

المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص
والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة

طبعة عام 2021

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، سواء كانت هذه الخسارة بسبب الإهمال أو غير ذلك.

إن المعايير الدولية للمراجعة والمعايير الدولية لارتباطات التأكيد والمعايير الدولية لارتباطات الفحص والمعايير الدولية لإدارة الجودة والمعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة 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 ديسمبر ٢٠٢٢. 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 بأي طريقة 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" والاختصارات "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 www.iaasb.org/permissions أو الاتصال على permissions@ifac.org.



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017

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

www.iaasb.org

ردمك: ٩٧٨-١-٦٠٨١٥-٥٠٧-١

العلامات التجارية

والعلامات التجارية وعلامات الخدمة المسجلة

مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد®

IAASB®



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

معياريارتباطات الفحص (٢٤٠٠): الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار الفحص (٢٤٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤٠٠)

الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية

(يسري هذا المعيار على أعمال فحص القوائم المالية المرتبط علمياً اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
٤-١	نطاق هذا المعيار
٨-٥	الارتباط لفحص القوائم المالية التاريخية
١٢-٩	نطاق اختصاص هذا المعيار
١٣	تاريخ السريان
١٥-١٤	الأهداف
١٧-١٦	التعريفات
	المتطلبات
٢٠-١٨	القيام بارتباطات الفحص وفقاً لهذا المعيار
٢١	المتطلبات المسلكية
٢٣-٢٢	نزعة الشك المهني والحكم المهني
٢٨-٢٤	رقابة الجودة على مستوى الارتباط
٤١-٢٩	قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات
٤٢	الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة
٥٧-٤٣	تنفيذ الارتباط
٦٠-٥٨	الأحداث اللاحقة
٦٥-٦١	الإفادات المكتوبة
٦٨-٦٦	تقويم الأدلة المتحصل عليها من الإجراءات المنفذة
٨٥-٦٩	تكوين استنتاج المحاسب القانوني بشأن القوائم المالية
٩٢-٨٦	تقرير المحاسب القانوني
٩٦-٩٣	التوثيق
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
٥أ-١أ	نطاق هذا المعيار
٧أ-٦أ	الارتباط لفحص القوائم المالية التاريخية
١٠أ-٨أ	الأهداف
١٣أ-١١أ	التعريفات

١٤أ	..... القيام بارتباطات الفحص وفقاً لهذا المعيار
١٥أ-١٦أ	..... المتطلبات المسلكية
١٧أ-٢٥أ	..... نزعة الشك المهني والحكم المهني
٢٦أ-٣٣أ	..... رقابة الجودة على مستوى الارتباط
٣٤أ-٦٢أ	..... قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات
٦٣أ-٦٩أ	..... الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة
٧٠أ-١٠٥أ	..... تنفيذ الارتباط
١٠٦أ-١٠٨أ	..... الإفادات المكتوبة
١٠٩أ-١١١أ	..... تقويم الأدلة المتحصل عليها من الإجراءات المنفذة
١١٢أ-١٢٣أ	..... تكوين استنتاج المحاسب القانوني بشأن القوائم المالية
١٢٤أ-١٥٠أ	..... تقرير المحاسب القانوني
١٥١أ	..... التوثيق

الملحق الأول: مثال توضيحي لخطاب ارتباط لفحص القوائم المالية التاريخية

الملحق الثاني: مثال توضيحي لتقارير فحص المحاسب القانوني

ينبغي قراءة المعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤٠٠) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية" جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار ما يلي: (راجع: الفقرة أ١)
 - (أ) مسؤوليات المحاسب القانوني عندما يتعاقد لتنفيذ فحص للقوائم المالية التاريخية، عندما لا يكون المحاسب القانوني هو مراجع القوائم المالية للمنشأة؛
 - (ب) شكل ومحتوى تقرير المحاسب القانوني عن القوائم المالية.
٢. لا يتناول هذا المعيار فحص القوائم المالية أو المعلومات المالية الأولية للمنشأة، الذي ينقذه المحاسب القانوني الذي يُعد المراجع المستقل للقوائم المالية للمنشأة (راجع: الفقرة أ٢)
٣. يُطبّق هذا المعيار، بعد تكييفه حسب الحاجة، على عمليات فحص المعلومات المالية التاريخية الأخرى. ويتم تنفيذ ارتباطات التأكيد المحدود الأخرى بخلاف عمليات فحص المعلومات المالية التاريخية وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠).^١

العلاقة بمعيار رقابة الجودة (١)^٢

٤. تُعد نظم رقابة الجودة وسياساتها وإجراءاتها من مسؤوليات المكتب. وينطبق معيار رقابة الجودة (١) على مكاتب المحاسبين المهنيين فيما يتعلق بارتباطات المكتب لفحص القوائم المالية^٣ وتنبني أحكام هذا المعيار المتعلقة برقابة الجودة على مستوى كل ارتباط من ارتباطات الفحص على افتراض أساس بأن المكتب يخضع لمعيار رقابة الجودة (١) أو لمتطلبات مساوية على الأقل لمتطلبات ذلك المعيار. (راجع: الفقرات ٣١-٥١)

