالات التي يكون المحاسب القانوني مطالباً فيها رغم ذلك بقبول الارتباط، فإنه قد يحتاج إلى إبلاغ الإدارة بأهمية تلك الأمور وانعكاساتها على الارتباط.

41أ. يحق للمحاسب القانوني الاعتماد على الإدارة في توفير جميع المعلومات ذات الصلة لارتباط التجميع على أساس دقيق وكامل وفي الوقت المناسب. ويختلف شكل المعلومات المقدمة من الإدارة لغرض الارتباط بحسب ظروف الارتباط المختلفة. وبصفة عامة، فإنها ستشمل السجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى ذات الصلة بتجميع المعلومات المالية باستخدام إطار التقرير المالي المنطبق. وقد تتضمن المعلومات المقدمة، على سبيل المثال، معلومات عن افتراضات الإدارة أو نواياها أو خططها التي يستند إليها وضع التقديرات المحاسبية اللازمة لتجميع المعلومات بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.

خطاب الارتباط أو شكل آخر من أشكال الاتفاق المكتوب (راجع: الفقرة 25)

42أ. من مصلحة كل من الإدارة والأطراف القائمة بالتكليف، إن كانت مختلفة عن الإدارة، وكذلك المحاسب القانوني، أن يُرسل المحاسب القانوني خطاب ارتباط إلى الإدارة، وعند الاقتضاء إلى الأطراف القائمة بالتكليف، قبل تنفيذ ارتباط التجميع، للمساعدة في تجنب حالات سوء الفهم فيما يخص ارتباط التجميع. ويؤكد خطاب الارتباط قبول المحاسب القانوني للارتباط ويؤكد أموراً أخرى مثل:

- أهداف ونطاق الارتباط، بما في ذلك فهم أطراف الارتباط أن الارتباط ليس ارتباط تأكيد.
- الاستخدام والتوزيع المستهدف للمعلومات المالية وأي قيود على الاستخدام أو التوزيع (إن وجدت).
- مسؤوليات الإدارة فيما يتعلق بارتباط التجميع.
- مدى مسؤوليات المحاسب القانوني، بما في ذلك أن المحاسب القانوني لن يبدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص بشأن المعلومات المالية.
- شكل ومحتوى التقرير الذي سيصدر من قبل المحاسب القانوني للارتباط.

شكل ومحتوى خطاب الارتباط

43أ. قد يختلف شكل ومحتوى خطاب الارتباط لكل ارتباط. وبالإضافة إلى الأمور التي يتطلبها هذا المعيار، فقد يشير خطاب الارتباط، على سبيل المثال، إلى ما يلي:

- الترتيبات المتعلقة بإشراك محاسبين قانونيين وخبراء آخرين في بعض جوانب ارتباط التجميع.
- الترتيبات التي سيتم القيام بها مع المحاسب القانوني السابق، إن وجد، في حالة إجراء ارتباط لمنشأة لأول مرة.
- احتمالية أنه قد يُطلب من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أن يؤكدوا كتابياً معلومات أو توضيحات معينة نُقلت شفهيّاً إلى المحاسب القانوني أثناء الارتباط.
- الحق في امتلاك المعلومات المستخدمة لأغراض ارتباط التجميع، مع التمييز بين مستندات ومعلومات المنشأة المقدمة للارتباط وبين وثائق المحاسب القانوني الخاصة بتوثيق أعمال الارتباط، مع مراعاة الأنظمة واللوائح المنطبقة.
- مطالبة الإدارة، والطرف القائم بالتكليف إن كان مختلفاً، بتأكيد استلام خطاب الارتباط والموافقة على شروط الارتباط الموضحة في الخطاب.

مثال توضيحي لخطاب الارتباط

44أ. يحتوي الملحق الأول لهذا المعيار على مثال توضيحي لخطاب ارتباط خاص بارتباط تجميع.

الارتباطات المتكررة (راجع: الفقرة 26)

45أ. قد يقرر المحاسب القانوني عدم إرسال خطاب ارتباط جديد، أو أي اتفاق آخر مكتوب في كل فترة. إلا أن العوامل الآتية قد تُشير إلى أنه من المناسب تعديل شروط ارتباط التجميع أو تذكير الإدارة أو الطرف القائم بالتكليف، حسب مقتضى الحال، بشروط الارتباط القائمة:

- أي مؤشر على سوء فهم الإدارة أو الطرف القائم بالتكليف، حسب مقتضى الحال، لهدف ونطاق الارتباط.
- أي شروط معدلة أو خاصة للارتباط.
- تغيير حديث في الإدارة العليا للمنشأة.
- تغيير مهم في ملاك المنشأة.
- تغيير مهم في طبيعة أو حجم أعمال المنشأة.
- تغيير في المتطلبات النظامية أو التنظيمية.
- تغيير في إطار التقرير المالي المنطبق.

الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة 27)

46أ. يختلف التوقيت المناسب للاتصالات باختلاف ظروف ارتباط التجميع. وتشمل الظروف ذات الصلة أهمية وطبيعة الأمر وأي تصرف من المتوقع أن تتخذه الإدارة أو المكلفون بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب الإبلاغ بصعوبة كبيرة تعترض سبيل الارتباط في أقرب وقت ممكن عملياً إذا كانت الإدارة أو المكلفون بالحوكمة قادرين على مساعدة المحاسب القانوني في التغلب على تلك الصعوبة.

47أ. قد تتضمن المتطلبات المسلكية ذات الصلة متطلباً يقضي بالتقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لمستوى إداري مناسب أو للمكلفين بالحوكمة. وفي بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح قيوداً على قيام المحاسب القانوني بالإبلاغ عن أمور معينة للإدارة أو المكلفين بالحوكمة. وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص القيام بإبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في فعل غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المحاسب القانوني مطالباً بالتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية بموجب أنظمة مكافحة غسل الأموال. وفي هذه الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المحاسب القانوني معقدة، وقد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

تنفيذ الارتباط

فهم المحاسب القانوني (راجع: الفقرة 28)

- 48أ. يُعد التوصل إلى فهم لأعمال المنشأة وعملياتها، بما في ذلك النظام المحاسبي للمنشأة وسجلاتها المحاسبية، عملية مستمرة تحدث طوال ارتباط التجميع. ويضع هذا الفهم إطاراً مرجعياً يمارس ضمنه المحاسب القانوني الحكم المهني في تجميع المعلومات المالية.
- 49أ. يُعد اتساع وعمق الفهم الذي لدى المحاسب القانوني أو الذي يتوصل إليه عن أعمال المنشأة وعملياتها أقل من الذي لدى الإدارة. ويكون هذا الفهم بالمستوى الذي يكفي لتمكين المحاسب القانوني من تجميع المعلومات المالية وفقاً لشروط الارتباط.
- 50أ. من أمثلة الأمور التي قد يأخذها المحاسب القانوني في الحسبان عند التوصل إلى فهم لأعمال المنشأة وعملياتها وإطار التقرير المالي المنطبق:
- حجم ومدى تعقيد المنشأة وعملياتها.
 - مدى تعقيد إطار التقرير المالي.
 - التزامات أو متطلبات التقرير المالي للمنشأة، سواء كانت موجودة بموجب أنظمة ولوائح منطبقة، أو وفقاً لأحكام عقد أو شكل آخر من أشكال الاتفاق مع طرف ثالث، أو في سياق ترتيبات التقرير المالي الاختيارية.
 - مستوى تطور هيكل إدارة المنشأة وحوكمتها فيما يتعلق بإدارة والإشراف على السجلات المحاسبية للمنشأة ونُظُم التقرير المالي فيها التي يعتمد عليها إعداد المعلومات المالية.
 - مستوى التطور والتعقيد في نُظُم المنشأة الخاصة بالمحاسبة المالية والتقرير المالي وأدوات الرقابة المتعلقة بها.
 - طبيعة أصول المنشأة والتزاماتها وإيراداتها ومصروفاتها.

تجميع المعلومات المالية

الاجتهادات المهمة (راجع: الفقرة 30)

- 51أ. في بعض ارتباطات التجميع، قد لا يقدم المحاسب القانوني مساعدة للإدارة في اجتهادات المهمة. وفي ارتباطات أخرى، قد يقدم المحاسب القانوني هذه المساعدة، على سبيل المثال، فيما يتعلق بتقدير محاسبي مطلوب أو مساعدة الإدارة في دراستها للسياسات المحاسبية المناسبة. وعند تقديم هذه المساعدة، يلزم إجراء نقاش مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، حتى يكونوا على فهم للاجتهادات المهمة التي انعكس أثرها في المعلومات المالية، ويقبلوا بتحمل مسؤوليتهم عن تلك الاجتهادات.

قراءة المعلومات المالية (راجع: الفقرة 31)

- 52أ. يتمثل الغرض من قراءة المحاسب القانوني للمعلومات المالية في مساعدته في الوفاء بالتزاماته المسلكية ذات الصلة بارتباط التجميع.

اقتراح تعديلات على المعلومات المالية

الإشارة إلى إطار التقرير المالي المنطبق أو وصفه (راجع: الفقرة 34(أ))

- 53أ. قد تكون هناك ظروف تشهد حالات خروج كبيرة عن إطار التقرير المالي المنطبق الذي يكون إطاراً مفروضاً. وإذا كان وصف إطار التقرير المالي المنطبق الوارد في المعلومات المالية المجمعة يشير إلى الإطار المفروض مع حالات الخروج عنه بشكل كبير، فقد يحتاج المحاسب القانوني إلى النظر فيما إذا كانت الإشارة إلى الإطار المفروض تُعد مضللة في ظل ظروف الارتباط.

التعديل بسبب التحريفات الجوهرية، وحتى لا تكون المعلومات مضللة (راجع: الفقرتين 34(ب)-(ج))

- 54أ. ينظر المحاسب القانوني في الأهمية النسبية في سياق إطار التقرير المالي المنطبق. وتناقش بعض أطر التقرير المالي مفهوم الأهمية النسبية في سياق إعداد وعرض المعلومات المالية. ورغم أن أطر التقرير المالي قد تناقش الأهمية النسبية بمصطلحات مختلفة، فإنها بشكل عام توضح ما يلي:

- أن التحريفات، بما في ذلك الإغفالات، تُعد جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس المعلومات المالية؛
 - أن الأحكام بشأن الأهمية النسبية تتم في ضوء الظروف المحيطة، وتتأثر بحجم أو طبيعة التحريف، أو بمزيج من كليهما؛
 - أن الأحكام الخاصة بالأمر التي تُعد جوهرية لمستخدمي المعلومات المالية تتم على أساس النظر في المعلومات المالية المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون كمجموعة. ولا يُنظر إلى التأثير المحتمل للتحريفات على أفراد معينين من المستخدمين الذين قد تتباين احتياجاتهم بشكل كبير.
55. توفر مثل هذه المناقشة، في حال وجودها في إطار التقرير المالي المنطبق، إطاراً مرجعياً للمحاسب القانوني عند فهم الأهمية النسبية لغرض ارتباط التجميع. وفي حال عدم وجودها، فإن الاعتبارات المذكورة أعلاه توفر للمحاسب القانوني إطاراً مرجعياً.
56. يؤثر تصور المحاسب القانوني لاحتياجات المستخدمين إلى المعلومات المالية على نظرة المحاسب القانوني للأهمية النسبية. وفي هذا السياق، يكون من المعقول للمحاسب القانوني أن يفترض أن المستخدمين:
- يتمتعون بمعرفة معقولة للمحاسبة والأنشطة التجارية والاقتصادية، ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات المالية مع بذل قدر معقول من العناية؛
 - يفهمون أن المعلومات المالية قد تم إعدادها وعرضها تبعاً لمستويات من الأهمية النسبية؛
 - يدركون حالات عدم التأكد الملازمة لقياس المبالغ على أساس استخدام التقديرات والاجتهاد وأخذ الأحداث المستقبلية في الحسبان؛
 - يتخذون قرارات اقتصادية معقولة على أساس المعلومات الواردة في المعلومات المالية.
57. قد يتضمن إطار التقرير المالي المنطبق افتراضاً أساسياً بأن المعلومات المالية مُعدة على أساس مبدأ الاستمرارية. وعندما يعلم المحاسب القانوني بوجود حالات عدم تأكد فيما يتعلق بقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فإنه قد يقترح، بحسب مقتضى الحال، عرضاً أكثر مناسبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، أو قد يقترح إفصاحات مناسبة فيما يتعلق بقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، حتى يتم الالتزام بذلك الإطار، ولتجنب أن تكون المعلومات المالية مضللة.
- الحالات التي تتطلب من المحاسب القانوني الانسحاب من الارتباط (راجع: الفقرتين 33، 35)
58. في الظروف التي تتناولها متطلبات هذا المعيار والتي يكون الانسحاب فيها من الارتباط ضرورياً، فإن المسؤولية عن إبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة بأسباب الانسحاب توفر فرصة لتوضيح الالتزامات المسلكية للمحاسب القانوني.
- التوثيق (راجع: الفقرة 38)**
59. يخدم التوثيق المطلوب بموجب هذا المعيار عدداً من الأغراض، من بينها ما يلي:
- توفير سجل يضم الأمور التي لها صلة دائمة بأعمال ارتباطات التجميع المستقبلية.
 - تمكين فريق الارتباط، حسب الاقتضاء، من تحمل المسؤولية عن أعماله، بما في ذلك تمكنه من تسجيل إنجاز الارتباط.
60. قد يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان أيضاً أن يضمن في توثيقه لأعمال الارتباط نسخة من ميزان مراجعة المنشأة، أو ملخصاً بالسجلات المحاسبية المهمة، أو المعلومات الأخرى التي استخدمها المحاسب القانوني لتنفيذ التجميع.
61. عند تسجيل كيفية مطابقة المعلومات المالية المجمعة بالسجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى الأساسية التي قدمتها الإدارة لغرض ارتباط التجميع، فإن المحاسب القانوني قد يحتفظ على سبيل المثال بجدول يبين مطابقة أرصدة الحسابات في دفتر الأستاذ العام للمنشأة بالمعلومات المالية المجمعة، بما في ذلك أي تعديل لقيود اليومية أو أي تعديلات أخرى على المعلومات المالية اتفق عليها المحاسب القانوني مع الإدارة أثناء الارتباط.
- تقرير المحاسب القانوني (راجع: الفقرة 40)**
62. يشمل التقرير المكتوب التقارير الصادرة في شكل نسخة ورقية وتلك التي تصدر باستخدام وسيط إلكتروني.

63أ. عندما يعلم المحاسب القانوني أن المعلومات المالية المجمعة وتقرير المحاسب القانوني سيتم تضمينهما في مستند يحتوي على معلومات أخرى، مثل التقرير المالي، فقد يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان تحديد أرقام الصفحات المعروضة فيها المعلومات المالية، إذا سمح شكل العرض بذلك. ويساعد ذلك المستخدمين في تحديد المعلومات المالية التي يتعلق بها تقرير المحاسب القانوني.

المخاطبون بالتقرير (راجع: الفقرة 40(ب))

64أ. قد تحدد الأنظمة أو اللوائح الأشخاص الذين سيوجه إليهم تقرير المحاسب القانوني. ويتم توجيه تقرير المحاسب القانوني عادةً للطرف الذي قام بتكليف المحاسب القانوني بموجب شروط الارتباط، وفي العادة يكون هذا الطرف هو إدارة المنشأة.

المعلومات المالية المُعدَّة باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض خاص (راجع: الفقرة 40(ي))

65أ. بموجب هذا المعيار، إذا كانت المعلومات المالية مُعدَّة باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض خاص، فيتعين أن يلفت تقرير المحاسب القانوني انتباه قراء التقرير إلى إطار التقرير المالي ذي الغرض الخاص المستخدم في المعلومات المالية، وأن ينص التقرير بناءً على ذلك على أن المعلومات المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. ويمكن أن تُضاف إلى ذلك عبارة إضافية تقصر إمَّا توزيع تقرير المحاسب القانوني أو استخدامه، أو كليهما، على المستخدمين المستهدفين فقط.