الارتباط لفحص القوائم المالية التاريخية

٥. فحص القوائم المالية التاريخية هو ارتباط تأكيد محدود، على النحو المبين في الإطار الدولي لارتباطات التأكيد (إطار التأكيد).^٤ (راجع: الفقرتين أ٦، أ٧)
٦. عند فحص القوائم المالية، يُبدي المحاسب القانوني استنتاجاً يهدف إلى تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في إعداد أية قوائم مالية للمنشأة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويستند استنتاج المحاسب القانوني إلى وصوله إلى تأكيد محدود. ويتضمن تقرير المحاسب القانوني وصفاً لطبيعة ارتباط الفحص باعتباره السياق الذي يمكن القراء من فهم الاستنتاج.
٧. يقوم المحاسب القانوني بشكل رئيسي بتوجيه استفسارات وتنفيذ إجراءات تحليلية للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تشكل أساساً للتوصل إلى استنتاج، يتم إيدأه وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، بشأن القوائم المالية ككل.
٨. إذا علم المحاسب القانوني بأمر يجعله يعتقد بأن القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل جوهري، فيتعين عليه تصميم وتنفيذ المزيد من الإجراءات حسبما يراه ضرورياً في ظل الظروف القائمة، ليكون قادراً على إيدأ استنتاج في القوائم المالية وفقاً لهذا المعيار.

نطاق اختصاص هذا المعيار

٩. يحتوي هذا المعيار على أهداف المحاسب القانوني عند اتباع معيار ارتباطات الفحص، وهذه الأهداف توفر السياق الذي وضعت فيه متطلبات المعيار، والمراد منها هو مساعدة المحاسب القانوني على فهم ما يلزم تنفيذه في ارتباطات الفحص.
١٠. يحتوي المعيار على متطلبات مُعبّر عنها بكلمة "يجب"، وتهدف إلى تمكين المحاسب القانوني من الوفاء بالأهداف الموضوعية.
١١. بالإضافة إلى ذلك، يحتوي هذا المعيار على مقدمة وتعريفات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية، توفر سياقاً ذا صلة بالفهم السليم للمعيار.

^١ معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) "ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية"

^٢ معيار رقابة الجودة (١) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

^٣ معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ٤

^٤ إطار التأكيد، الفقرتان ١٥ و١٦

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

تاريخ السريان

١٣. يسري هذا المعيار على أعمال فحص القوائم المالية المرتبط علمياً اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

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

(أ) الوصول إلى تأكيد محدود، بشكل أساسي عن طريق الاستفسارات والإجراءات التحليلية، بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، مما يمكن المحاسب القانوني من إبداء استنتاج عمّا إذا كان قد نما إلى علمه ما 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.

١٥. في جميع الحالات، عندما لا يمكن الوصول إلى تأكيد محدود ويكون إبداء استنتاج متحفظ في تقرير المحاسب القانوني غير كافٍ في ظل الظروف القائمة، فإن هذا المعيار يتطلب أن يقوم المحاسب القانوني إما بالامتناع عن إبداء استنتاج في التقرير الصادر عن الارتباط، أو بحسب مقتضى الحال، الانسحاب من الارتباط إذا كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة. (راجع: الفقرات أ٨-١٠، أ١١، ١٢أ، ١٢٢أ)

التعريفات

١٦. يتضمن مسرد المصطلحات^٥ (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 ١١١، ١٢١)

١٧. لأغراض هذا المعيار، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) *الإجراءات التحليلية*: عمليات تقويم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات المالية وغير المالية. وتشمل الإجراءات التحليلية أيضاً التحري الضروري عن التقلبات أو العلاقات التي يتم التعرف عليها والتي لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير.

(ب) *خطر الارتباط*: خطر إبداء المحاسب القانوني استنتاجاً غير مناسب عندما تكون القوائم المالية 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 تخفيض خطر الارتباط إلى مستوى يمكن قبوله في ظل ظروف الارتباط، ولكن ذلك الخطر يظل أكبر مما يكون عليه في ارتباط التأكيد المعقول، كأساس لإبداء استنتاج وفقاً لهذا المعيار. وتكون إجراءات جمع الأدلة كافية على الأقل، من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداهما، للوصول المحاسب القانوني إلى مستوى تأكيد مجدٍ. وحتى يكون مستوى التأكيد الذي يصل إليه المحاسب القانوني مجدياً، فإنه من المرجح أن يعزز مدى ثقة المستخدمين المستهدفين في القوائم المالية. (راجع: الفقرة ١٣)

^٥ مسرد مصطلحات المعايير الدولية الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد في كتاب *إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة* (الكتاب)، الذي نشره الاتحاد الدولي للمحاسبين، والمعتمد من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

- (ز) *المحاسب القانوني*: محاسب مهني في الممارسة العامة.* ويشمل المصطلح الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرين أو المكتب، حسب مقتضى الحال. وفي المواطن التي يهدف فيها هذا المعيار صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، يُستخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المحاسب القانوني". ويُقرأ مصطلحا "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"المكتب" على أنهما يشيران إلى ما 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

١٨. يجب أن يتوفر لدى المحاسب القانوني فهم لنص هذا المعيار بكامله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح. (راجع: الفقرة ١٤)
- الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة*
١٩. يجب على المحاسب القانوني الالتزام بكل متطلب وارد في هذا المعيار ما لم يكن المتطلب غير ذي صلة بارتباط الفحص. ويكون المتطلب ذا صلة بارتباط الفحص عندما توجد الظروف التي يتناولها المتطلب.
٢٠. لا يجوز للمحاسب القانوني الإفادة بأنه ملتزم بهذا المعيار في تقريره ما لم يكن قد التزم بجميع متطلبات هذا المعيار ذات الصلة بارتباط الفحص.

المتطلبات المسلكية

٢١. يجب على المحاسب القانوني الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال. (راجع: الفقرتين ١٥، ١٦)

نزعة الشك المهني والحكم المهني

٢٢. يجب على المحاسب القانوني التخطيط للارتباط وتنفيذه مع التحلي بنزعة الشك المهني وإدراك أنه قد توجد ظروف تتسبب في تحريف القوائم المالية بشكل جوهري. (راجع: الفقرات ١٧-٢٠)
٢٣. يجب على المحاسب القانوني ممارسة الحكم المهني عند القيام بارتباط الفحص. (راجع: الفقرات ٢١-٢٥)

رقابة الجودة على مستوى الارتباط

٢٤. يجب أن يتمتع الشريك المسؤول عن الارتباط بالكفاءة في مهارات وأساليب التأكيد والكفاءة في التقرير المالي، بما يناسب ظروف الارتباط. (راجع: الفقرة ٢٦)

* 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.

٢٥. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عمّا يلي: (راجع: الفقرات ٢٧أ-٣٠أ)

- (أ) الجودة العامة لكل ارتباط فحص يتم إنساده لذلك الشريك؛
- (ب) توجيه ارتباط الفحص والإشراف عليه والتخطيط له وتنفيذه، في إطار الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛ (راجع: الفقرة ٣١أ)
- (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:
 - (١) 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 ٣٢أ، ٣٣أ)
 - (٢) الاقتناع بأن فريق الارتباط يتمتع مجتمعاً 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؛
- (٣) تحمل مسؤولية الحفاظ على التوثيق المناسب لأعمال الارتباط.

الاعتبارات ذات الصلة بعد قبول الارتباطات

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

الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة

٢٧. طوال مدة الارتباط، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يظل منتبهاً، من خلال الملاحظة وطرح الاستفسارات عند الضرورة، لما يدل 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

٢٨. 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

٢٩. لا يجوز للمحاسب القانوني قبول ارتباط الفحص، ما لم يكن ملزماً بذلك موجب نظام أو لائحة، في الحالات الآتية: (راجع: الفقرتين ٣٤أ، ٣٥أ)

- (أ) عدم اقتناع المحاسب القانوني بما يلي:
 - (١) وجود غرض منطقي للارتباط؛ أو (راجع: الفقرة ٣٦أ)
 - (٢) مناسبة ارتباط الفحص في ظل الظروف القائمة؛ أو (راجع: الفقرة ٣٧أ)

- (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 ٣٨)
- (د) وجود سبب يدعو المحاسب القانوني إلى الشك في نزاهة الإدارة بحيث يصبح من المرجح أن يؤثر ذلك على سلامة تنفيذ الفحص؛ أو (راجع: الفقرة ٣٣)
- (هـ) فرض الإدارة أو المكلفين بالحوكمة قيوداً على نطاق عمل المحاسب القانوني في ارتباط الفحص المقترح بحيث يعتقد المحاسب القانوني أن هذا القيود سيؤدي إلى امتناعه عن إبداء استنتاج في القوائم المالية.

الشروط المسبقة لقبول ارتباط الفحص

٣٠. قبل قبول ارتباط الفحص، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرة ٣٩)

- (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 ٤٠-٤٦)
- (ب) الحصول على موافقة الإدارة بأنها تقر وتفهم مسؤولياتها عن الأمور الآتية: (راجع: الفقرات ٤٧-٥٠)
- (١) إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عرضها العادل، عند الاقتضاء؛
- (٢) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرية، سواءً بسبب غش أو خطأ؛
- (٣) تزويد المحاسب القانوني بما يلي:

- أ. إمكانية الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون الإدارة على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛
- ب. المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المحاسب القانوني من الإدارة لغرض الفحص؛
- ج. الوصول غير المقيد إلى الأشخاص من داخل المنشأة الذين يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري الحصول منهم على الأدلة.

٣١. في حالة عدم 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 يُضْمَن في تقريره أية إشارة إلى أن الفحص قد تم وفقاً لهذا المعيار.

٣٢. 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

٣٣. لا يجوز أن يشير تقرير المحاسب القانوني الصادر بشأن ارتباط الفحص إلى هذا المعيار إلا في حالة استيفاء التقرير لمتطلبات الفقرة ٨٦.

٣٤. في بعض الحالات، عندما يتم تنفيذ الفحص وفقاً لأنظمة أو لوائح منطبقة في دولة ما، فإن الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة قد تفرض تنسيق تقرير المحاسب القانوني أو صياغته بشكل أو محتوى يختلف اختلافاً كبيراً عن متطلبات هذا المعيار. وفي تلك الظروف، يجب على المحاسب

القانوني تقويم ما إذا كان المستخدمون قد يسيئون فهم التأكيد الذي تم الوصول إليه من فحص القوائم المالية، وإذا كان الأمر كذلك، ما إذا كان تضمين توضيح إضافي في تقرير المحاسب القانوني يمكن أن يخفف من سوء الفهم المحتمل. (راجع: الفقرتين ٥١١، ١٤٨١)

٣٥. إذا استنتج المحاسب القانوني أن التفسير الإضافي في تقريره لن يخفف من سوء الفهم المحتمل، فلا يجوز له قبول ارتباط الفحص، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. ولا يُعد ارتباط الفحص المنقذ 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 ٥١١، ١٤٨١)

الاتفاق على شروط الارتباط

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

٣٧. يجب أن تُسجَّل شروط الارتباط المتفق عليها في خطاب ارتباط أو في شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، ويجب أن تتضمن: (راجع: الفقرات ٥٢١-٥٤١، ٥٦١)

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

(ب) تحديد إطار التقرير المالي المنطبق؛

(ج) هدف ونطاق ارتباط الفحص؛

(د) مسؤوليات المحاسب القانوني؛

(هـ) مسؤوليات الإدارة، بما في ذلك تلك الواردة في الفقرة ٣٠(ب)؛ (راجع: الفقرات ٤٧١-٥٠١، ٥٥١)