66أ. قد يحصل على المعلومات المالية المُعدَّة لغرض معين أطراف أخرى بخلاف المستخدمين المستهدفين، وقد تسعى تلك الأطراف إلى استخدام المعلومات لأغراض أخرى غير تلك التي كانت مقصودة من المعلومات. فعلى سبيل المثال، قد تطالب سلطة تنظيمية بعض المنشآت بتقديم قوائم مالية مُعدَّة باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض خاص، ويتم وضع تلك القوائم المالية في سجل عام. وحقيقة إتاحة تلك القوائم المالية على نطاق أوسع لأطراف أخرى بخلاف المستخدمين المستهدفين لا تعني أن القوائم المالية ستصبح عندئذٍ قوائم مالية ذات غرض عام. وتُعد العبارات المطلوب من المحاسب القانوني أن يضمَّنها في تقريره ضرورية للفت انتباه القراء إلى حقيقة أن القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار تقرير مالي ذي غرض خاص، وبناءً عليه، فإنها قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى.

تقييد توزيع واستخدام تقرير المحاسب القانوني

67أ. قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقرير المحاسب القانوني موجه فقط لمستخدمي المعلومات المالية المستهدفين المحددين. وبناءً على الأنظمة أو اللوائح في الدولة المعنية، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير المحاسب القانوني، أو تقييد استخدامه، أو تقييد التوزيع والاستخدام معاً، وجعلهما مقصورين على المستخدمين المستهدفين.

إنجاز ارتباط التجميع وتأريخ تقرير المحاسب القانوني (راجع: الفقرات 37، 38، 41)

68أ. تُعد الألية المتبعة داخل المنشأة لاعتماد المعلومات المالية من جانب الإدارة، أو من جانب المكلفين بالحوكمة حسب مقتضى الحال، أحد الاعتبارات ذات الصلة للمحاسب القانوني عند إنجاز ارتباط التجميع. واعتماداً على طبيعة وغرض المعلومات المالية، فقد تكون هناك آلية اعتماد محددة يجب على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة اتباعها، أو آلية منصوص عليها في نظام أو لائحة منطبقة، لأجل إعداد المعلومات المالية أو القوائم المالية للمنشأة ووضعها في صورتها النهائية.

أمثلة توضيحية للتقارير (راجع: الفقرة 40)

69أ. يحتوي الملحق الثاني من هذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير تجميع المحاسبين القانونيين تتضمن عناصر التقرير المطلوبة.

الملحق الأول

(راجع: الفقرة 44)

خطاب ارتباط توضيحي لارتباط تجميع

فيما يلي مثال لخطاب ارتباط تجميع يوضح المتطلبات والإرشادات ذات الصلة الواردة في هذا المعيار. وهذا الخطاب ليس ملزماً، وإنما المقصود أن يكون نموذجاً إرشادياً قد يتم استخدامه جنباً إلى جنب مع الاعتبارات الموضحة في هذا المعيار. وسيكون من اللازم تعديل هذا الخطاب وفقاً للمتطلبات والظروف الخاصة بكل ارتباط تجميع. وقد تمت صياغة الخطاب للإشارة إلى تجميع قوائم مالية عن فترة تقرير واحدة، وقد يحتاج إلى تكييفه إذا كان من المقصود أو من المتوقع تطبيقه على ارتباط متكرر كما هو موضح في هذا المعيار. وقد يكون من المناسب الحصول على مشورة قانونية لتحديد مناسبة أي خطاب مقترح.

ويوضح خطاب الارتباط الظروف الآتية:

- من المقرر تجميع القوائم المالية لغرض الاستخدام الحصري من قبل إدارة الشركة (الشركة (أ))، واستخدام القوائم المالية سيكون مقتصرًا على الإدارة. واستخدام وتوزيع تقرير المحاسب القانوني مقتصر أيضاً على الإدارة.
- ستشتمل القوائم المالية المجمعة فقط على قائمة المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر 20×1 وقائمة الدخل للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، دون إيضاحات. وقد حددت الإدارة أن القوائم المالية مُعدّة على أساس الاستحقاق كما هو موضح.

إلى إدارة⁹ الشركة (أ):

[هدف ونطاق ارتباط التجميع]

لقد طلبتم منا تقديم الخدمات الآتية:

على أساس المعلومات التي ستقومون بتقديمها، سنساعدكم في إعداد وعرض القوائم المالية الآتية للشركة (أ): قائمة المركز المالي للشركة (أ) في 31 ديسمبر 20×1 وقائمة الدخل للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، على أساس التكلفة التاريخية، بما يعكس جميع المعاملات النقدية مع إضافة المبالغ المستحقة للدائنين التجاريين والمستحقة من المدينين التجاريين بعد طرح مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها، والمحاسبة عن المخزون على أساس متوسط التكلفة، وضرائب الدخل الحالية المستحقة كما في تاريخ التقرير، ورسملة الأصول المهمة طويلة الأجل بالتكلفة التاريخية المستنفدة على مدى العمر الإنتاجي المقدر على أساس القسط الثابت. ولن تتضمن هذه القوائم المالية الإيضاحات التفسيرية، ما عدا إيضاح يوضح الأساس المحاسبي على النحو المبين في خطاب الارتباط المائل.

والغرض الذي من أجله سيتم استخدام القوائم المالية هو توفير المعلومات المالية للعام بأكمله لتوضيح المركز المالي للمنشأة في تاريخ التقرير المالي في 31 ديسمبر 20×1 والأداء المالي للسنة المنتهية في ذلك التاريخ. وسيكون استخدام القوائم المالية مقتصرًا عليكم فقط، ولن يتم توزيعها على أطراف أخرى.

مسؤولياتنا

ينطوي ارتباط التجميع على تطبيق الخبرة في مجال المحاسبة والتقرير المالي لمساعدتكم في إعداد وعرض المعلومات المالية. ونظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإننا غير مطالبين بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات التي قمتم بتقديمها لنا لارتباط التجميع، وغير مطالبين أيضاً بجمع الأدلة لإبداء رأي مراجعة أو استنتاج فحص. وبناءً عليه، فإننا لن نُبدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كانت القوائم المالية مُعدّة وفقاً للأساس المحاسبي الذي قمتم بتحديده، حسبما هو موضح أعلاه.

⁹ في هذا الخطاب التوضيحي سيتم استخدام الإشارة إلى الضمانات "أنتم" و"نحن" و"لنا" وألفاظ "الإدارة" و"المكلفين بالحوكمة" و"المحاسب القانوني" أو سيتم تعديلها حسب مقتضى الحال تبعاً للظروف.

وسننفذ ارتباط التجميع وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (4410) "ارتباطات التجميع"، المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب هذا المعيار منا، عند القيام بهذا الارتباط الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة. ولذلك الغرض، فنحن مطالبون بالالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

مسؤولياتكم

ارتباط التجميع التي سيتم تنفيذه يتم القيام به على أساس أنكم تقررون وتفهمون أن دورنا هو مساعدتكم في إعداد وعرض القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي الذي اعتمدهم للقوائم المالية. ووفقاً لذلك، فإنكم تتحملون المسؤوليات العامة الآتية التي تُعد أساسية بالنسبة لنا للقيام بارتباط التجميع وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (4410):

(أ) المسؤولية عن القوائم المالية وعن إعدادها وعرضها، وفقاً لإطار تقرير مالي مقبول في ضوء الاستخدام المستهدف للقوائم المالية والمستخدمين المستهدفين.

(ب) المسؤولية عن دقة واكتمال السجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى التي قمتم بتقديمها لنا لغرض تجميع القوائم المالية.

(ج) المسؤولية عن الاجتهادات اللازمة لإعداد وعرض القوائم المالية، بما في ذلك الاجتهادات التي قد نقدم المساعدة بشأنها أثناء ارتباط التجميع.

تقرير التجميع

كجزء من ارتباطنا، سنصدر تقريرنا ونرفقه بالقوائم المالية التي قمنا بتجميعها، ومن المقرر أن يوضح التقرير هذه القوائم المالية والعمل الذي نفذناه على ارتباط التجميع [انظر المرفق]. وسيذكر التقرير أيضاً أن استخدام القوائم المالية يقتصر على الغرض المبين في خطاب الارتباط المائل، وأن استخدام وتوزيع تقريرنا المقدم لارتباط التجميع يقتصر عليكم، باعتباركم إدارة الشركة (أ).

نرجو التفضل بتوقيع النسخة المرفقة من هذا الخطاب وإعادة إرسالها إلينا، بما يفيد علمكم وموافقتكم على ترتيبات ارتباطنا لتجميع القوائم المالية الموضحة في هذا الخطاب والمسؤوليات الخاصة بكل منا.

[معلومات أخرى ذات صلة]

[يتم إضافة أي معلومات أخرى، مثل الترتيبات المتعلقة بالأتعاب والفواتير وأي شروط أخرى خاصة، حسب مقتضى الحال].

[اسم المكتب]

أقر بالعلم والقبول بالنيابة عن الشركة (أ)

(التوقيع)

.....

الاسم والوظيفة

التاريخ

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة أ69)

مثال توضيحي لتقارير تجميع المحاسب القانوني

ارتباط تجميع لقوائم مالية ذات غرض عام

- المثال التوضيحي (1): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض عام.

ارتباطات تجميع لقوائم مالية مُعدّة لغرض خاص

- المثال التوضيحي (2): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام إطار تقرير مالي معدل ذي غرض عام.

ارتباطات تجميع لمعلومات مالية مُعدّة لغرض خاص عندما يكون استخدام أو توزيع المعلومات المالية مقتصرًا على المستخدمين المستهدفين

- المثال التوضيحي (3): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام أساس محاسبي محدد في عقد.

- المثال التوضيحي (4): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام أساس محاسبي مختار من قبل إدارة المنشأة لإعداد معلومات مالية مطلوبة لأغراض خاصة بالإدارة.

- المثال التوضيحي (5): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع معلومات مالية عبارة عن عنصر أو حساب أو بند، ألا وهو [يتم إدراج إشارة مناسبة للمعلومات المطلوبة لغرض الالتزام التنظيمي].

المثال التوضيحي (1): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض عام.

- قوائم مالية ذات غرض عام مطلوبة بموجب نظام منطبق ينص على أن القوائم المالية للمنشأة يلزم إعدادها بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم.

تقرير تجميع المحاسب القانوني

[إلى إدارة الشركة (أ)]

لقد قمنا بتجميع القوائم المالية المرفقة للشركة (أ) استناداً إلى المعلومات التي قمتم بتقديمها لنا. وتشمل هذه القوائم المالية قائمة المركز المالي للشركة (أ) كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى.

وقد نفذنا ارتباط التجميع وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (4410) "ارتباطات التجميع"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.

وقمنا بتطبيق ما لدينا من خبرة في مجال المحاسبة والتقرير المالي لمساعدتكم في إعداد وعرض هذه القوائم المالية وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة المعتمد في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى التي اعتمدها الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. ولقد التزمنا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

وتُعد هذه القوائم المالية ودقة واكتمال المعلومات المستخدمة في تجميعها من مسؤولياتكم.

ونظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإننا غير مطالبين بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات التي قدمتموها لنا لتجميع هذه القوائم المالية. وبناءً عليه، فإننا لا نُبدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كانت هذه القوائم المالية مُعدّة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (2): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام إطار تقرير مالي معدل ذي غرض عام.

- القوائم المالية مُعدّة باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض عام تم اعتماده من قبل الإدارة بصورة معدلة.
- إطار التقرير المالي المنطبق هو المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة المعتمد في المملكة العربية السعودية باستثناء معالجة العقارات، والتي تم إعادة تقويمها بدلاً من تسجيلها بالتكلفة التاريخية.
- استخدام أو توزيع القوائم المالية غير مقيد.

تقرير تجميع المحاسب القانوني

[إلى إدارة الشركة (أ)]

لقد قمنا بتجميع القوائم المالية المرفقة للشركة (أ) استناداً إلى المعلومات التي قمتم بتقديمها لنا. وتشمل هذه القوائم المالية قائمة المركز المالي للشركة (أ) كما في 31 ديسمبر 20×1، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى.

وقد نفذنا ارتباط التجميع وفقاً لمعييار الخدمات ذات العلاقة (4410) "ارتباطات التجميع"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.

وقمنا بتطبيق ما لدينا من خبرة في مجال المحاسبة والتقرير المالي لمساعدتكم في إعداد وعرض هذه القوائم المالية بناءً على الأساس المحاسبي المبين في الإيضاح (س) المرفق بالقوائم المالية. ولقد التزمنا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

وتُعد هذه القوائم المالية ودقة واكتمال المعلومات المستخدمة في تجميعها من مسؤولياتكم.

ونظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإننا غير مطالبين بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات التي قدمتموها لنا لتجميع هذه القوائم المالية. وبناءً عليه، فإننا لا نُبدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كانت هذه القوائم المالية مُعدّة وفقاً للأساس المحاسبي المبين في الإيضاح (س).

ووفقاً لما هو مذكور في الإيضاح (س)، فإن القوائم المالية مُعدة ومعرضة وفقاً للمعييار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة المعتمد في المملكة العربية السعودية، باستثناء العقارات التي تم إعادة تقويمها في القوائم المالية بدلاً من تسجيلها بالتكلفة التاريخية. وقد تم إعداد القوائم المالية للغرض المبين في الإيضاح (ص) المرفق بالقوائم المالية. وبناءً عليه، فإن هذه القوائم المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى.

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (3): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام أساس محاسبي محدد في عقد.

- القوائم المالية مُعدّة للالتزام بأحكام أحد العقود، بتطبيق الأساس المحاسبي المحدد في العقد.
- المحاسب القانوني مُكلّف من قبل طرف آخر بخلاف الإدارة أو المكلّفين بالحوكمة.
- القوائم المالية مُعدّة فقط لاستخدام الأطراف المحددة في العقد.
- توزيع واستخدام تقرير المحاسب القانوني مقتصر على مستخدمي القوائم المالية المستهدفين المحددين في العقد.

تقرير تجميع المحاسب القانوني

[إلى الطرف القائم بالتكليف¹⁰]

لقد قمنا بتجميع القوائم المالية المرفقة للشركة (أ) ("الشركة") استناداً إلى المعلومات التي قدمتها إدارة الشركة لنا ("الإدارة"). وتشمل هذه القوائم المالية [يتم إدراج اسم جميع عناصر القوائم المالية المُعدّة وفقاً للأساس المحاسبي المحدد في العقد والفترة/التاريخ الذي تتعلق به].

وقد نفذنا ارتباط التجميع وفقاً لمعياري الخدمات ذات العلاقة (4410) "ارتباطات التجميع"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.

وقمنا بتطبيق ما لدينا من خبرة في مجال المحاسبة والتقرير المالي لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض هذه القوائم المالية بناءً على الأساس المحاسبي المبين في الإيضاح (س) المرفق بالقوائم المالية. ولقد التزمنا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

وتُعد هذه القوائم المالية ودقة واكتمال المعلومات المستخدمة في تجميعها من مسؤوليات الإدارة.

ونظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإننا غير مطالبين بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات التي قدمتها لنا الإدارة لتجميع هذه القوائم المالية. وبناءً عليه، فإننا لا نُبدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كانت هذه القوائم المالية مُعدّة وفقاً للأساس المحاسبي المبين في الإيضاح (س).

ووفقاً لما هو مذكور في الإيضاح (س)، فإن القوائم المالية معدة ومعروضة على الأساس المبين في البند (ع) من أحكام عقد الشركة مع الشركة المحدودة (ب) المؤرخ في [يتم إدراج تاريخ العقد/الاتفاق ذي الصلة] ("العقد"). وللغرض المبين في الإيضاح (ص) المرفق بالقوائم المالية. ووفقاً لذلك، فإن هذه القوائم المالية مُعدّة فقط لاستخدام الأطراف المحددة في العقد، وقد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى.

وتقرير التجميع الصادر من جانبنا يستهدف فقط الأطراف المحددة في العقد، ولا ينبغي توزيعه على أطراف أخرى.

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

¹⁰ أو الطرف المناسب المخاطب بالتقرير المحدد في العقد ذي الصلة.