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

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

الارتباطات المتكررة

٣٨. في ارتباطات الفحص المتكررة، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت الظروف، بما في ذلك التغييرات في اعتبارات قبول الارتباط، تتطلب إعادة النظر في شروط الارتباط وما إذا كانت هناك حاجة إلى تذكير الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بشروط الارتباط القائمة. (راجع: الفقرة ٥٧١)

قبول التغيير في شروط ارتباط الفحص

٣٩. لا يجوز للمحاسب القانوني أن يقبل بأي تغيير في شروط الارتباط، ما لم توجد مبررات معقولة لذلك. (راجع: الفقرات ٥٨١-٦٠١)

٤٠. إذا طُلب من المحاسب القانوني قبل إنجاز ارتباط الفحص تغيير الارتباط إلى ارتباط لم يتم الوصول فيه إلى أي تأكيد، فيجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت هناك مبررات معقولة للقيام بذلك. (راجع: الفقرتين ٦١١، ٦٢١)

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

الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة

٤٢. يجب على المحاسب القانوني إبلاغ الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، في الوقت المناسب خلال سير ارتباط الفحص، بجميع الأمور المتعلقة بارتباط الفحص التي لها، بحسب الحكم المبي للمحاسب القانوني، ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرات ٦٣١-٦٩١)

تنفيذ الارتباط

الأهمية النسبية عند فحص القوائم المالية

٤٣. يجب على المحاسب القانوني تحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، وتطبيق هذه الأهمية النسبية عند تصميم الإجراءات وتقييم النتائج التي تم الحصول عليها من تلك الإجراءات. (راجع: الفقرات ٧٠أ-٧٣أ)
٤٤. يجب على المحاسب القانوني إعادة النظر في الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل إذا أصبح أثناء الفحص على دراية بمعلومات كانت ستجعله يحدد مبلغاً مختلفاً من البداية. (راجع: الفقرة ٧٤أ)

فهم المحاسب القانوني

٤٥. يجب على المحاسب القانوني التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق، من أجل تحديد المجالات التي من المرجح أن تنشأ فيها تحريفات جوهرية في القوائم المالية، ومن ثم من أجل توفير أساس لتصميم إجراءات للتعامل مع تلك المجالات. (راجع: الفقرات ٧٥أ-٧٧أ)

٤٦. يجب أن يشمل فهم المحاسب القانوني ما يلي: (راجع: الفقرات ٧٨أ، ٨٧أ، ٩٠أ)

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

(ب) طبيعة المنشأة، بما في ذلك:

- (١) عملياتها؛
- (٢) هياكل الملكية والحوكمة بها؛
- (٣) أنواع الاستثمارات التي تقوم بها المنشأة والتي تخطط للقيام بها؛
- (٤) الهيكل التنظيمي للمنشأة وطريقة تمويلها؛
- (٥) أهداف المنشأة واستراتيجياتها؛
- (ج) النظم المحاسبية للمنشأة وسجلاتها المحاسبية؛
- (د) اختيار وتطبيق المنشأة للسياسات المحاسبية.

تصميم وتنفيذ الإجراءات

٤٧. عند الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تشكل الأساس للتوصل إلى استنتاج بشأن القوائم المالية ككل، يجب على المحاسب القانوني تصميم وتنفيذ استفسارات وإجراءات تحليلية: (راجع: الفقرات ٧٩أ-٨٣أ، ٨٧أ، ٩٠أ)

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

(ب) للتركيز على تناول المجالات التي من المرجح أن تنشأ فيها تحريفات جوهرية في القوائم المالية.

٤٨. يجب أن تتضمن استفسارات المحاسب القانوني الموجهة للإدارة والأفراد الآخرين داخل المنشأة، حسب مقتضى الحال، ما يلي: (راجع: الفقرات ٨٤أ-٨٨أ)

(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:

- (١) التغييرات الكبيرة في الأنشطة أو العمليات التجارية للمنشأة؛

- (٢) التغييرات الكبيرة في شروط العقود التي تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للمنشأة، بما في ذلك شروط التمويل وعقود أو شروط الديون؛
- (٣) قيود اليومية المهمة أو التعديلات الأخرى في القوائم المالية؛
- (٤) المعاملات المهمة التي يتم إجراؤها أو إثباتها بالقرب من نهاية فترة التقرير؛
- (٥) حالة أي تحريفات غير مُصحَّحة تم اكتشافها أثناء الارتباطات السابقة؛
- (٦) التأثيرات أو الانعكاسات المحتملة على المنشأة بسبب المعاملات أو العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة؛
- (د) الوجود الفعلي أو المشتبه به أو المزعوم لأي مما يلي:
- (١) الغش أو التصرفات غير القانونية التي تؤثر على المنشأة؛
- (٢) عدم الالتزام بأحكام الأنظمة واللوائح المتعارف بشكل عام على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات المهمة في القوائم المالية، مثل الأنظمة واللوائح الخاصة بالزكاة والضريبة ومعاشات التقاعد؛
- (هـ) ما إذا كانت الإدارة قد حددت وتعاملت مع الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المحاسب القانوني والتي تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية؛
- (و) أساس تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة: (راجع: الفقرة ٨٩أ)
- (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.

٤٩. عند تصميم الإجراءات التحليلية، يجب على المحاسب القانوني أن ينظر فيما إذا كانت البيانات التي تم الحصول عليها من النُظُم والسجلات الحاسوبية للمنشأة تُعد كافية لغرض تنفيذ الإجراءات التحليلية. (راجع: الفقرات ٩٠أ-٩٢أ)

إجراءات للتعامل مع ظروف خاصة

الأطراف ذات العلاقة

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

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

(أ) طبيعة تلك المعاملات؛

(ب) ما إذا كانت هناك أطراف ذات علاقة يمكن أن تكون مشاركة في تلك المعاملات؛

(ج) المبرر التجاري (أو عدمه) لتلك المعاملات.

الغش وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح

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

(أ) إبلاغ ذلك الأمر للمستوى الإداري المناسب أو للمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح؛ (راجع: الفقرة ٩٣أ)

- (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 تجريه الإدارة، والذي يتم إبلاغ المحاسب القانوني به، لتأثيرات الغش أو عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه؛
- (د) تحديد ما إذا كانت الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة: (راجع: الفقرات أ٩٤-٩٨)

- (١) تتطلب من المحاسب القانوني أن يقرر عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.
- (٢) تفرض مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجها، في ظل الظروف القائمة، التقرير عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.

الاستمرارية

٥٣. يشمل فحص القوائم المالية النظر في قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وعند النظر في تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، يجب على المحاسب القانوني تغطية نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة لإجراء التقييم حسبما هو مطلوب بموجب إطار التقرير المالي المنطبق أو بموجب نظام أو لائحة عندما تكون هناك فترة أطول محددة.
٥٤. إذا علم المحاسب القانوني خلال تنفيذ الفحص بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فيجب عليه: (راجع: الفقرة أ٩٩)

(أ) الاستفسار من الإدارة عن خططها للتصرفات المستقبلية التي تؤثر على قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وعن جدوى تلك الخطط، وأيضاً 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:

- (١) الاستمرار في عرض القوائم المالية على أساس مفهوم الاستمرارية إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق يتضمن افتراض بقاء المنشأة كمنشأة مستمرة؛ أو
- (٢) استنتاج ما إذا كانت القوائم المالية 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

٥٥. قد يكون من الضروري للمحاسب القانوني، عند تنفيذ الفحص، استخدام العمل المنفذ من قبل محاسبين قانونيين آخرين أو عمل فرد أو كيان لديه الخبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو التأكيد. وإذا قام المحاسب القانوني خلال تنفيذه للفحص باستخدام عمل محاسب قانوني آخر أو عمل خبير، فيجب عليه اتخاذ الخطوات المناسبة ليكون مقتنعاً بأن العمل المنفذ يُعد كافياً لأغراضه. (راجع: الفقرة أ٨٠)

مطابقة القوائم المالية بالسجلات المحاسبية ذات الصلة

٥٦. يجب على المحاسب القانوني الحصول على أدلة تثبت اتفاق القوائم المالية أو تطابقها مع السجلات المحاسبية ذات الصلة للمنشأة. (راجع: الفقرة أ١٠٠)

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

٥٧. 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 أ١٠١-١٠٥)

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

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

الأحداث اللاحقة

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

٥٩. لا يقع على المحاسب القانوني أي التزام بتنفيذ أي إجراءات فيما يتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ تقريره. ومع ذلك، فعندما يعلم المحاسب القانوني 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 تعتمزم بها الإدارة معالجة الأمر في القوائم المالية.

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

الإفادات المكتوبة

٦١. يجب على المحاسب القانوني أن يطلب من الإدارة تقديم إفادة مكتوبة بأنها قد أوفت بمسؤولياتها المحددة في شروط الارتباط المتفق عليها. ويجب أن تشمل الإفادة المكتوبة على ما يلي: (راجع الفقرات ١٠٦٨-١٠٨٠)

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

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

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

٦٢. يجب على المحاسب القانوني أيضاً أن يطلب من الإدارة إفادات مكتوبة بأنها قد أفصحت له عن: (راجع الفقرة ١٠٧٠)

(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 المنطوق 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 نَقَدَتها المنشأة في فترة التقرير المالي قيد النظر.

٦٣. إذا لم تقدم الإدارة واحدة أو أكثر من الإفادات المكتوبة المطلوبة، فيجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرة ١٠٦٠)

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

(ب) إعادة تقويم نزاهة الإدارة، وتقويم التأثير المحتمل لذلك على إمكانية الاعتماد على الإفادات (الشفهية أو المكتوبة)، والأدلة بشكل عام؛

(ج) اتخاذ التصرفات المناسبة بما في ذلك تحديد التأثير المحتمل على الاستنتاج الوارد في تقرير المحاسب القانوني وفقاً لهذا المعيار.

٦٤. يجب على المحاسب القانوني الامتناع عن إبداء استنتاج في القوائم المالية، أو الانسحاب من الارتباط إذا كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، حسب مقتضى الحال، في الحالات الآتية:

(أ) إذا استنتج المحاسب القانوني وجود شكوك كافية حول نزاهة الإدارة مما يجعل الإفادات المكتوبة لا يمكن الاعتماد عليها؛ أو

(ب) إذا لم تقدم الإدارة الإفادات التي تتطلبها الفقرة ٦١.

تاريخ الإفادات المكتوبة والفترات التي تغطيها

٦٥. يجب أن يكون تاريخ الإفادات المكتوبة أقرب ما يمكن لتاريخ تقرير المحاسب القانوني، ولكن بما لا يتجاوز ذلك التاريخ. ويجب أن تكون الإفادات المكتوبة لجميع القوائم المالية، وللفترة (الفترات) المشار إليها في تقرير المحاسب القانوني.