المثال التوضيحي (4): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام أساس محاسبي مختار من قبل إدارة المنشأة لإعداد معلومات مالية مطلوبة لأغراض خاصة بالإدارة.

- القوائم المالية مُعدّة باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض خاص، وهي مخصصة فقط لاستخدام إدارة الشركة لأغراض خاصة بالإدارة.
- القوائم المالية تتضمن بعض الاستحقاقات، وتشمل فقط قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، وإيضاحاً واحداً يشير إلى الأساس المحاسبي المستخدم في إعداد القوائم المالية.
- القوائم المالية مخصصة فقط لاستخدام الإدارة.
- استخدام وتوزيع تقرير المحاسب القانوني مقتصر على الإدارة.

تقرير تجميع المحاسب القانوني

[إلى إدارة الشركة (أ)]

لقد قمنا بتجميع القوائم المالية المرفقة للشركة (أ) استناداً إلى المعلومات التي قمتم بتقديمها لنا. وتشتمل هذه القوائم المالية على قائمة المركز المالي للشركة (أ) كما في 31 ديسمبر 20×1 وقائمة الدخل للسنة المنتهية في ذلك التاريخ.

وقد نفذنا ارتباط التجميع وفقاً لمعييار الخدمات ذات العلاقة (4410) "ارتباطات التجميع"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.

وقمنا بتطبيق ما لدينا من خبرة في مجال المحاسبة والتقرير المالي لمساعدتكم في إعداد وعرض هذه القوائم المالية بناءً على الأساس المحاسبي المبين في الإيضاح (س) المرفق بالقوائم المالية. ولقد التزمنا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

وتُعد هذه القوائم المالية ودقة واكتمال المعلومات المستخدمة في تجميعها من مسؤولياتكم.

ونظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإننا غير مطالبين بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات التي قدمتموها لنا لتجميع هذه القوائم المالية. وبناءً عليه، فإننا لا نُبدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كانت هذه القوائم المالية مُعدّة وفقاً للأساس المحاسبي المبين في الإيضاح (س).

وينص الإيضاح (س) على الأساس الذي تم في ضوئه إعداد هذه القوائم المالية، والغرض منها مبين في الإيضاح (ص). وبناءً عليه، فإن هذه القوائم المالية مُعدة لاستخدامكم فقط، وقد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى.

وتقرير التجميع الصادر من جانبنا مخصص فقط لاستخدامكم بصفتكم إدارة الشركة (أ)، ولا ينبغي توزيعه على أطراف أخرى.

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (5): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع معلومات مالية عبارة عن عنصر أو حساب أو بند، ألا وهو [يتم إدراج إشارة مناسبة للمعلومات المطلوبة لغرض الالتزام التنظيمي].

- المعلومات المالية مُعدة لغرض خاص، ألا وهو الالتزام بمتطلبات التقرير المالي المفروضة من سلطة تنظيمية، وفقاً للأحكام المحددة من السلطة التنظيمية والتي تفرض شكل ومحتوى المعلومات المالية.
- إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار التزام.
- الغرض من المعلومات المالية هو تلبية احتياجات مستخدمين معينين، ويقتصر استخدام المعلومات المالية على هؤلاء المستخدمين.
- توزيع تقرير المحاسب القانوني مقتصر على المستخدمين المستهدفين.

تقرير تجميع المحاسب القانوني

[إلى إدارة الشركة (أ)11]

لقد قمنا بتجميع جدول [يتم تحديد المعلومات المالية المجمعة] المرفق للشركة (أ) كما في 31 ديسمبر 20×1 ("الجدول") استناداً إلى المعلومات التي قدمتموها لنا.

وقد نفذنا ارتباط التجميع وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (4410) "ارتباطات التجميع"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.

وقمنا بتطبيق ما لدينا من خبرة في مجال المحاسبة والتقرير المالي لمساعدتكم في إعداد وعرض الجدول على النحو الذي تفرضه [يتم إدراج اسم اللائحة ذات الصلة أو إشارة إليها]. ولقد التزمنا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

ويُعد هذا الجدول ودقة واكتمال المعلومات المستخدمة في تجميعه من مسؤولياتكم.

ونظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإننا غير مطالبين بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات التي قدمتموها لنا لتجميع هذا الجدول. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كان الجدول مُعداً وفقاً لـ [يتم إدراج اسم إطار التقرير المالي المنطبق المحدد في اللائحة ذات الصلة أو يتم إدراج إشارة إليه].

ووفقاً لما هو منصوص عليه في الإيضاح (س)، فإن الجدول مُعدّ ومعروض على الأساس المفروض بموجب [يتم إدراج اسم إطار التقرير المالي المنطبق المحدد في اللائحة ذات الصلة أو يتم إدراج إشارة إليه]، لغرض التزام الشركة (أ) بـ [يتم إدراج اسم اللائحة ذات الصلة أو يتم إدراج إشارة إليها]. وبناءً عليه، فإن الجدول مُعد فقط للاستخدام فيما يتعلق بذلك الغرض، وقد لا يكون مناسباً لأغراض أخرى.

وتقرير التجميع الصادر من جانبنا مُعدّ فقط للشركة (أ) والسلطة التنظيمية (ع)، ولا ينبغي توزيعه على أي أطراف أخرى بخلاف الشركة (أ) أو السلطة التنظيمية (ع).

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

¹¹ أو الطرف المناسب المخاطب بالتقرير المحدد في متطلبات التقرير المالي المنطبقة.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 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 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 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 لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (4400) (المُحدَّث): ارتباطات الإجراءات المتفق عليها

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار الخدمات ذات العلاقة (4400) (المُحدَّث)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (4400) (المُحدَّث)

ارتباطات الإجراءات المتفق عليها

(يسري هذا المعيار على الارتباطات لتنفيذ الإجراءات المتفق عليها المرتبط عليها اعتباراً من 1 يناير 2022 أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
3-1	نطاق هذا المعيار.....
6-4	ارتباطات الإجراءات المتفق عليها.....
10-7	اختصاص هذا المعيار.....
11	تاريخ السريان.....
12	الأهداف.....
13	التعريفات.....
	المتطلبات
16-14	تنفيذ ارتباطات الإجراءات المتفق عليها وفقاً لهذا المعيار.....
17	المتطلبات المسلكية ذات الصلة.....
18	الحكم المهني.....
20-19	رقابة الجودة على مستوى الارتباط.....
23-21	قبول الارتباط والاستمرار فيه.....
26-24	الاتفاق على شروط الارتباط.....
28-27	تنفيذ الإجراءات المتفق عليها.....
29	استخدام عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني.....
33-30	تقرير الإجراءات المتفق عليها.....
34	تنفيذ ارتباطات الإجراءات المتفق عليها جنباً إلى جنب مع ارتباط آخر.....
35	التوثيق.....
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
8أ-1أ	نطاق هذا المعيار.....
9أ	تاريخ السريان.....
13أ-10أ	التعريفات.....
20أأ-14أ	المتطلبات المسلكية ذات الصلة.....
23أ-21أ	الحكم المهني.....

27أ-24أ	رقابة الجودة على مستوى الارتباط
38أ-28أ	قبول الارتباط والاستمرار فيه
44أ-39أ	الاتفاق على شروط الارتباط
45أ	تنفيذ الإجراءات المتفق عليها
50أ-46أ	استخدام عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني
58أ-51أ	تقرير الإجراءات المتفق عليها
59أ	تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها جنباً إلى جنب مع ارتباط آخر
60أ	التوثيق

الملحق الأول: مثال توضيحي لخطاب ارتباط بشأن إجراءات متفق عليها

الملحق الثاني: أمثلة توضيحية لتقارير الإجراءات المتفق عليها

ينبغي قراءة معيار الخدمات ذات العلاقة (4400) "ارتباطات الإجراءات المتفق عليها" جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

الأجزاء المظلمة باللون الرمادي مقتبسة بتصريف من المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (4410) "ارتباط التجميع"، وهي تتعلق بالمعيار الدولي لرقابة الجودة (1) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

1. يتناول هذا المعيار الخاص بالخدمات ذات العلاقة:
 - (أ) مسؤوليات المحاسب القانوني عندما يتم تكليفه لتنفيذ ارتباطات إجراءات متفق عليها؛
 - (ب) شكل ومحتوى تقرير الإجراءات المتفق عليها.
2. ينطبق هذا المعيار على تنفيذ ارتباطات الإجراءات المتفق عليها المتعلقة بالموضوعات المالية أو غير المالية. (راجع: الفقرتين 1، 2)

العلاقة بمعييار رقابة الجودة¹

3. تُعد نظم رقابة الجودة وسياساتها وإجراءاتها من مسؤوليات المكتب. وينطبق معيار رقابة الجودة (1) على مكاتب المحاسبين المهنيين فيما يتعلق بارتباطات الإجراءات المتفق عليها التي يقوم بها المكتب. وتنبني أحكام هذا المعيار المتعلقة برقابة الجودة على مستوى كل ارتباط من ارتباطات الإجراءات المتفق عليها على افتراض أساس بأن المكتب يخضع لمعييار رقابة الجودة (1) أو لمتطلبات مساوية على الأقل لمتطلبات ذلك المعيار. (راجع: الفقرات 3أ-8)

ارتباط الإجراءات المتفق عليها

4. في ارتباطات الإجراءات المتفق عليها، ينفذ المحاسب القانوني الإجراءات التي تم الاتفاق عليها بينه وبين الطرف القائم بالتكليف، حيث يكون ذلك الطرف قد أقر بأن الإجراءات التي سيتم تنفيذها تُعد مناسبة للغرض من الارتباط. ويقوم المحاسب القانوني بإبلاغ الإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها والمكتشفات ذات الصلة في تقرير الإجراءات المتفق عليها. وينظر الطرف القائم بالتكليف والمستخدمون المستهدفون الآخرون، بأنفسهم، في الإجراءات المتفق عليها والمكتشفات التي ذكرها المحاسب القانوني في تقريره ويستخلصون استنتاجاتهم الخاصة بهم من العمل الذي نفذه المحاسب القانوني.
5. تنبع قيمة ارتباطات الإجراءات المتفق عليها الذي يتم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار ممّا يلي:
 - (أ) التزام المحاسب القانوني بالمعايير المهنية، بما في ذلك المتطلبات المسلكية ذات الصلة؛
 - (ب) الإبلاغ الواضح بالإجراءات التي تم تنفيذها والمكتشفات ذات الصلة.
6. لا يُعد ارتباطات الإجراءات المتفق عليها ارتباطات مراجعة أو فحص ولا أي ارتباط آخر من ارتباطات التأكيد. ولا ينطوي الغرض من حصول المحاسب القانوني على أدلة في ارتباطات الإجراءات المتفق عليها على إبداء رأي أو استنتاج تأكيد بأي شكل من الأشكال.

اختصاص هذا المعيار

7. يحتوي هذا المعيار على أهداف المحاسب القانوني عند اتباعه لهذا المعيار، وتوفر تلك الأهداف السياق الذي وضعت فيه متطلبات المعيار. والمقصود من الأهداف هو مساعدة المحاسب القانوني في فهم ما يلزم إنجازه في ارتباطات الإجراءات المتفق عليها.
8. يحتوي هذا المعيار على متطلبات مُعبّر عنها بكلمة "يجب"، وتهدف إلى تمكين المحاسب القانوني من الوفاء بالأهداف الموضوعية.
9. بالإضافة إلى ذلك، يحتوي هذا المعيار على مقدمة وتعريفات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية، توفر سياقاً ذا صلة بالفهم السليم لهذا المعيار.
10. تقدم المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى شرحاً إضافياً للمتطلبات وإرشادات لتنفيذها. وفي حين أن مثل هذه الإرشادات لا تفرض في حد ذاتها متطلباً، إلا أنها تُعد ذات صلة بالتطبيق الصحيح للمتطلبات. وقد توفر أيضاً المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى معلومات عامة تتعلق بالأمر التي تم تناولها في هذا المعيار وتساعد في تطبيق المتطلبات.

¹ معيار رقابة الجودة (1) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

تاريخ السريان

11. يسري هذا المعيار على الارتباطات لتنفيذ الإجراءات المتفق عليها المرتبط عليها اعتباراً من 1 يناير 2022 أو بعد ذلك التاريخ. (راجع: الفقرة 9أ)

الأهداف

12. تتمثل أهداف المحاسب القانوني عند تنفيذ ارتباطات الإجراءات المتفق عليها بموجب هذا المعيار فيما يلي:

- (أ) الاتفاق مع الطرف القائم بالتكليف على الإجراءات التي سيتم تنفيذها؛
- (ب) تنفيذ الإجراءات المتفق عليها؛
- (ج) إبلاغ الإجراءات التي تم تنفيذها والمكتشفات ذات الصلة وفقاً لمتطلبات هذا المعيار.

التعريفات

13. لأغراض هذا المعيار، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه:

- (أ) الإجراءات المتفق عليها: الإجراءات التي تم الاتفاق عليها بين المحاسب القانوني والطرف القائم بالتكليف (وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى). (راجع: الفقرة 10أ)
- (ب) ارتباطات الإجراءات المتفق عليها: ارتباط يتم فيه تكليف المحاسب القانوني ليقوم بتنفيذ إجراءات وافق عليها المحاسب القانوني والطرف القائم بالتكليف (وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى) وليقوم بإبلاغ الإجراءات التي تم تنفيذها والمكتشفات ذات الصلة في تقرير الإجراءات المتفق عليها. (راجع: الفقرة 10أ)
- (ج) الشريك المسؤول عن الارتباط: الشريك أو شخص آخر في المكتب يكون مسؤولاً عن الارتباط وتنفيذه وعن التقرير الذي يصدر من خلال المكتب، وتكون له -إذا تطلب الأمر- الصلاحية المناسبة من جهة مهنية أو نظامية أو تنظيمية.*
- (د) الطرف القائم بالتكليف: الطرف الذي يكلف المحاسب القانوني بأداء ارتباطات الإجراءات المتفق عليها. (راجع: الفقرة 11أ)
- (هـ) فريق الارتباط: جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون ارتباطات الإجراءات المتفق عليها، وأي أفراد يتم تكليفهم من قبل المكتب أو مكتب ضمن الشبكة لتنفيذ إجراءات خاصة بالارتباط. ويُستثنى من ذلك الخبير الخارجي الذي يستعين به المحاسب القانوني والذي يقوم بتكليفه المكتب أو مكتب ضمن الشبكة.
- (و) المكتشفات: هي النتائج الواقعية للإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها. وتمتاز هذه المكتشفات بإمكانية التحقق من صحتها بشكل موضوعي. ولا تشمل الإشارات الواردة في هذا المعيار إلى المكتشفات الآراء أو الاستنتاجات بأي شكل من الأشكال ولا تشمل كذلك أي توصيات قد يقوم المحاسب القانوني بتقديمها. (راجع: الفقرتين 12، 13)
- (ز) المستخدمون المستهدفون: الأفراد أو الكيانات أو المجموعات التي يتوقع المحاسب القانوني أنها ستستخدم تقرير الإجراءات المتفق عليها. وفي بعض الحالات، قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون بخلاف الموجه لهم تقرير الإجراءات المتفق عليها. (راجع: الفقرة 10أ)
- (ح) المحاسب القانوني: الشخص أو الأشخاص الذين يؤدون الارتباط (وهو عادةً الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرون أو المكتب، حسب مقتضى الحال). وفي المواطن التي يهدف فيها هذا المعيار صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، يُستخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المحاسب القانوني".

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

(ط) الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير مجال التأكيد والخدمات ذات العلاقة، يُستخدَم عمله في ذلك المجال لمساعدة المحاسب القانوني في الوفاء بمسؤولياته عن ارتباطات الإجراءات المتفق عليها. وذلك الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني قد يكون خبيراً داخلياً (أي شريكاً أو موظفاً، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في مكتب المحاسب القانوني أو مكتب ضمن شبكة المحاسب القانوني) أو خبيراً خارجياً.

(ي) الحكم المهني: تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي يوفره هذا المعيار والمتطلبات المسلكية ذات الصلة، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بارتباطات الإجراءات المتفق عليها.