تقويم الأدلة المتحصل عليها من الإجراءات المنفذة

٦٦. يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة من الإجراءات المنفذة، وإذا لم يكن الأمر كذلك، فيجب على المحاسب القانوني تنفيذ الإجراءات الأخرى التي يراها ضرورية في ظل الظروف القائمة ليكون قادراً على تكوين استنتاج في القوائم المالية. (راجع: الفقرة ١٠٩٠)

٦٧. إذا لم يكن المحاسب القانوني قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتكوين استنتاج، فيجب عليه مناقشة تأثيرات تلك القيود المفروضة على نطاق الفحص مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرتين ١١٠٠، ١١١٠)

تقويم التأثير على تقرير المحاسب القانوني:

٦٨. يجب على المحاسب القانوني تقويم الأدلة التي تم الحصول عليها من الإجراءات المنفذة لتحديد تأثيرها على تقريره. (راجع: الفقرة ١٠٩٠)

تكوين استنتاج المحاسب القانوني بشأن القوائم المالية

النظر في إطار التقرير المالي المنطبق فيما يتعلق بالقوائم المالية

٦٩. عند تكوين الاستنتاج بشأن القوائم المالية، يجب على المحاسب القانوني:

(أ) تقويم ما إذا كانت القوائم المالية تشير إلى إطار التقرير المالي المنطبق أو تصفه بشكل كافٍ؛ (راجع: الفقرتين ١١٢٠، ١١٣٠)

(ب) النظر، في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق ونتائج الإجراءات المنفذة، فيما إذا كانت:

(١) المصطلحات المستخدمة في القوائم المالية مناسبة، بما في ذلك عنوان كل قائمة مالية؛

(٢) القوائم المالية تُفصح بشكل كافٍ عن السياسات المحاسبية المهمة التي تم اختيارها وتطبيقها.

(٣) السياسات المحاسبية المختارة والمطبقة متسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق، ومناسبة؛

(٤) التقديرات المحاسبية التي أعددتها الإدارة تبدو معقولة؛

(٥) المعلومات المعروضة في القوائم المالية تبدو ملائمة، ويمكن الاعتماد عليها، وقابلة للمقارنة والفهم؛

(٦) القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثيرات المعاملات والأحداث المهمة على

المعلومات الواردة في القوائم المالية. (راجع: الفقرات ١١٤٠-١١٦٠)

٧٠. يجب على المحاسب القانوني أن ينظر في تأثير:

- (أ) التحريفات غير المصححة المكتشفة أثناء الفحص، وفي فحص القوائم المالية للمنشأة في العام السابق، على القوائم المالية ككل؛
(ب) الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك المؤشرات على وجود تحيز محتمل في اجتهادات الإدارة. (راجع: الفقرتين ١١٧، ١١٨)

٧١. في حالة إعداد القوائم المالية باستخدام إطار عرض عادل، يجب أيضاً على المحاسب القانوني أن ينظر فيما يلي: (راجع: الفقرة ١١٥)

- (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

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

الاستنتاج غير المعدل

٧٣. 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.

٧٤. 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 ١١٩، ١٢٠)

(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 المعدل

٧٥. يجب على المحاسب القانوني أن يُبدي استنتاجاً معدلاً 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
(ب) يكون غير قادر على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة فيما يتعلق ببند أو أكثر من البنود المهمة فيما يتعلّق بالقوائم المالية ككل.

٧٦. عندما يُعدّل المحاسب القانوني الاستنتاج الذي تم إبداءه بشأن القوائم المالية، فيجب عليه:

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

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

القوائم المالية المحرفة بشكلٍ جوهري

٧٧. إذا حدد المحاسب القانوني أن القوائم المالية مُحَرَفَةٌ بشكلٍ جوهري، فيجب عليه:

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

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

٧٨. عندما يُبدي المحاسب القانوني استنتاجاً متحفظاً 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 بشكلٍ عادل، من جميع الجوانب الجوهرية (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة)، ... وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق،" (للقوائم المالية المُعدّة باستخدام إطار عرض عادل)؛ أو

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

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

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

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

٨٠. في فقرة أساس الاستنتاج، فيما يتعلّق 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 الجوهري 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

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

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

(ب) يمتنع عن إبداء استنتاج إذا خُص إلى أن التأثيرات المحتملة للتحريفات غير المكتشفة على القوائم المالية، إن وجدت، من الممكن أن تكون جوهرية وأيضاً منتشرة.

٨٢. يجب على المحاسب القانوني أن ينسحب من الارتباط في الحالات الآتية: (راجع: الفقرات ١٢١١-١٢٣٤)

(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 المحتملة للتحريفات غير المكتشفة على القوائم المالية تُعد جوهرية ومنتشرة؛

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

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

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

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

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

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

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

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

تقرير المحاسب القانوني

٨٦. يجب أن يكون تقرير المحاسب القانوني عن ارتباط الفحص في صورة كتابية، وأن يحتوي على العناصر الآتية: (راجع: الفقرات ١٢٤٤-١٢٧٤، ١٤٨١، ١٥٠١)

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

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

(ج) مقدمة:

(١) تُحدد القوائم المالية التي تم فحصها، بما في ذلك عنوان كل قائمة من القوائم الواردة في مجموعة القوائم المالية والتاريخ والفترة التي تغطيها كل قائمة مالية؛

(٢) تُشير إلى ملخص للسياسات المحاسبية المهمة والمعلومات التوضيحية الأخرى؛

(٣) تنص على أن القوائم المالية قد تم فحصها؛

(د) وصف لمسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية، بما في ذلك شرح لمسؤولية الإدارة عن: (راجع: الفقرات ١٢٨١-١٣١١)

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

- (٢) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ؛
- (هـ) إذا كانت القوائم المالية قوائم مالية ذات غرض خاص:
- (١) وصف للغرض الذي من أجله أُعدت القوائم المالية، وعند الضرورة، المستخدمين المستهدفين، أو الإشارة إلى إيضاح في القوائم المالية ذات الغرض الخاص يحتوي على تلك المعلومات؛
- (٢) إذا كان متاحاً للإدارة إمكانية اختيار إطار التقرير المالى عند إعداد تلك القوائم المالية، إشارة ضمن شرح مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية إلى مسؤوليتها عن تحديد أن إطار التقرير المالى المنطبق يُعد مقبولاً في ظل الظروف القائمة؛
- (و) وصف لمسؤولية المحاسب القانونى عن إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية، بما في ذلك الإشارة إلى هذا المعيار، وعند الاقتضاء، إلى الأنظمة أو اللوائح المنطبقة؛ (راجع: الفقرات ١٣٢١، ١٣٣١، ١٤٩١)
- (ز) وصف لفحص القوائم المالية وقيوده، مع العبارات الآتية: (راجع: الفقرة ١٣٤١)
- (١) أن ارتباط الفحص المنفذ بموجب هذا المعيار هو ارتباط تأكيد محدود؛
- (٢) أن المحاسب القانونى ينفذ الإجراءات، التي تتكون أساساً من طرح استفسارات على الإدارة وغيرها داخل المنشأة، بحسب مقتضى الحال، وتطبيق إجراءات تحليلية، وتقييم الأدلة التي تم الحصول عليها؛
- (٣) أن الإجراءات المُنفَّذة في الفحص هي أقل بكثير من تلك المُنفَّذة في المراجعة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة، وبناءً عليه، فإن المحاسب القانونى لا يُبدي رأي مراجعة في القوائم المالية؛
- (ح) فقرة بعنوان "الاستنتاج" تتضمن ما يلي:
- (١) استنتاج المحاسب القانونى بشأن القوائم المالية ككل وفقاً للفقرات ٧٢-٨٥، حسب مقتضى الحال؛
- (٢) إشارة إلى إطار التقرير المالى المنطبق المُستخدم في إعداد القوائم المالية، بما في ذلك تحديد الدولة المنشئة لإطار التقرير المالى، والذي لا يكون المعايير الدولية للتقرير المالى أو المعيار الدولى للتقرير المالى 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: الفقرتين ١٣٥٥، ١٣٦١)
- (ط) عندما يكون استنتاج المحاسب القانونى بشأن القوائم المالية مُعدلاً:
- (١) فقرة بعنوان مُناسب تحتوي على استنتاج المحاسب القانونى المُعدّل وفقاً للفقرات ٧٢ و٧٥-٨٥، حسب مقتضى الحال؛
- (٢) فقرة بعنوان مُناسب تُقدّم وصفاً للأمر أو الأمور التي نشأ عنها التعديل؛ (راجع: الفقرة ١٣٧١)
- (ي) إشارة إلى التزام المحاسب القانونى، بموجب هذا المعيار، بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة؛
- (ك) تاريخ تقرير المحاسب القانونى؛ (راجع: الفقرات ١٤٤١-١٤٧١)
- (ل) توقيع المحاسب القانونى؛ (راجع: الفقرة ١٣٨١)
- (م) المكان الذي يُمارس فيه المحاسب القانونى عمله في الدولة.

فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المحاسب القانونى

فقرات لفت الانتباه

٨٧. قد يرى المحاسب القانونى أنه من الضرورى لفت انتباه المُستخدمين لأمر ما تم عرضه أو الإفصاح عنه في القوائم المالية، ويُعد بحسب حكم المحاسب القانونى، على قدرٍ كبيرٍ من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية. وفي مثل هذه الحالات، يجب أن يُضَمَّن المحاسب القانونى فقرة لفت انتباه في تقريره، بشرط أن يكون قد حصل على ما يكفي من الأدلة المناسبة لاستنتاج أن الأمر من غير

المُرَجَّح أن يكون محرفاً بشكل جوهري وفق ما هو معروض به في القوائم المالية. ولا يجوز أن تشير هذه الفقرة إلا إلى معلومات تم عرضها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية.

٨٨. يجب أن يتضمن تقرير المحاسب القانوني عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص فقرة لفت انتباهه، 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 ١٣٩أ، ١٤٠أ)

٨٩. 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

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

مسؤوليات التقرير الأخرى

٩١. قد يُطلَب من المحاسب القانوني أن يتناول مسؤوليات تقرير أخرى في تقريره عن القوائم المالية، وذلك بالإضافة إلى مسؤوليات المحاسب القانوني بموجب هذا المعيار لإعداد تقرير عن القوائم المالية. وفي مثل هذه الحالات، يجب أن يتناول المحاسب القانوني هذه المسؤوليات الأخرى في قسم منفصل في تقريره تحت عنوان "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى"، أو أي عنوان آخر مناسب لمحتوى القسم، وذلك بعد القسم الوارد في التقرير بعنوان "التقرير عن القوائم المالية". (راجع: الفقرات ١٤١أ-١٤٢أ)

تاريخ تقرير المحاسب القانوني

٩٢. يجب أن يُوَخَّح 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 ١٤٤أ-١٤٧أ)

(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 أقروا بأنهم يتحملون المسؤولية عن تلك القوائم المالية.

التوثيق

٩٣. يقدِّم إعداد توثيق لأعمال الفحص أدلة 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 يوثق 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 ١٥١أ)

(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.