(ك) المتطلبات المسلكية ذات الصلة: المتطلبات المسلكية التي يخضع لها فريق الارتباط عند القيام بارتباطات الإجراءات المتفق عليها. وتتألف هذه المتطلبات عادةً من الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي)، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.*

(ل) الطرف المسؤول: الطرف أو الأطراف المسؤولة عن الموضوع المُنفَّذ عليه الإجراءات المتفق عليها.

المتطلبات

تنفيذ ارتباطات الإجراءات المتفق عليها وفقاً لهذا المعيار

14. يجب أن يكون لدى المحاسب القانوني فهم لنص هذا المعيار بكامله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح.

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة

15. يجب على المحاسب القانوني أن يلتزم بكل متطلب وارد في هذا المعيار إلا في حال وجود متطلب خاص ليست له صلة بارتباطات الإجراءات المتفق عليها، على سبيل المثال عندما لا توجد في الارتباط تلك الظروف التي يتناولها المتطلب.

16. لا يجوز للمحاسب القانوني أن يفيد بأنه ملتزم بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بجميع متطلبات المعيار ذات الصلة بارتباطات الإجراءات المتفق عليها.

المتطلبات المسلكية ذات الصلة

17. يجب على المحاسب القانوني الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة. (راجع: الفقرات 14-20)

الحكم المهني

18. يجب على المحاسب القانوني أن يمارس الحكم المهني عند قبول ارتباطات الإجراءات المتفق عليها، وعند تنفيذ الارتباط والتقرير عنه، مع الأخذ في الحسبان الظروف المحيطة بالارتباط. (راجع: الفقرات 21-23)

رقابة الجودة على مستوى الارتباط

19. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يتولى المسؤولية عمّا يلي:

(أ) الجودة العامة لارتباطات الإجراءات المتفق عليها بما في ذلك، عند الاقتضاء، العمل الذي ينفذه الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني؛ (راجع: الفقرة 24)

(ب) تنفيذ الارتباط وفقاً لسياسات وإجراءات رقابة الجودة في المكتب، وذلك عن طريق:

* يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

(1) اتباع الإجراءات المناسبة بشأن قبول العلاقات مع العملاء والارتباطات والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات؛ (راجع: الفقرة 25)

(2) الاطمئنان إلى أن فريق الارتباط، وأي خبراء يستعين بهم المحاسب القانوني وليسوا ضمن فريق الارتباط، يتمتعون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة لتنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها؛

(3) الانتباه لمؤشرات عدم الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة من جانب أعضاء فريق الارتباط، وتحديد التصرف المناسب إذا لفت انتباه الشريك المسؤول عن الارتباط أموراً تشير إلى عدم التزام أعضاء فريق الارتباط بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة؛ (راجع: الفقرة 26)

(4) توجيه الارتباط وتنفيذه والإشراف عليه وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(5) تحمل مسؤولية الحفاظ على التوثيق المناسب لأعمال الارتباط.

20. إذا كان من المقرر استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني، فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط الاطمئنان إلى أن المحاسب القانوني سيكون قادراً على المشاركة في عمل ذلك الخبير بالقدر الذي يكفي لتحمل المسؤولية عن المكتشفات الواردة في تقرير الإجراءات المتفق عليها. (راجع: الفقرة 27)

قبول الارتباط والاستمرار فيه

21. قبل قبول ارتباط الإجراءات المتفق عليها أو الاستمرار فيه، يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم للغرض من الارتباط. ولا يجوز للمحاسب القانوني أن يقبل الارتباط، أو يستمر فيه، إذا كان على دراية بأية حقائق أو ظروف تشير إلى أن الإجراءات المطلوب منه تنفيذها تُعد غير مناسبة للغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها. (راجع: الفقرات 28-31)

22. لا يجوز للمحاسب القانوني قبول ارتباط الإجراءات المتفق عليها، أو الاستمرار فيه، إلا عندما: (راجع: الفقرات 28-31)

(أ) يقر الطرف القائم بالتكليف بأن الإجراءات المتوقعة التي سينفذها المحاسب القانوني تُعد مناسبة للغرض من الارتباط؛

(ب) يتوقع المحاسب القانوني أنه سيكون قادراً على الحصول على المعلومات اللازمة لتنفيذ الإجراءات المتفق عليها؛

(ج) يمكن وصف الإجراءات المتفق عليها والمكتشفات ذات الصلة بشكل موضوعي، وبألفاظ واضحة وغير مضللة ولا تخضع لتفسيرات مختلفة؛ (راجع: الفقرات 32-36)

(د) لا يوجد لدى المحاسب القانوني أي سبب يدعو إلى الاعتقاد بأن المتطلبات المسلكية ذات الصلة لن يتم الالتزام بها؛

(هـ) لا يوجد لدى المحاسب القانوني، إذا كان مطالباً بالالتزام بمتطلبات تتعلق بالاستقلال، أي سبب يدعو إلى الاعتقاد بأن تلك المتطلبات لن يتم الالتزام بها. (راجع: الفقرتين 37، 38)

23. إذا حصل الشريك المسؤول عن الارتباط على معلومات كانت ستسبب في رفض المكتب للارتباط فيما لو كانت تلك المعلومات متاحة من قبل، فيجب عليه إبلاغ المكتب على الفور بهذه المعلومات، حتى يتسنى للمكتب وللشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ التصرف اللازم.

الاتفاق على شروط الارتباط

24. يجب أن يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على شروط ارتباط الإجراءات المتفق عليها وأن يسجل شروط الارتباط التي يتم الاتفاق عليها في خطاب الارتباط أو في أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب. ويجب أن تتضمن هذه الشروط ما يلي: (راجع: الفقرتين 39، 40)

(أ) تحديد الموضوع أو الموضوعات التي ستنفذ عليها الإجراءات المتفق عليها؛

(ب) الغرض من الارتباط والمستخدمين المستهدفين لتقرير الإجراءات المتفق عليها الذين يحدددهم الطرف القائم بالتكليف؛

- (ج) عند الاقتضاء، الطرف المسؤول الذي يحدده الطرف القائم بالتكليف، وعبارة تفيد بأن ارتباط الإجراءات المتفق عليها يتم تنفيذه على أساس أن الطرف المسؤول يتحمل المسؤولية عن الموضوع الذي سُنّفذ عليه الإجراءات المتفق عليها؛
- (د) إقرار بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي سيلتزم بها المحاسب القانوني عند تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها؛
- (هـ) عبارة تفيد بما إذا كان المحاسب القانوني مطالب بالالتزام بمتطلبات تتعلق بالاستقلال، وإذا كانت الحال كذلك، فيتم تحديد متطلبات الاستقلال ذات الصلة؛ (راجع: الفقرتين أ37، أ38)
- (و) طبيعة ارتباط الإجراءات المتفق عليها؛ بما في ذلك عبارات تفيد بما يلي:
- (1) أن ارتباط الإجراءات المتفق عليها ينطوي على قيام المحاسب القانوني بتنفيذ الإجراءات المتفق عليها مع الطرف القائم بالتكليف (وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى)، وقيامه بالتقرير عن المكتشفات؛ (راجع: الفقرة أ10)
- (2) أن المكتشفات هي النتائج الواقعية للإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها؛
- (3) أن ارتباط الإجراءات المتفق عليها ليس ارتباط تأكيد، وبناءً عليه، فإن المحاسب القانوني لا يبدي أي رأي أو استنتاج تأكيد؛
- (ز) إقرار من الطرف القائم بالتكليف (وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى) بأن الإجراءات المتفق عليها مناسبة للغرض من الارتباط؛ (راجع: الفقرة أ10)
- (ح) تحديد المخاطبين بتقرير الإجراءات المتفق عليها؛
- (ط) طبيعة الإجراءات التي سيتم تنفيذها، وتوقيتها ومداهها، ووصفها بألفاظ واضحة وغير مضللة ولا تخضع لتفسيرات مختلفة؛ (راجع: الفقرتين أ41، أ42)
- (ي) إشارة للشكل والمحتوى المتوقع لتقرير الإجراءات المتفق عليها.
25. في حالة تعديل الإجراءات المتفق عليها أثناء تنفيذ الارتباط، يجب أن يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على شروط الارتباط المعدلة التي تعكس الإجراءات بعد التعديل. (راجع: الفقرة أ43)

ارتباطات الإجراءات المتفق عليها المتكررة

26. في ارتباطات الإجراءات المتفق عليها المتكررة، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت الظروف، بما في ذلك التغيرات في اعتبارات قبول الارتباط، تتطلب إعادة النظر في شروط الارتباط وما إذا كانت هناك حاجة إلى تذكير الطرف القائم بالتكليف بشروط الارتباط القائمة. (راجع: الفقرة أ44)

تنفيذ الإجراءات المتفق عليها

27. يجب على المحاسب القانوني أن ينفذ الإجراءات وفقاً لما تم الاتفاق عليه في شروط الارتباط.
28. يجب على المحاسب القانوني أن ينظر فيما إذا كان سيطلب الحصول على إفادات مكتوبة. (راجع: الفقرة أ45)

استخدام عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني

29. في حالة استخدام المحاسب القانوني لعمل أحد الخبراء الذين استعان بهم، فيجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات أ46، أ47، أ50)

- (أ) أن يقوم كفاءة الخبير الذي يستعين به وقدراته وموضوعيته؛
- (ب) أن يتفق مع الخبير على طبيعة عمله ونطاقه وأهدافه؛ (راجع: الفقرتين أ48، أ49)
- (ج) أن يحدد ما إذا كانت طبيعة وتوقيت ومدى العمل الذي ينفذه الخبير الذي استعان به تتسق مع العمل الذي تم الاتفاق عليه معه؛

(د) أن يحدد ما إذا كانت المكتشفات تصف على نحوٍ كافٍ نتائج العمل الذي تم تنفيذه، مع الأخذ في الحسبان العمل الذي نفذه الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني.

تقرير الإجراءات المتفق عليها

30. يجب أن يكون تقرير الإجراءات المتفق عليها في صورة كتابية ويجب أن يحتوي على ما يلي: (راجع: الفقرة 51أ)

- (أ) عنوان يشير بوضوح إلى أن التقرير هو تقرير إجراءات متفق عليها؛
- (ب) المخاطب بالتقرير، وفقاً لما هو منصوص عليه في شروط الارتباط؛
- (ج) تحديد الموضوع المُنفذ عليه الإجراءات المتفق عليها؛ (راجع: الفقرة 52أ)
- (د) تحديد الغرض من تقرير الإجراءات المتفق عليها وعبارة تفيد بأن التقرير قد لا يكون مناسباً لأي غرض آخر؛ (راجع: الفقرتين 53أ و54أ)
- (هـ) وصف لارتباط الإجراءات المتفق عليها ينص على ما يلي:

- (1) أن ارتباط الإجراءات المتفق عليها ينطوي على قيام المحاسب القانوني بتنفيذ الإجراءات التي تم الاتفاق عليها مع الطرف القائم بالتكليف (وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى)، وقيامه بالتقرير عن المكتشفات؛ (راجع: الفقرة 10أ)
- (2) أن المكتشفات هي النتائج الواقعية للإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها؛
- (3) أن الطرف القائم بالتكليف (وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى) قد أقر بأن الإجراءات المتفق عليها مناسبة للغرض من الارتباط؛ (راجع: الفقرة 10أ)
- (و) عند الاقتضاء، الطرف المسؤول الذي حدده الطرف القائم بالتكليف، وعبارة تفيد بأن الطرف المسؤول يتحمل المسؤولية عن الموضوع المُنفذ عليه الإجراءات المتفق عليها؛
- (ز) عبارة تفيد بأن الارتباط تم تنفيذه وفقاً لمعييار الخدمات ذات العلاقة (4400) (المُحدث)؛
- (ح) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني لا يقدم أي إقرار بشأن مناسبة الإجراءات المتفق عليها؛
- (ط) عبارة تفيد بأن ارتباط الإجراءات المتفق عليها ليس ارتباط تأكيد، وبناءً عليه، فإن المحاسب القانوني لا يبدي أي رأي أو استنتاج تأكيد؛
- (ي) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني ربما كانت ستتم إلى علمه أمورٌ أخرى كان سيقوم بالتقرير عنها فيما لو نفذ المزيد من الإجراءات؛
- (ك) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني يلتزم بالمتطلبات المسلكية للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة، أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات مفروضة بموجب نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات الميثاق؛(*)
- (ل) فيما يتعلق بالاستقلال:

- (1) إذا لم يكن المحاسب القانوني مطالباً بالاستقلال ولم يوافق بأية صورة أخرى في شروط الارتباط على الالتزام بمتطلبات تتعلق بالاستقلال، تُضاف عبارة تفيد بأنه لغرض الارتباط لا توجد أي متطلبات للاستقلال كان المحاسب القانوني مطالباً بالالتزام بها؛ أو
- (2) إذا كان المحاسب القانوني مطالباً بالاستقلال أو وافق في شروط الارتباط على الالتزام بمتطلبات تتعلق بالاستقلال، تُضاف عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني قد التزم بمتطلبات الاستقلال ذات الصلة. ويجب أن تحدد العبارة متطلبات الاستقلال ذات الصلة؛

* يجب الإشارة إلى الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة المعتمد في المملكة العربية السعودية.

- (م) عبارة تفيد بأن المكتب الذي يكون المحاسب القانوني عضواً فيه يطبق معيار رقابة الجودة (1)، أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات معيار رقابة الجودة (1). (**)
- (ن) وصف للإجراءات المنفذة يذكر بالتفصيل طبيعة كل إجراء ومداه، وعند الاقتضاء، توقيته وفقاً لما تم الاتفاق عليه في شروط الارتباط؛ (راجع: الفقرات 55-57)
- (س) المكتشفات من كل إجراء تم تنفيذه، بما في ذلك تفاصيل الاستثناءات التي تم اكتشافها؛ (راجع: الفقرتين 55، 56)
- (ع) توقيع المحاسب القانوني؛
- (ف) تاريخ تقرير الإجراءات المتفق عليها؛
- (ص) المكان الذي يُمارس فيه المحاسب القانوني عمله في الدولة.

31. إذا أشار المحاسب القانوني في تقرير الإجراءات المتفق عليها إلى عمل نفذه أحد الخبراء الذين استعان بهم، فإن صيغة ذلك التقرير لا يجوز أن توجي بأن مسؤولية المحاسب القانوني عن تنفيذ الإجراءات والتقرير عن المكتشفات قد تم الحد منها بسبب إشراك ذلك الخبير. (راجع: الفقرة 58)

32. إذا قدم المحاسب القانوني ملخصاً بالمكتشفات في تقرير الإجراءات المتفق عليها إضافة إلى وصف المكتشفات الذي تتطلبه الفقرة 30(س):

- (أ) يجب عرض ملخص المكتشفات بطريقة موضوعية، وبألفاظ واضحة وغير مضللة ولا تخضع لتفسيرات مختلفة؛
- (ب) يجب أن يتضمن تقرير الإجراءات المتفق عليها عبارة تشير إلى أن قراءة الملخص لا تغني عن قراءة التقرير الكامل.

33. يجب على المحاسب القانوني أن يؤرخ تقرير الإجراءات المتفق عليها بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي استكمل فيه الإجراءات المتفق عليها وحدد فيه المكتشفات وفقاً لهذا المعيار.

تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها جنباً إلى جنب مع ارتباط آخر

34. يجب تمييز تقرير الإجراءات المتفق عليها بشكل واضح عن التقارير الخاصة بالارتباطات الأخرى. (راجع: الفقرة 59)

التوثيق

35. يجب على المحاسب القانوني أن يُضمّن في توثيقه لأعمال الارتباط ما يلي: (راجع: الفقرة 60)

- (أ) شروط الارتباط الكتابية، وعند الاقتضاء، موافقة الطرف القائم بالتكليف على تعديل الإجراءات؛
- (ب) طبيعة الإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها، وتوقيتها ومداه؛
- (ج) المكتشفات الناتجة عن الإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها.

** ينص المعيار في نسخته الإنجليزية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لارتباطات المراجعة والتأكيد على ما يلي: "إذا لم يكن الممارس محاسباً مهنيّاً، فيجب أن تحدد العبارة المتطلبات المهنية أو المتطلبات النظامية أو التنظيمية، المطبقة التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات معيار رقابة الجودة (1)". وقد تم إلغاء ما يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين من النص الأصلي الصادر عن المجلس، حيث لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات المحاسبة والمراجعة بشكل عام.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة 2)

1. الإشارة إلى لفظ "الموضوعات" في هذا المعيار تشمل كل ما تُنفَّذ عليه الإجراءات المتفق عليها، بما في ذلك المعلومات أو الوثائق أو القياسات أو الالتزام بالأنظمة واللوائح، حسيماً يكون مناسباً.
 2. من أمثلة الموضوعات المالية وغير المالية التي يمكن أن يُنفَّذ عليها ارتباطات الإجراءات المتفق عليها ما يلي:
 - الموضوعات المالية التي تتعلق بما يلي:
 - القوائم المالية للمنشأة أو فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة ضمن القوائم المالية.
 - أهلية الحصول على النفقات المطالب بها من أحد برامج التمويل.
 - الإيرادات المستخدمة لتحديد عوائد حقوق الملكية الفكرية أو الإيجار أو رسوم الامتياز بناءً على نسبة مئوية من الإيرادات.
 - نسب كفاية رأس المال التي تُقدَّم للسلطات التنظيمية.
 - الموضوعات غير المالية التي تتعلق بما يلي:
 - عدد المسافرين الذي يتم التقرير عنه لسلطة الطيران المدني.
 - ملاحظة تلف بضاعة زائفة أو معيبة الذي يتم التقرير عنه لإحدى السلطات التنظيمية.
 - أليات إنتاج البيانات لسحب القرعات في المسابقات التي يتم التقرير عنها للسلطات التنظيمية.
 - حجم انبعاثات غازات الاحتباس الحراري التي يتم التقرير عنها للسلطات التنظيمية.
- القائمة أعلاه ليست شاملة. وقد تظهر أنواع موضوعات أخرى مع تطور مطالب التقرير الخارجي.

العلاقة بمعيار رقابة الجودة (1) (راجع: الفقرة 3)

3. يتناول معيار رقابة الجودة (1) مسؤوليات المكتب عن وضع نظام خاص به، والحفاظ عليه، لرقابة الجودة في ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، بما في ذلك ارتباطات الإجراءات المتفق عليها. وتستهدف تلك المسؤوليات وضع:
 - نظام رقابة الجودة بالمكتب؛
 - سياسات المكتب التي ترمي إلى تحقيق هدف نظام رقابة الجودة وإجراءاته لتطبيق ومتابعة الالتزام بتلك السياسات.
4. بموجب معيار رقابة الجودة (1)، فإن المكتب يتحمل التزاماً بوضع نظام لرقابة الجودة والحفاظ عليه ليوفر له تأكيداً معقولاً بأن:
 - (أ) المكتب والعاملين فيه يلتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
 - (ب) التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات مناسبة في ظل الظروف القائمة.²
5. قد تضع الدول التي لم تعتمد معيار رقابة الجودة (1) فيما يتعلق بارتباطات الإجراءات المتفق عليها متطلبات لرقابة الجودة في المكاتب التي تنفذ تلك الارتباطات. وتبني أحكام هذا المعيار المتعلقة برقابة الجودة على مستوى الارتباط على افتراض أساس بأن متطلبات رقابة الجودة التي تم إقرارها مساوية على الأقل لمتطلبات معيار رقابة الجودة (1). ويتحقق هذا عندما تفرض تلك المتطلبات التزامات على المكتب لتحقيق أهداف متطلبات معيار رقابة الجودة (1)، بما في ذلك الالتزام بوضع نظام لرقابة الجودة يتضمن سياسات وإجراءات تتناول كل عنصر من العناصر الآتية:
 - مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب؛

² معيار رقابة الجودة (1)، الفقرة 11

• المتطلبات المسلكية ذات الصلة؛

• قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط بعينه والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات؛

• الموارد البشرية؛

• أداء الارتباط؛

• المتابعة.

أ6. في سياق نظام رقابة الجودة بالمكتب، تتحمل فرق الارتباطات مسؤولية تطبيق إجراءات رقابة الجودة المنطبقة على الارتباط.

أ7. ما لم تشر المعلومات المقدمة من المكتب أو من الأطراف الأخرى إلى غير ذلك، يحق لفريق الارتباط أن يعتمد على نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب. فعلى سبيل المثال، يمكن لفريق الارتباط الاعتماد على نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب فيما يتعلق بما يلي:

• الكفاءة المهنية للعاملين من خلال توظيفهم وتدريبهم الرسمي.

• الحفاظ على العلاقات مع العملاء، من خلال نُظْم القبول والاستمرار.

• الالتزام بالمتطلبات النظامية والتنظيمية من خلال آلية المتابعة.

وعند النظر في أوجه القصور التي تم التعرف عليها في نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب والتي قد تؤثر على ارتباط الإجراءات المتفق عليها، قد يأخذ الشرك المسؤول عن الارتباط في الحسبان التدابير التي اتخذها المكتب لتصحيح الوضع والتي يراها الشرك المسؤول عن الارتباط كافية في سياق ارتباط الإجراءات المتفق عليها.

أ8. لا يشير القصور في نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب بالضرورة إلى أنه لم يتم تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، أو إلى أن تقرير الإجراءات المتفق عليها لم يكن مناسباً.

تاريخ السريان (راجع: الفقرة 11)

أ9. فيما يخص شروط الارتباط التي تغطي عدة سنوات، قد يود المحاسب القانوني أن يحدِّث شروط الارتباط بحيث يتم تنفيذ ارتباطات الإجراءات المتفق عليها وفقاً لهذا المعيار في تاريخ السريان أو بعده.

التعريفات

الطرف القائم بالتكليف والمستخدمون المستهدفون الآخرون (راجع: الفقرات 13(أ)، 13(ب)، 13(د)، 13(ز)، 24(و)(1)، 24(ز)، 30(هـ)(1)، 30(هـ)(3))

أ10. في بعض الظروف، قد يتم الاتفاق على الإجراءات مع المستخدمين المستهدفين إضافة إلى الطرف القائم بالتكليف. وقد يقر أيضاً المستخدمون المستهدفون، بخلاف الطرف القائم بالتكليف، بمناسبة الإجراءات.

أ11. يمكن أن يكون الطرف القائم بالتكليف، في ظل ظروف مختلفة، هو الطرف المسؤول أو سلطة تنظيمية أو مستخدم مستهدف آخر. والإشارات إلى الطرف القائم بالتكليف في هذا المعيار تشمل كذلك الأطراف المتعددة القائمة بالتكليف، عند الاقتضاء.

المكتشفات (راجع: الفقرة 13(و))

أ12. تمتاز المكتشفات بإمكانية التحقق من صحتها، وهذا يعني أن المحاسبين القانونيين المختلفين الذين ينفذون نفس الإجراءات من المتوقع أن يتوصلوا إلى نتائج متعادلة. ولا تشمل المكتشفات القيام بإبداء رأي أو استنتاج ولا تشمل كذلك أي توصيات يمكن أن يقدمها المحاسب القانوني.

أ13. قد يستخدم المحاسبون القانونيون لفظ "الحقائق المكتشفة" بدلاً من "المكتشفات"، على سبيل المثال، في الحالات التي يخشى فيها المحاسب القانوني من احتمال إساءة فهم لفظ "المكتشفات". وقد تكون هذه هي الحال في الدول أو اللغات التي قد يُساء فيها فهم لفظ "المكتشفات" على أنها تشمل النتائج التي ليست حقائق مجردة.

المتطلبات المسلكية ذات الصلة (راجع: الفقرة 17)

الموضوعية والاستقلال

14. يتعين على المحاسب القانوني الذي ينفذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها أن يلتزم بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة. وتتألف المتطلبات المسلكية ذات الصلة عادة من الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة، جنباً إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشدداً.^(*) ويتطلب الميثاق أن يلتزم المحاسب القانوني بالمبادئ الأساسية بما فيها الموضوعية، التي تتطلب من المحاسب القانوني ألا يتهاون في حكمه المهني أو العملي بسبب التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير الذي لا مسوغ له من جانب الآخرين. وبناءً عليه، فإن المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي يخضع لها المحاسب القانوني ستطلب، في حدها الأدنى، من المحاسب القانوني أن يتحلى بالموضوعية عند تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها.
15. لا يشتمل الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة على متطلبات للاستقلال فيما يخص ارتباطات الإجراءات المتفق عليها. ومع ذلك، فقد تنص مدونات أخلاق المهنة الوطنية أو الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المهنية الأخرى أو شروط العقد أو البرنامج أو الترتيب المتعلق بموضوع ارتباط الإجراءات المتفق عليها، على متطلبات تتعلق بالاستقلال.

عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح³

16. إن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة قد:
- (أ) تتطلب أن يبلغ المحاسب القانوني عن عدم الالتزام، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بالأنظمة واللوائح إلى سلطة معنية خارج المنشأة.
- (ب) تفرض مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجها، بحسب الظروف، القيام بإبلاغ سلطة معنية خارج المنشأة.⁴
17. قد يكون من المطلوب أو من المناسب في ظل الظروف القائمة الإبلاغ عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية خارج المنشأة لأن:
- (أ) الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة تتطلب من المحاسب القانوني أن يقوم بالإبلاغ؛ أو
- (ب) المحاسب القانوني قد حدد أن الإبلاغ يعد تصرفاً مناسباً كاستجابة لعدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة؛ أو
- (ج) الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات صلة تمنح المحاسب القانوني الحق في القيام بذلك.
18. لا يُتوقع من المحاسب القانوني أن يكون لديه مستوى من فهم الأنظمة واللوائح يتجاوز ما هو ضروري ليكون قادراً على تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها. ومع ذلك، فقد تتوقع الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة من المحاسب القانوني أن يطبق ما لديه من معرفة وحكم مهني وخبرة عند الاستجابة لعدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه. أما الفصل فيما إذا كان تصرف ما يُشكل عدم التزام فعلي فهو في النهاية أمر تختص به المحاكم أو الهيئات القضائية الأخرى المعنية.
19. في بعض الظروف، قد يكون الإبلاغ عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة ممنوعاً في ضوء واجب السرية الذي يتحمله المحاسب القانوني بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة. وفي حالات أخرى، لن يُعد الإبلاغ عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة إخلالاً بواجب السرية بموجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة.⁵

* يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة المعتمد في المملكة العربية السعودية.

³ قد تشير المتطلبات المسلكية ذات الصلة إلى أن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح يشمل الغش. انظر، على سبيل المثال، الفقرة 5/360 ت2 من الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة.

⁴ انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي36/360 إلى 36/360 ت3 من الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة.

⁵ انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي1/114 و1/114 ت1 وي37/360 من الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة.

20أ. قد ينظر المحاسب القانوني في الحصول على استشارة داخلية (على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب ضمن الشبكة)، أو الحصول على استشارة قانونية لفهم الآثار المهنية أو النظامية المترتبة على اتخاذ أي تصرف معين، أو استشارة هيئة تنظيمية أو مهنية بشكل سري (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو ما لم يكن من شأنه أن يخل بواجب السرية).⁶

الحكم المهني (راجع: الفقرة 18)

21أ. يتم ممارسة الحكم المهني عند تطبيق متطلبات هذا المعيار والمتطلبات المسلكية ذات الصلة، وعند اتخاذ القرارات المدروسة بشأن التصرفات المتبعة أثناء ارتباط الإجراءات المتفق عليها، حسب مقتضى الحال.

22أ. عند قبول ارتباط الإجراءات المتفق عليها وتنفيذه والتقرير عنه، يتم ممارسة الحكم المهني، على سبيل المثال، عند:

قبول الارتباط

- إجراء مناقشة مع الطرف القائم بالتكليف والاتفاق معه حول طبيعة الإجراءات التي سيتم تنفيذها، وتوقيتها ومداهها (مع الأخذ في الحسبان الغرض من الارتباط).
- تحديد ما إذا كانت شروط قبول الارتباط والاستمرار فيه قد تم الوفاء بها.
- تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ الإجراءات حسبما تم الاتفاق عليها في شروط الارتباط، بما في ذلك الحاجة إلى إشراك أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني.
- تحديد التصرفات المناسبة إذا أصبح المحاسب القانوني على دراية بحقائق أو ظروف توحى بأن الإجراءات التي يُطلب منه الموافقة عليها تُعد غير مناسبة للغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها.

تنفيذ الارتباط

- تحديد التصرفات أو الاستجابات المناسبة إذا أصبح المحاسب القانوني، أثناء تنفيذ ارتباطات الإجراءات المتفق عليها، على دراية بما يلي:
 - أمور قد تشير إلى غش أو حالة عدم التزام أو عدم التزام مشتببه فيه بالأنظمة أو اللوائح.
 - أمور أخرى تثير شكوكاً حول سلامة المعلومات ذات الصلة بارتباط الإجراءات المتفق عليها أو تشير إلى احتمال أن المعلومات قد تكون مضللة.
 - إجراءات لا يمكن تنفيذها حسب المتفق عليه.

التقرير عن الارتباط

- وصف المكتشفات بطريقة موضوعية وبتفصيل كافٍ، بما في ذلك عند اكتشاف استثناءات.
- 23أ. عند تنفيذ ارتباطات الإجراءات المتفق عليها، تكون حاجة المحاسب القانوني إلى ممارسة الحكم المهني محدودة لأسباب من بينها ما يلي:
- أن ارتباطات الإجراءات المتفق عليها ينطوي على تنفيذ الإجراءات التي وافق عليها المحاسب القانوني والطرف القائم بالتكليف، حيث يكون ذلك الطرف قد أقر بأن الإجراءات التي سيتم تنفيذها تُعد مناسبة للغرض من الارتباط.
 - أن الإجراءات المتفق عليها والمكتشفات الناتجة من تنفيذ تلك الإجراءات يمكن وصفها بشكل موضوعي، وبألفاظ واضحة وغير مضللة ولا تخضع لتفسيرات مختلفة.
 - أن المكتشفات تمتاز بإمكانية التحقق من صحتها، وهذا يعني أن المحاسبين القانونيين المختلفين الذين ينفذون نفس الإجراءات من المتوقع أن يتوصلوا إلى نتائج متعادلة.

⁶ انظر، على سبيل المثال، الفقرة 39/360 ت1 من الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة.

رقابة الجودة على مستوى الارتباط (راجع: الفقرتين 19، 20)

24أ. تؤكد تصرفات الشرك المسؤؤل عن الارتباط والرسائل المناسبة التي ينقلها لأعضاء فريق الارتباط الأخرين على ما يلي، في سياق تحمله المسؤولية عن الجودة العامة لكل ارتباط:

(أ) تنفيذ العمل بما يستوفي المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية؛

(ب) الالتزام بسياسات وإجراءات المكتب المنطبقة فيما يتعلق برقابة الجودة؛

(ج) إصدار تقرير المحاسب القانوني عن الارتباط وفقاً لهذا المعيار.

25أ. يتطلب معيار رقابة الجودة (1) أن يحصل المكتب على المعلومات التي يراها ضرورية في ظل الظروف القائمة قبل قبول الارتباط مع عميل جديد، وعند اتخاذ قرار بالاستمرار في ارتباط قائم، وعند النظر في قبول ارتباط جديد مع عميل حالي. وقد يكون من بين المعلومات التي تساعد الشرك المسؤؤل عن الارتباط في تحديد ما إذا كان من المناسب قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات الإجراءات المتفق عليها والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، المعلومات الخاصة بتزاهة الملاك الرئيسيين والإدارة العليا والمكلفين بالحوكمة. وإذا كان لدى الشرك المسؤؤل عن الارتباط سبب يدعو إلى الشك في نزاهة الإدارة لدرجة من المرجح أن تؤثر على الأداء المناسب للارتباط، فقد لا يكون من المناسب قبول الارتباط.

26أ. يحدد معيار رقابة الجودة (1) مسؤوليات المكتب عن إرساء سياسات وإجراءات تهدف إلى تقديم تأكيد معقول بأن المكتب والعاملين فيه ملتزمون بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة. ويحدد هذا المعيار مسؤوليات الشرك المسؤؤل عن الارتباط فيما يتعلق بالارتباطات بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

27أ. إذا كان المحاسب القانوني غير قادر على الوفاء بالمتطلب الوارد في الفقرة 20، فقد يكون من المناسب أن يتفق مع الطرف القائم بالتكليف على أن يحد من نطاق ارتباطات الإجراءات المتفق عليها إلى الإجراءات التي يستطيع المحاسب القانوني أن يتولى المسؤولية عنها كما ينبغي. ويمكن أن يقوم الطرف القائم بالتكليف بالتعاقد مع خبير بشكل منفصل لتنفيذ الإجراءات الأخرى.

قبول الارتباط والاستمرار فيه (راجع: الفقرات 21-23)

28أ. عند التوصل إلى فهم للغرض من ارتباطات الإجراءات المتفق عليها، قد يصبح المحاسب القانوني على دراية بمؤشرات تدل على أن الإجراءات المطلوبة منه تنفيذها تُعد غير مناسبة للغرض من ارتباطات الإجراءات المتفق عليها. فعلى سبيل المثال، قد يصبح المحاسب القانوني على دراية بحقائق أو ظروف تشير إلى ما يلي:

- أن الإجراءات مختارة بطريقة تهدف إلى التأثير بشكل متحيز على القرارات التي يتخذها المستخدمون المستهدفون.
- أن الموضوع المُنفَّذ عليه الإجراءات المتفق عليها لا يمكن الاعتماد عليه.
- أن القيام بارتباط تأكيد أو تقديم خدمة استشارات قد يفي على نحو أفضل باحتياجات الطرف القائم بالتكليف أو المستخدمين المستهدفين الآخرين.

29أ. من بين التصرفات الأخرى التي قد تؤكد للمحاسب القانوني استيفاء الشروط الواردة في الفقرتين 21 و22 ما يلي:

- مقارنة الإجراءات التي سيتم تنفيذها بالمتطلبات الكتابية المنصوص عليها، على سبيل المثال، في الأنظمة أو اللوائح أو في الاتفاق التعااقدي (يُشار إليها أحياناً بلفظ "الشروط المرجعية")، متى كان ذلك مناسباً.
- مطالبة الطرف القائم بالتكليف بما يلي:
 - توزيع نسخة من الإجراءات المرتقبة وشكل ومحتوى تقرير الإجراءات المتفق عليها على النحو الموضح في شروط الارتباط، على المستخدمين المستهدفين.
 - الحصول على إقرار من المستخدمين المستهدفين بمعرفة الإجراءات التي سيتم تنفيذها.
 - مناقشة الإجراءات التي سيتم تنفيذها مع الممثلين المعنيين للمستخدمين المستهدفين.

- قراءة المراسلات بين الطرف القائم بالتكليف والمستخدمين المستهدفين الآخرين إذا كان الطرف القائم بالتكليف ليس هو المستخدم المستهدف الوحيد.

30أ. في حالة عدم استيفاء الشروط الواردة في الفقرتين 21 و22، فمن غير المرجح عندئذ أن يستطيع ارتباط الإجراءات المتفق عليها الوفاء باحتياجات الطرف القائم بالتكليف أو المستخدمين المستهدفين الآخرين. وفي مثل هذه الظروف، يمكن أن يقترح المحاسب القانوني تقديم خدمات أخرى قد تكون مناسبة بشكل أكبر، مثل ارتباط التأكيد.

31أ. تنطبق أيضاً جميع الشروط الواردة في الفقرتين 21 و22 على الإجراءات التي تم إضافتها أو تعديلها أثناء الارتباط.

وصف الإجراءات المتفق عليها والمكتشفات (راجع: الفقرة 22ج)

32أ. قد تكون الإجراءات التي سيتم تنفيذها أثناء ارتباط الإجراءات المتفق عليها مفروضة بموجب نظام أو لائحة. وفي بعض الظروف، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح أيضاً الطريقة التي يلزم وصف الإجراءات أو المكتشفات بها في تقرير الإجراءات المتفق عليها. ووفقاً لما هو منصوص عليه في الفقرة 22ج)، فمن بين الشروط الخاصة بقبول ارتباط الإجراءات المتفق عليها أن يكون المحاسب القانوني قد حدد أن الإجراءات المتفق عليها والمكتشفات يمكن وصفها بشكل موضوعي، وبألفاظ واضحة وغير مضللة ولا تخضع لتفسيرات مختلفة.

33أ. يتم وصف الإجراءات المتفق عليها بشكل موضوعي، وبألفاظ واضحة وغير مضللة ولا تخضع لتفسيرات مختلفة. ويعني هذا أن يتم وصفها بقدر من الدقة يكفي المستخدم المستهدف لفهم طبيعة ومدى الإجراءات المنفذة، وعند الاقتضاء، فهم توقيتها. ومن المهم معرفة أن أي لفظ يمكن أن يُستخدم بطريقة غير واضحة أو مضللة، بناءً على السياق الذي ورد فيه أو عدم توفر هذا السياق. وبافتراض أن الألفاظ مناسبة في السياق المستخدمة فيه، فمن أمثلة أوصاف التصرفات التي قد تكون مقبولة:

• المصادقة.

• المقارنة.

• التوافق.

• التتبع.

• الفحص المادي.

• الاستفسار.

• إعادة الاحتساب.

• الملاحظة.

34أ. يمكن أن تشمل الألفاظ التي قد تكون غير واضحة أو مضللة أو التي قد تخضع لتفسيرات مختلفة بناءً على السياق المستخدمة فيه، على سبيل المثال:

- الألفاظ المرتبطة بالتأكيد وفقاً للمعايير المعتمدة مثل "تعرض بشكل عادل" أو "حقيقية وعادلة" أو "المراجعة" أو "الفحص" أو "التأكيد" أو "رأي" أو "استنتاج".

- الألفاظ التي تتضمن التعبير عن رأي أو استنتاج تأكيد، فيما يتعلق بالمكتشفات، مثل "نحن نشهد" أو "نحن تحققنا" أو "نحن نقر بصحة" أو "نحن نضمن".

- العبارات غير الواضحة أو الغامضة مثل "لقد حصلنا على جميع التوضيحات ونفذنا الإجراءات التي رأينا أنها ضرورية".

- الألفاظ التي تخضع لتفسيرات مختلفة مثل "جوهرية" أو "مهم".

- الأوصاف غير الدقيقة للإجراءات مثل "يناقش" أو "يقوم" أو "يختبر" أو "يحلل" أو "يتحقق" دون تحديد طبيعة ومدى الإجراءات التي سيتم تنفيذها، وعند الاقتضاء، تحديد توقيتها. فعلى سبيل المثال، قد يكون استخدام كلمة "يناقش" غير دقيق دون تحديد الطرف الذي سيتم معه النقاش أو الأسئلة المحددة التي سيتم طرحها.

- الألفاظ التي توجي بأن المكتشفات لا تعكس النتائج الواقعية مثل "في اعتقادنا" أو "من وجهة نظرنا" أو "إن موقفنا".
- 35. على سبيل المثال، الإجراء "فحص تخصيصات التكاليف لتحديد ما إذا كانت معقولة" من غير المرجح أن يفرض بشرط أن تكون الألفاظ واضحة وغير مضللة ولا تخضع لتفسيرات مختلفة، وذلك لأن:
- لفظ "فحص" قد يفهمه بعض المستخدمين خطأً على أنه يعني أن تخصيص التكاليف كان موضوع ارتباط تأكيد محدود رغم أن الإجراء لا يستهدف تقديم أي تأكيد من هذا القبيل.
- لفظ "معقولة" يخضع لتفسيرات مختلفة بشأن ما تنطبق عليه هذه الصفة.
- 36. في الظروف التي يحدد فيها نظام أو لائحة إجراء أو يصفه باستخدام ألفاظ غير واضحة أو مضللة أو تخضع لتفسيرات مختلفة، فمن الممكن أن يفرض المحاسب القانوني بالشرط الوارد في الفقرة 22(ج) عن طريق مطالبة الطرف القائم بالتكليف، على سبيل المثال، بما يلي:
- تعديل الإجراء أو وصفه بحيث لا يصبح غير واضح أو مضلل أو خاضع لتفسيرات مختلفة.
- تضمين تعريف لأحد الألفاظ في تقرير الإجراءات المتفق عليها إذا كان هذا اللفظ غير واضح أو مضلل أو يخضع لتفسيرات مختلفة ولا يمكن تعديله، على سبيل المثال، بسبب نظام أو لائحة.

الالتزام بمتطلبات الاستقلال (راجع: الفقرتين 22(هـ)، 24(هـ))

- 37. تنطبق الفقرة 22(هـ) عندما يكون المحاسب القانوني مطالباً بالالتزام بمتطلبات تتعلق بالاستقلال لأسباب كتلك المذكورة في الفقرة 15. وتنطبق الفقرة 22(هـ) أيضاً عندما يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف، في شروط الارتباط، على الالتزام بمتطلبات للاستقلال. فعلى سبيل المثال، ربما يكون المحاسب القانوني قد حدد في البداية أنه غير مطالب بموجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة، أو الأنظمة أو اللوائح، أو لأي أسباب أخرى، أن يلتزم بمتطلبات تتعلق بالاستقلال. ولكن عند النظر في قبول الارتباط أو الاستمرار فيه أو عند الاتفاق على شروط الارتباط، قد تشير معرفة المحاسب القانوني بالأمور الآتية إلى أنه من المناسب للغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها أن يناقش مع الطرف القائم بالتكليف الالتزام بمتطلبات معينة للاستقلال:

- الغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها؛ أو
- هوية الطرف القائم بالتكليف والمستخدمين المستهدفين الآخرين والطرف المسؤول (إذا كانوا مختلفين عن الطرف القائم بالتكليف)؛ أو
- طبيعة الإجراءات التي سيتم تنفيذها وتوقيتها ومداهما؛ أو
- الارتباطات الأخرى التي ينفذها المحاسب القانوني، أو التي قام بتنفيذها، لصالح الطرف القائم بالتكليف أو المستخدمين المستهدفين أو الطرف المسؤول (إذا كانوا مختلفين عن الطرف القائم بالتكليف).

- 38. قد يكون المحاسب القانوني هو مراجع القوائم المالية الخاصة بالطرف القائم بالتكليف (أو الطرف المسؤول إذا كان مختلفاً عن الطرف القائم بالتكليف). وفي مثل هذه الظروف، إذا تم تكليف المحاسب القانوني أيضاً بتنفيذ ارتباطات متفق عليها، فقد يفترض المستخدمون المستهدفون لتقرير الإجراءات المتفق عليها أن المحاسب القانوني مستقل فيما يخص الغرض من ارتباطات الإجراءات المتفق عليها. ولذلك، فقد يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على أن التزام المحاسب القانوني بمتطلبات الاستقلال المنطبقة على مراجعة القوائم المالية هو أمر مناسب فيما يخص الغرض من ارتباطات الإجراءات المتفق عليها. وفي مثل هذه الحالة، يتم تضمين عبارة في شروط الارتباط، وفقاً للفقرة 24(هـ)، تفيد بأن المحاسب القانوني مطالب بالالتزام بهذه المتطلبات الخاصة بالاستقلال.

الاتفاق على شروط الارتباط (راجع: الفقرتين 24، 25)

- 39. يمكن تضمين أمور إضافية في خطاب الارتباط، متى كانت ذات صلة، منها على سبيل المثال:
- الترتيبات المتعلقة بإشراك أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني في بعض جوانب ارتباطات الإجراءات المتفق عليها.
- أي قيود على استخدام تقرير الإجراءات المتفق عليها أو توزيعه.

- 40أ. يحتوي الملحق الأول على مثال توضيحي لخطاب ارتباط لإجراءات متفق عليها.
- 41أ. قد يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على أن الإجراءات التي سيتم تنفيذها ستضمن حدوداً دنيا كميّة لتحديد الاستثناءات. وفي تلك الحالة، يتم تضمين هذه الحدود الدنيا الكميّة في أوصاف الإجراءات ضمن شروط الارتباط.
- 42أ. في بعض الظروف، قد تنص فقط الأنظمة أو اللوائح على طبيعة الإجراءات التي سيتم تنفيذها. وفي مثل هذه الظروف، ووفقاً للفقرة 24(ط)، يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على توقيت الإجراءات التي سيتم تنفيذها ومداها بحيث يتوفر لدى الطرف القائم بالتكليف أساس للإقرار بأن الإجراءات التي سيتم تنفيذها تُعد مناسبة للغرض من الارتباط.
- 43أ. في بعض الظروف، يتم الاتفاق على شروط الارتباط وتنفيذ الإجراءات المتفق عليها على نحو متعاقب ومنفصل. وفي ظروف أخرى، يكون الاتفاق على شروط الارتباط وتنفيذ الإجراءات المتفق عليها عملية ذات طابع تكراري، حيث يتم الاتفاق على تغييرات في الإجراءات المتفق عليها مع التقدم في تنفيذ الارتباط استجابة للمعلومات الجديدة التي تظهر. وفي حالة الحاجة إلى تعديل الإجراءات التي سبق الاتفاق عليها، فإن الفقرة 25 تتطلب أن يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على شروط الارتباط المعدلة. وقد تأخذ هذه الشروط المعدلة، على سبيل المثال، شكل خطاب ارتباط محدث أو ملحق لخطاب الارتباط القائم أو شكل آخر من أشكال الإقرار المكتوب.

الارتباطات المتكررة (راجع: الفقرة 26)

- 44أ. قد يتخذ المحاسب القانوني قراراً بعدم إرسال خطاب ارتباط جديد، أو أي شكل آخر من أشكال الاتفاق المكتوب، فيما يخص الارتباطات المتكررة. إلا أن العوامل الآتية قد تُشير إلى أنه من المناسب تعديل شروط الارتباط أو تذكير الطرف القائم بالتكليف بشروط الارتباط القائمة:

- أي مؤشر على أن الطرف القائم بالتكليف يسيء فهم الغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها أو طبيعة الإجراءات المتفق عليها أو توقيتها أو مداها.
- أي شروط معدلة أو خاصة للارتباط، بما في ذلك أي تغييرات في الإجراءات التي سبق الاتفاق عليها.
- حدوث تغيير في المتطلبات النظامية أو التنظيمية أو التعاقدية التي تؤثر على الارتباط.
- حدوث تغيير في الإدارة أو المكلفين بالحوكمة لدى الطرف القائم بالتكليف.

تنفيذ الإجراءات المتفق عليها (راجع: الفقرة 28)

- 45أ. قد يتخذ المحاسب القانوني قراراً بطلب الحصول على إفادات مكتوبة في بعض الظروف، منها على سبيل المثال:
- إذا كانت الإجراءات المتفق عليها تنطوي على توجيه استفسارات، فقد يطلب المحاسب القانوني الحصول على إفادات مكتوبة بالردود التي تم تقديمها شفويّاً.
 - إذا لم يكن الطرف القائم بالتكليف هو الطرف المسؤول، فقد يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على إدراج طلبات للحصول على إفادات مكتوبة من الطرف المسؤول ضمن الإجراءات المتفق عليها.

استخدام عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرة 29)

- 46أ. قد يكون استخدام عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني في صورة الاستعانة بخبير لمساعدة المحاسب القانوني فيما يلي:
- مناقشة الطرف القائم بالتكليف في الإجراءات التي سيتم تنفيذها. فعلى سبيل المثال، قد يقدم محام اقتراحات للمحاسب القانوني بشأن تصميم أحد الإجراءات للتعامل مع الجوانب القانونية في أحد العقود؛ أو
 - تنفيذ إجراء أو أكثر من الإجراءات المتفق عليها. فعلى سبيل المثال، قد ينفذ خبير كيميائي أحد الإجراءات المتفق عليها مثل تحديد مستويات السميّة في عينة من الحبيبات.

- 47أ. قد يكون الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني خبيراً خارجياً قام المحاسب القانوني بالتعاقد معه أو خبيراً داخلياً يُعد جزءاً من المكتب وبالتالي يخضع لنظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب. ويحق للمحاسب القانوني الاعتماد على نظام رقابة الجودة بالمكتب، ما لم تكن المعلومات

المقدمة من المكتب أو الأطراف الأخرى تشير إلى خلاف ذلك. وسيختلف مدى ذلك الاعتماد تبعاً للظروف، وقد يؤثر على طبيعة إجراءات المحاسب القانوني، وتوقيتها ومداهها، فيما يتعلق بأمور مثل:

- الكفاءة والقدرات، من خلال برامج التوظيف والتدريب.
 - تقويم المحاسب القانوني لموضوعية الخبير الذي يستعين به.
 - الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني.
- ولا يحد مثل هذا الاعتماد من مسؤولية المحاسب القانوني عن الوفاء بمتطلبات هذا المعيار.

48أ. في حالة قيام أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني بتنفيذ إجراء أو أكثر من الإجراءات المتفق عليها، فإن الاتفاق على طبيعة عمل ذلك الخبير ونطاق عمله وأهدافه، وفقاً لما تتطلبه الفقرة 29(ب)، يتضمن طبيعة الإجراءات التي سينفذها الخبير وتوقيتها ومداهها. وإضافة إلى الأمور التي تتطلبها الفقرة 29(ب)، فقد يكون من المناسب أن يشمل الاتفاق بين المحاسب القانوني والخبير الذي يستعين به أموراً مثل ما يلي:

(أ) الأدوار والمسؤوليات المنوطة بكل من المحاسب القانوني وذلك الخبير؛

(ب) طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين المحاسب القانوني وذلك الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيتم تقديمه من قبل ذلك الخبير؛

(ج) ضرورة مراعاة الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني لمتطلبات السرية.

49أ. قد تؤثر الأمور الواردة في الفقرة 47 على مستوى تفصيل الاتفاق بين المحاسب القانوني والخبير الذي يستعين به ومدى رسمية هذا الاتفاق، بما في ذلك ما إذا كان من المناسب أن يكون الاتفاق مكتوباً. ويكون الاتفاق بين المحاسب القانوني والخبير الخارجي الذي يستعين به في شكل خطاب ارتباط في الغالب.

50أ. عندما يكون من المقرر استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني، فقد يكون من المناسب تنفيذ بعض الإجراءات المطلوبة بموجب الفقرة 29 في مرحلة قبول الارتباط أو الاستمرار فيه.

تقرير الإجراءات المتفق عليها (راجع: الفقرات 30-33)

51أ. يحتوي الملحق الثاني على أمثلة توضيحية لتقارير الإجراءات المتفق عليها.

الموضوع المُنفذ عليه الإجراءات/ المتفق عليها (راجع: الفقرة 30(ج))

52أ. عند الاقتضاء، وتجنباً لسوء الفهم، قد يود المحاسب القانوني توضيح أن تقرير الإجراءات المتفق عليها لا يمتد إلى معلومات بخلاف الموضوعات المنفذ عليها الإجراءات المتفق عليها. فعلى سبيل المثال، إذا تم تكليف المحاسب القانوني بتنفيذ الإجراءات المتفق عليها على المبالغ المستحقة التحصيل للمنشأة ومخزونها، فقد يود المحاسب القانوني أن يضيف عبارة تفيد بأن تقرير الإجراءات المتفق عليها يتعلق فقط بهذه المبالغ ولا يتعداها إلى القوائم المالية للمنشأة ككل.

الغرض من تقرير الإجراءات/ المتفق عليها (راجع: الفقرة 30(د))

53أ. إضافة إلى العبارة التي تتطلبها الفقرة 30(د)، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقرير الإجراءات المتفق عليها موجه فقط للطرف القائم بالتكليف والمستخدمين المستهدفين. وبناءً على الأنظمة أو اللوائح في الدولة المعنية، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير الإجراءات المتفق عليها أو تقييد استخدامه. وفي بعض الدول، قد يمكن تقييد استخدام تقرير الإجراءات المتفق عليها، لكن دون إمكانية تقييد توزيعه. وفي دول أخرى، قد يمكن تقييد توزيع تقرير الإجراءات المتفق عليها، لكن دون إمكانية تقييد استخدامه.

54أ. تشمل العوامل التي قد يأخذها المحاسب القانوني في الحسبان عند اتخاذ قراره بشأن ما إذا كان سيقوم بتقييد توزيع تقرير الإجراءات المتفق عليها أو تقييد استخدامه (إذا كان مسموحاً بذلك)، على سبيل المثال، ما يلي:

- ما إذا كان هناك ارتفاع في خطر سوء فهم المستخدمين الآخرين، بخلاف المستخدمين المستهدفين، للعرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها أو سوء فهمهم للمكتشفات.

- ما إذا كانت الإجراءات المتفق عليها مصممة فقط لاستخدام المستخدمين الداخليين مثل الإدارة والمكلفين بالحوكمة لدى الطرف القائم بالتكليف.
- ما إذا كانت الإجراءات المتفق عليها أو المكتشفات تنطوي على معلومات سرية.

الإجراءات المتفق عليها والمكتشفات (راجع: الفقرتين 30(ن)، 30(س))

55أ. إذا كان المحاسب القانوني غير قادر على وصف الإجراءات المتفق عليها أو المكتشفات دون تضمين معلومات سرية أو حساسة، فيمكن أن ينظر المحاسب القانوني فيما يلي:

- الحصول على استشارة داخلية (على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب ضمن الشبكة)؛ أو
- الحصول على استشارة خارجية (على سبيل المثال، من الهيئة المهنية المعنية أو من محاسب قانوني آخر)؛ أو
- الحصول على مشورة قانونية،

لفهم الآثار المهنية أو النظامية المترتبة على اتخاذ أي تصرف معين.

56أ. قد توجد ظروف يكون فيها لحقيقة عدم تنفيذ الإجراءات التي سبق الاتفاق عليها، أو حقيقة تعديلها، أهمية لنظر المستخدمين المستهدفين في الإجراءات المتفق عليها والمكتشفات. فعلى سبيل المثال، قد تكون هذه هي الحال عندما تكون الإجراءات منصوصاً عليها في نظام أو لائحة. ففي مثل هذه الظروف، يمكن أن يحدد المحاسب القانوني، في تقرير الإجراءات المتفق عليها، الإجراءات التي تم الاتفاق عليها في الشروط الأصلية للارتباط ولكن لم يمكن تنفيذها أو تم تعديلها، وأسباب حدوث ذلك.

57أ. يمكن أن يشير المحاسب القانوني في شروط الارتباط إلى تاريخ الاتفاق على الإجراءات المتفق عليها.

الإشارة إلى الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرة 31)

58أ. في بعض الظروف، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح الإشارة، في تقرير الإجراءات المتفق عليها، إلى الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني والذي قام بتنفيذ أي من الإجراءات المتفق عليها. فعلى سبيل المثال، قد تكون مثل هذه الإشارة مطلوبة لأغراض الشفافية في القطاع العام. وقد يرى المحاسب القانوني أيضاً أن ذلك مناسباً في ظروف أخرى، على سبيل المثال، عند الإشارة إلى الخبير الذي استعان به عند وصف الإجراءات المتفق عليها. ومع ذلك، فإن المحاسب القانوني يتحمل وحده المسؤولية عن المكتشفات المدرجة في تقرير الإجراءات المتفق عليها، ولا يحد من هذه المسؤولية استعانة المحاسب القانوني بأي من الخبراء. ولذلك، فإذا أشار تقرير الإجراءات المتفق عليها إلى خبير استعان به المحاسب القانوني، فمن المهم ألا يوحي التقرير بالحد من مسؤولية المحاسب القانوني بسبب الإشارة إلى ذلك الخبير.

تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها جنباً إلى جنب مع ارتباط آخر (راجع: الفقرة 34)

59أ. قد يُطلب من المحاسب القانوني تنفيذ ارتباطات أخرى إلى جانب ارتباط الإجراءات المتفق عليها، مثل تقديم توصيات بناءً على ارتباط الإجراءات المتفق عليها. وهذه الطلبات قد تأخذ شكل طلب واحد يتم تقديمه للمحاسب القانوني لتنفيذ الإجراءات المتفق عليها وتقديم التوصيات، وقد يتم النص على شروط الارتباطات المختلفة في خطاب ارتباط وحيد. وتجنباً لسوء الفهم، فإن الفقرة 34 تتطلب تمييز تقرير الإجراءات المتفق عليها بشكل واضح عن التقارير الخاصة بالارتباطات الأخرى. فعلى سبيل المثال:

- قد يتم تقديم التوصيات في وثيقة منفصلة عن تقرير الإجراءات المتفق عليها؛ أو
- قد يتم تضمين التوصيات في وثيقة تحتوي على كل من تقرير الإجراءات المتفق عليها والتوصيات ولكن مع تمييز التوصيات بشكل واضح عن تقرير الإجراءات المتفق عليها، على سبيل المثال، عن طريق إدراج تقرير الإجراءات المتفق عليها والتوصيات في قسمين منفصلين ضمن الوثيقة.

التوثيق (راجع: الفقرة 35)

60أ. يمكن أن يتضمن توثيق طبيعة الإجراءات المتفق عليها المنفذة، وتوثيق توقيتها ومداهما، تسجيل ما يلي، على سبيل المثال:

- تحديد خصائص الموضوع أو الموضوعات المنقذ عليها الإجراءات المتفق عليها. وسوف يتباين تحديد الخصائص بناءً على طبيعة الإجراءات المتفق عليها والموضوع أو الموضوعات المنفذ عليها الإجراءات المتفق عليها. فعلى سبيل المثال:
 - فيما يخص الإجراءات المنفذة على أوامر الشراء، قد يقوم المحاسب القانوني بتحديد المستندات التي تم اختيارها حسب تواريخها وأرقامها الفريدة.
 - فيما يخص الإجراءات التي تتطلب اختيار جميع البنود التي تزيد عن مبلغ معين من مجتمع عينة محدد، قد يسجل المحاسب القانوني نطاق الإجراءات ويحدد مجتمع العينة (على سبيل المثال، جميع قيود اليومية التي تزيد عن مبلغ معين في دفتر اليومية خلال فترة محددة أو جميع سجلات ساعات العمل التي تحتوي على ساعات مسجلة تزيد عن عدد معين خلال شهر محدد أو بند واحد كل عشرة بنود في قائمة معينة).
 - فيما يخص الإجراءات التي تتطلب الاستفسار من موظفين محددين، قد يسجل المحاسب القانوني تواريخ الاستفسارات وأسماء الموظفين ووظائفهم والاستفسارات المحددة التي تم طرحها عليهم.
 - فيما يخص إجراءات الملاحظة، قد يسجل المحاسب القانوني الآلية أو المسألة التي خضعت للملاحظة والأفراد ذوي الصلة ومسؤوليات كل منهم ومكان وتوقيت تنفيذ إجراء الملاحظة.
- من قاموا بتنفيذ الإجراءات المتفق عليها وتاريخ تنفيذ هذه الإجراءات.
- من قاموا بفحص الإجراءات المتفق عليها المنفذة، وتاريخ ومدى هذا الفحص.

الملحق الأول

(راجع: الفقرة 40أ)

مثال توضيحي لخطاب ارتباط بشأن إجراءات متفق عليها

فيما يلي مثال لخطاب ارتباط بشأن إجراءات متفق عليها يوضح المتطلبات والإرشادات ذات الصلة الواردة في هذا المعيار. وهذا الخطاب ليس ملزماً، وإنما المقصود أن يكون نموذجاً إرشادياً قد يتم استخدامه جنباً إلى جنب مع الاعتبارات الموضحة في هذا المعيار. وسيكون من اللازم تعديل الخطاب وفقاً للمتطلبات والظروف الخاصة بكل ارتباط لتنفيذ إجراءات متفق عليها. وقد تمت صياغة الخطاب للإشارة إلى ارتباط لتنفيذ إجراءات متفق عليها خلال فترة تقرير واحدة، وقد يحتاج الخطاب إلى التعديل إذا كان من المقصود أو من المتوقع تطبيقه على ارتباط متكرر كما هو موضح في هذا المعيار. وقد يكون من المناسب الحصول على مشورة قانونية لتحديد مناسبة أي خطاب مقترح.

إلى [الطرف القائم بالتكليف]

لقد طلبتم منا تنفيذ ارتباط إجراءات متفق عليها على شراء المنتجات [س]. ويهدف هذا الخطاب إلى تأكيد فهمنا لشروط وأهداف ارتباطنا وطبيعية وحدود الخدمات التي سنقوم بتقديمها. وسيتم تنفيذ ارتباطنا وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (4400) (المُحدث) "ارتباطات الإجراءات المتفق عليها"، المعتمد في المملكة العربية السعودية. وعند تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها، سنلتزم بـ [يتم بيان المتطلبات المسلكية ذات الصلة]، التي لا تتطلب أن نكون مستقلين.

وينطوي ارتباط الإجراءات المتفق عليها الذي يتم تنفيذه بموجب معيار الخدمات ذات العلاقة (4400) (المُحدث) على قيامنا بتنفيذ الإجراءات التي تم الاتفاق عليها معكم، وإبلاغكم بالمكتشفات في تقرير الإجراءات المتفق عليها. والمكتشفات هي النتائج الواقعية للإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها. وأنتم [وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى] تقررون بأن الإجراءات المتفق عليها مناسبة للغرض من الارتباط. ونحن لا نقدم أية إفادة بشأن مناسبة هذه الإجراءات. وسيتم تنفيذ هذا الارتباط على أساس أن [الطرف المسؤول] هو المسؤول عن الموضوع الذي ستنفذ عليه الإجراءات المتفق عليها. وهذا الارتباط لتنفيذ الإجراءات المتفق عليها لا يُعد ارتباطاً تأكيدياً. وبناءً عليه، فنحن لا نبدي أي رأي أو استنتاج تأكيدياً.

إن الإجراءات التي سنقوم بتنفيذها هي فقط لغرض مساعدتكم في تحديد ما إذا كان شراؤكم للمنتجات [س] يتسق مع سياستكم الخاصة بالمشترقات.⁷ وبناءً عليه، فإن تقريرنا سيكون موجهاً لكم وقد لا يكون مناسباً لأي غرض آخر.

ولقد اتفقنا على تنفيذ الإجراءات الآتية، وتقديم تقرير لكم عن المكتشفات الناتجة عن عملنا:

- الحصول على قائمة من إدارة [الطرف القائم بالتكليف] بجميع العقود الموقعة بين [1 يناير 20×1] و[31 ديسمبر 20×1] فيما يخص المنتجات [س] ("القائمة") وتحديد جميع العقود التي تزيد قيمتها عن 25000 ريال.
- فيما يخص كل عقد من العقود المحددة التي تزيد قيمتها عن 25000 ريال ضمن القائمة، مقارنة العقد بوثائق المنافسات وتحديد ما إذا كان كل عقد قد خضع لعملية منافسة شارك فيها 3 مقاولين على الأقل من "قائمة المقاولين المؤهلين" لدى [الطرف القائم بالتكليف].
- فيما يخص كل عقد من العقود المحددة التي تزيد قيمتها عن 25000 ريال ضمن القائمة، مقارنة المبلغ واجب الدفع في كل عقد تم توقيعه بالمبلغ الذي دفعه في النهاية [الطرف القائم بالتكليف] إلى المقاول وتحديد ما إذا كان المبلغ المدفوع في النهاية هو نفسه المبلغ المتفق عليه في العقد.

ومن المقرر تنفيذ الإجراءات بين [التاريخ] و[التاريخ].

⁷ في هذه الحالة، الطرف القائم بالتكليف هو أيضاً المستخدم المستهدف.

تقرير الإجراءات المتفق عليها

كجزء من ارتباطنا، سنقوم بإصدار تقريرنا الذي سيصف الإجراءات المتفق عليها ومكتشفات الإجراءات التي تم تنفيذها [يتم إضافة إشارة مناسبة للشكل والمحتوى المتوقع لتقرير الإجراءات المتفق عليها].

يُرجى التوقيع على هذا الخطاب وإعادة إرسال النسخة المرفقة منه للإشارة إلى إقراركم بالترتيبات الخاصة بارتباطنا، وموافقتكم عليها، بما في ذلك إقراركم وموافقتكم على تنفيذ الإجراءات المحددة التي اتفقنا عليها ومناسبتها للغرض من الارتباط.

[يتم إضافة أي معلومات أخرى، مثل الترتيبات المتعلقة بالأتعاب والفواتير وأي شروط أخرى خاصة، حسب مقتضى الحال].

[اسم المكتب]

أقر به ووافق عليه بالنيابة عن [الطرف القائم بالتكليف]:

[التوقيع]

[الاسم والوظيفة]

[التاريخ]

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة أ51)

أمثلة توضيحية لتقارير الإجراءات المتفق عليها

المثال التوضيحي (1)

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير الإجراءات المتفق عليها، تم افتراض الظروف الآتية:

- الطرف القائم بالتكليف هو المخاطب بالتقرير وهو المستخدم المستهدف الوحيد. والطرف القائم بالتكليف ليس هو الطرف المسؤول. فعلى سبيل المثال، السلطة التنظيمية هي الطرف القائم بالتكليف والمستخدم المستهدف، والمنشأة التي تشرف عليها السلطة التنظيمية هي الطرف المسؤول.
- لم يتم اكتشاف أي استثناءات.
- لم يتم المحاسب القانوني بالتعاقد مع أي خبير لتنفيذ أي من الإجراءات المتفق عليها.
- لا يوجد أي قيد على استخدام التقرير أو توزيعه.
- لا توجد أي متطلبات للاستقلال يتعين على المحاسب القانوني الالتزام بها.
- تم الاتفاق مع الطرف القائم بالتكليف على تحديد مبلغ 100 ريال كحد أدنى كمي للإبلاغ عن الاستثناءات في الإجراء الثالث.

تقرير الإجراءات المتفق عليها بشأن شراء المنتجات [س]

إلى [المخاطب بالتقرير]

الغرض من تقرير الإجراءات المتفق عليها

إن تقريرنا هو فقط لغرض مساعدة [الطرف القائم بالتكليف] في تحديد ما إذا كان شراؤه للمنتجات [س] يتسق مع سياساته الخاصة بالمشتريات، وقد لا يكون التقرير مناسباً لأي غرض آخر.

مسؤوليات الطرف القائم بالتكليف والطرف المسؤول

إن [الطرف القائم بالتكليف] قد أقر بأن الإجراءات المتفق عليها مناسبة للغرض من الارتباط.

و[الطرف المسؤول]، وفقاً لما حدده [الطرف القائم بالتكليف]، هو المسؤول عن الموضوع المنقذ عليه الإجراءات المتفق عليها.

مسؤوليات المحاسب القانوني

لقد نفذنا ارتباط الإجراءات المتفق عليها وفقاً لمعييار الخدمات ذات العلاقة (4400) (المُحدث) "ارتباطات الإجراءات المتفق عليها"، المعتمد في المملكة العربية السعودية. وينطوي ارتباط الإجراءات المتفق عليها على قيامنا بتنفيذ الإجراءات التي تم الاتفاق عليها مع [الطرف القائم بالتكليف]، والتقرير له عن المكتشفات التي تُعد النتائج الواقعية للإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها. ونحن لا نقدم أية إفادة بشأن مناسبة الإجراءات المتفق عليها.

إن هذا الارتباط لتنفيذ الإجراءات المتفق عليها لا يُعد ارتباط تأكيد. وبناءً عليه، فنحن لا نبدي أي رأي أو استنتاج تأكيد.

وفي حالة ما إذا كنا قد قمنا بتنفيذ المزيد من الإجراءات، ربما كانت ستتمو إلى علمنا أموراً أخرى كنا سنقوم بالتقرير عنها.

لقد التزمنا بالمتطلبات المسلكية الواردة في [يتم بيان المتطلبات المسلكية ذات الصلة]. ولغرض تنفيذ هذا الارتباط، لا توجد متطلبات للاستقلال يتعين علينا الالتزام بها.

ويطبق مكتبنا معيار رقابة الجودة (1) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية، وبناءً عليه، فإنه يحافظ على نظام شامل لرقابة الجودة يضم سياسات وإجراءات موثقة بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

الإجراءات والمكتشفات

لقد نفذنا الإجراءات المبيّنة أدناه، التي تم الاتفاق عليها مع [الطرف القائم بالتكليف]، على شراء المنتجات [س].

الإجراءات	المكتشفات
1	الحصول على قائمة من إدارة [الطرف المسؤول] بجميع العقود الموقعة بين [1 يناير 20×1] و[31 ديسمبر 20×1] فيما يخص المنتجات [س] ("القائمة") وتحديد جميع العقود التي تزيد قيمتها عن 25000 ريال.
2	لقد حصلنا من الإدارة على قائمة بجميع العقود الموقعة فيما يخص المنتجات [س] التي تم توقيعها بين [1 يناير 20×1] و[31 ديسمبر 20×1]. ومن بين إجمالي العقود المدرجة في القائمة والبالغ عددها 125 عقداً، حددنا 37 عقداً تزيد قيمتها عن 25000 ريال.
3	مقارنة كل عقد من العقود المحددة، التي تزيد قيمتها عن 25000 ريال في القائمة، بوثائق المنافسات وتحديد ما إذا كان العقد قد خضع لعملية منافسة شارك فيها 3 مقاولين على الأقل من "قائمة المقاولين المؤهلين" لدى [الطرف المسؤول].
3	لقد حصلنا على العقود الموقعة للسبعة وثلاثين عقداً التي تزيد قيمتها عن 25000 ريال في القائمة، وقمنا بمقارنة المبالغ الواجبة الدفع في العقود بالمبالغ التي دفعها في النهاية [الطرف المسؤول] إلى المقاول. وتبين لنا أن المبالغ المدفوعة في النهاية تقع في حدود 100 ريال من المبالغ المتفق عليها في جميع العقود السبعة والثلاثين دون ملاحظة أي استثناءات.
3	فيما يخص كل عقد من العقود المحددة التي تزيد قيمتها عن 25000 ريال في القائمة، مقارنة المبلغ واجب الدفع في كل عقد تم توقيعه بالمبلغ الذي دفعه في النهاية [الطرف المسؤول] إلى المقاول وتحديد ما إذا كان المبلغ المدفوع في النهاية يقع في حدود 100 ريال من المبلغ المتفق عليه في العقد.

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (2)

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير الإجراءات المتفق عليها، تم افتراض الظروف الآتية:

- الطرف القائم بالتكليف هو الطرف المسؤول. والمستخدم المستهدف، الذي هو غير الطرف القائم بالتكليف، هو أحد المخاطبين بالتقرير إضافة إلى الطرف القائم بالتكليف. فعلى سبيل المثال، السلطة التنظيمية هي المستخدم المستهدف والمنشأة التي تشرف عليها السلطة التنظيمية هي الطرف القائم بالتكليف والطرف المسؤول.
- تم اكتشاف استثناءات.
- تعاقد المحاسب القانوني مع خبير لتنفيذ أحد الإجراءات المتفق عليها وتوجد إشارة إلى ذلك الخبير في تقرير الإجراءات المتفق عليها.
- يوجد قيد على استخدام التقرير وتوزيعه.
- المحاسب القانوني هو مراجع القوائم المالية الخاصة بالطرف القائم بالتكليف (الذي هو أيضاً الطرف المسؤول).^(*) وقد اتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على أن التزام المحاسب القانوني بمتطلبات الاستقلال المنطبقة على مراجعة القوائم المالية هو أمر مناسب فيما يخص الغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها. وقد اتفق المحاسب القانوني كذلك على أن يذكر ضمن شروط الارتباط الالتزام بمتطلبات الاستقلال المنطبقة على مراجعة القوائم المالية فيما يخص الغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها.
- أضاف المحاسب القانوني إشارة ضمن شروط الارتباط إلى تاريخ الاتفاق على الإجراءات المتفق عليها.

تقرير الإجراءات المتفق عليها بشأن شراء المنتجات [س]

إلى [المخاطبين بالتقرير]

الغرض من تقرير الإجراءات المتفق عليها والقيود على استخدامه وتوزيعه

إن تقريرنا هو فقط لغرض مساعدة [المستخدم المستهدف] في تحديد ما إذا كان شراء [الطرف القائم بالتكليف] للمنتجات [س] يتسق مع سياسات [المستخدم المستهدف] الخاصة بالمشتريات، وقد لا يكون التقرير مناسباً لأي غرض آخر. وهذا التقرير مقدم فقط لـ [الطرف القائم بالتكليف] و[المستخدم المستهدف] ولا ينبغي استخدامه من قبل، أو توزيعه على، أي أطراف أخرى.

مسؤوليات الطرف القائم بالتكليف

إن [الطرف القائم بالتكليف] قد أقر بأن الإجراءات المتفق عليها مناسبة للغرض من الارتباط.

و[الطرف القائم بالتكليف] (الذي هو أيضاً الطرف المسؤول) هو المسؤول عن الموضوع المُنتَقَد عليه الإجراءات المتفق عليها.

مسؤوليات المحاسب القانوني

لقد نفذنا ارتباط الإجراءات المتفق عليها وفقاً لمعييار الخدمات ذات العلاقة (4400) (المُحدث) "ارتباطات الإجراءات المتفق عليها"، المعتمد في المملكة العربية السعودية. وينطوي ارتباط الإجراءات المتفق عليها على قيامنا بتنفيذ الإجراءات التي تم الاتفاق عليها مع [الطرف القائم بالتكليف]، والتقرير له عن المكتشفات التي تُعد النتائج الواقعية للإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها. ونحن لا نقدم أية إفادة بشأن مناسبة الإجراءات المتفق عليها.

إن هذا الارتباط لتنفيذ الإجراءات المتفق عليها لا يُعد ارتباطاً تأكيدياً. وبناءً عليه، فنحن لا نبدي أي رأي أو استنتاج تأكيدياً.

وفي حالة ما إذا كنا قد قمنا بتنفيذ المزيد من الإجراءات، ربما كانت ستتمو إلى علمنا أموراً أخرى كنا سنقوم بالتقرير عنها.

* يرجى قراءة المثال في سياق متطلبات الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة المعتمد في المملكة العربية السعودية فيما يتعلق بالجمع بين الخدمات.

لقد التزمنا بالمتطلبات المسلكية الواردة في [يتم بيان المتطلبات المسلكية ذات الصلة] ومتطلبات الاستقلال وفقاً لـ [يتم بيان متطلبات الاستقلال ذات الصلة].⁸

ويطبق مكتبنا معيار رقابة الجودة (1) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية، وبناءً عليه، فإنه يحافظ على نظام شامل لرقابة الجودة يضم سياسات وإجراءات موثقة بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

الإجراءات والمكتشفات

لقد نفذنا الإجراءات المبيّنة أدناه، التي تم الاتفاق عليها مع [الطرف القائم بالتكليف] في شروط الارتباط المؤرخة [التاريخ]، على شراء المنتجات [س].

الإجراءات	المكتشفات
1	الحصول على قائمة من إدارة [الطرف القائم بالتكليف] بجميع العقود الموقعة بين [1 يناير 20×1] و[31 ديسمبر 20×1] فيما يخص المنتجات [س] ("القائمة") وتحديد جميع العقود التي تزيد قيمتها عن 25000 ريال.
2	لقد حصلنا من الإدارة على قائمة بجميع العقود فيما يخص المنتجات [س] التي تم توقيعها بين [1 يناير 20×1] و[31 ديسمبر 20×1]. ومن بين إجمالي العقود المدرجة في القائمة والبالغ عددها 125 عقداً، حددنا 37 عقداً تزيد قيمتها عن 25000 ريال.
1	لقد حصلنا من الإدارة على قائمة بجميع العقود فيما يخص المنتجات [س] التي تم توقيعها بين [1 يناير 20×1] و[31 ديسمبر 20×1]. ومن بين إجمالي العقود المدرجة في القائمة والبالغ عددها 125 عقداً، حددنا 37 عقداً تزيد قيمتها عن 25000 ريال.
2	مقارنة كل عقد من العقود المحددة، التي تزيد قيمتها عن 25000 ريال في القائمة، بوثائق المنافسات وتحديد ما إذا كان العقد قد خضع لعملية منافسة شارك فيها 3 مقاولين على الأقل من "قائمة المقاولين المؤهلين" لدى [الطرف القائم بالتكليف]. وفيما يخص وثائق المنافسات التي تم تقديمها باللغة [لغة أجنبية]، ترجمة هذه الوثائق بمساعدة مترجم تعاقد معه المحاسب القانوني قبل تنفيذ المقارنة.
	لقد قمنا بإجراء فحص مادي لوثائق المنافسات المتعلقة بالعقود السبعة والثلاثين التي تزيد قيمتها عن 25000 ريال. ومن بين وثائق المنافسات المتعلقة بالعقود السبعة والثلاثين، تم تقديم 5 وثائق باللغة [لغة أجنبية]. وقد تعاقدنا مع مترجم لمساعدتنا في ترجمة هذه الوثائق الخمسة. وتبيّن لنا أن 36 عقداً، من بين 37 عقداً، قد خضعت لعملية منافسة شارك فيها 3 مقاولين على الأقل من "قائمة المقاولين المؤهلين" لدى [الطرف القائم بالتكليف]. وتبيّن لنا وجود عقد واحد بقيمة 65000 ريال لم يخضع للمنافسة. وقد أفادتنا الإدارة بأن السبب في عدم خضوع هذا العقد للمنافسة هو الحاجة الملحة للوفاء بالموعد النهائي المتعاقد عليه. وإن التعاقد مع المترجم لمساعدتنا في ترجمة وثائق المنافسة لا يجد من مسؤوليتنا عن تنفيذ الإجراءات والتقرير عن المكتشفات.

⁸ على سبيل المثال، إذا كان الميثاق الدولي هو المتطلبات المسلكية ذات الصلة والجزء 4 من الميثاق هو متطلبات الاستقلال ذات الصلة، فيمكن صياغة هذه الجملة كما يلي: "لقد التزمنا بالمتطلبات المسلكية للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) ومتطلبات الاستقلال الواردة في الجزء 4 من الميثاق".

المكتشفات	الإجراءات	
<p>لقد حصلنا على العقود الموقعة للسبعة وثلاثين عقداً التي تزيد قيمتها عن 25000 ريال في القائمة، وقمنا بمقارنة المبالغ الواجبة الدفع في العقود بالمبالغ التي دفعها في النهاية [الطرف القائم بالتكليف] إلى المورد.</p> <p>وتبيّن لنا أن المبالغ الواجبة الدفع في العقود الموقعة تختلف عن المبالغ التي دفعها في النهاية [الطرف القائم بالتكليف] فيما يخص 26 عقداً من إجمالي العقود السبعة والثلاثين. وفي جميع هذه الحالات، أفادتنا الإدارة بأن الاختلاف في المبالغ كان لاستيعاب الزيادة بنسبة 1% في معدل ضريبة المبيعات في دولة [اسم الدولة] والتي أصبحت سارية اعتباراً من شهر سبتمبر 20×1.</p>	<p>فيما يخص كل عقد من العقود المحددة التي تزيد قيمتها عن 25000 ريال في القائمة، مقارنة المبلغ واجب الدفع في كل عقد تم توقيعه بالمبلغ الذي دفعه في النهاية [الطرف القائم بالتكليف] إلى المورد وتحديد ما إذا كان المبلغ المدفوع في النهاية هو نفسه المبلغ المتفق عليه في العقد.</p>	3

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in September 2021 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in October 2022, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 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 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في أكتوبر 2022 بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020 التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في سبتمبر 2021 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 لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام 2020، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2021 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنسخة الإنجليزية من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2021. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition © 2022 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنسخة العربية من كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام 2020، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © 2022. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ISBN: [978-1-60815-487-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition] ردمك: [978-1-60815-487-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org
ISBN: 978-1-60815-487-6