٩٤. 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.

٩٥. 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.
٩٦. 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 ١، ٢)

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

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

٢١. قد يطلب مراجع القوائم المالية لمجموعة منشآت تنفيذ ارتباطات فحص وفقاً لهذا المعيار للمنشآت المكونة للمجموعة.^٦ 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 بمعييار رقابة الجودة (١) (راجع: الفقرة ٤)

٣١. يتناول المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) 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.
 - تنفيذ الارتباط.
 - المتابعة.

٤١. بموجب معيار رقابة الجودة (١)، فإن المكتب يتحمل التزاماً بوضع نظام لرقابة الجودة والحفاظ عليه ليوافق 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.^٧

٥١. تُعد المتطلبات الوطنية التي تتناول مسؤوليات المكتب عن وضع نظام لرقابة الجودة، والحفاظ عليه، مساوية على الأقل لمتطلبات معيار رقابة

^٦ معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"، الفقرة ٥٢١

^٧ معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ١١

الجودة (١) عندما تتناول جميع العناصر المشار إليها في الفقرة ٣١ وتفرض التزامات على المكتب لتحقيق أهداف المتطلبات المنصوص عليها في معيار رقابة الجودة (١).

الارتباط لفحص القوائم المالية التاريخية (راجع: الفقرات ٥-٨، ١٤)

٦١. 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.

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

الأهداف (راجع: الفقرة ١٥)

٨١. 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.

٩١. 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.

١٠١. 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 ١٦)

استخدام مُصطلحي "الإدارة" و"المكلفين بالحوكمة"

١١١. 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، حسب مقتضى الحال" المستخدمة في مواضع مختلفة من هذا المعيار يُقصد منها تنبيه المحاسب القانوني لحقيقة أن البيئات المختلفة التي تعمل فيها المنشآت قد توجد فيها هياكل وترتيبات مختلفة للإدارة والحوكمة.

١٢١. تقع المسؤوليات المختلفة المتعلقة بإعداد المعلومات المالية والتقارير المالي الخارجي إمّا 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 مساءلة رسمية موضوعة للمنشأة (على سبيل المثال، على النحو المسجل 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 للمُنشأة ضمن المسؤوليات النظامية للمكلفين بالحوكمة، وفي بعض الدول الأخرى تكون ضمن مسؤوليات الإدارة.

التأكيد المحدود – استخدام مصطلح ما يكفي من الأدلة المناسبة (راجع: الفقرة ١٧(و))

١٣٠. 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 بارتباطات الفحص وفقاً لهذا المعيار (راجع: الفقرة ١٨)

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

المتطلبات المسلكية (راجع: الفقرة ٢١)

١٥٠. 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 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.

١٦٠. في حال تنفيذ ارتباط 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 التأثر بمؤثرات قد تخل بذلك الاستنتاج. ويعزز الاستقلال قدرة المحاسب القانوني على العمل بنزاهة والتحلي بالموضوعية والالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني.

نزعة الشك المهني والحكم المهني

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرة ٢٢)

١٧٠. 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.

١٨٠. 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.

١٩٩. من الضروري الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال عملية الفحص إذا أراد المحاسب القانوني، على سبيل المثال، تخفيض مخاطر:

- التغاضي عن الظروف غير المعتادة.
 - التعميم الزائد عن الحد عند استنباط الاستنتاجات من الأدلة المتحصل عليها.
 - استخدام افتراضات غير مناسبة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة في الفحص، وتقويم نتائج هذه الإجراءات.
٢٠٠. 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 ٢٣)

٢١١. 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 تقويم ما إذا كانت الأدلة التي تم الحصول عليها من الإجراءات المُنفَّذة تُقلل من خطر الارتباط إلى مستوى مقبول في ظل ظروف الارتباط.
- عند النظر في اجتهادات الإدارة عند تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق الخاص بالمنشأة.
- عند تكوين استنتاج بشأن القوائم المالية استناداً إلى الأدلة التي تم الحصول عليها، بما في ذلك النظر في مدى معقولية التقديرات التي أجرتها الإدارة عند إعداد القوائم المالية.

٢٢١. 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 التأكد، في تطوير الكفاءات اللازمة لتحقيق أحكام معقولة. ويساعد التشاور بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل أثناء الارتباط، سواءً داخل فريق الارتباط أو بين فريق الارتباط وأشخاص آخرين على مستوى مناسب داخل المكتب أو خارجه، المحاسب القانوني في القيام بأحكام مدروسة ومعقولة.

٢٣١. تعتمد ممارسة الحكم المهني في أي ارتباط بعينه على الحقائق والظروف المعلومة للمحاسب القانوني أثناء الارتباط، بما في ذلك:

- المعرفة المكتسبة من الارتباطات التي نُفِّذت فيما يتعلق بالقوائم المالية للمنشأة في فترات سابقة، حيثما أمكن.
- فهم المحاسب القانوني للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك نظامها المحاسبي، وتطبيق إطار التقرير المالي المنطبق في صناعة المنشأة.
- مدى حاجة إعداد وعرض القوائم المالية إلى ممارسة الإدارة للاجتهاد.

٢٤١. يمكن تقويم الحكم المهني بناءً على ما إذا كان الحكم المتوصل إليه يعكس التطبيق الكفؤ لمبادئ التأكد والمحاسبة وما إذا كان الحكم يُعد مناسباً في ضوء، وبما يتسق مع، الحقائق والظروف المعلومة للمحاسب القانوني حتى تاريخ تقريره.

٢٥١. 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 ٢٤، ٢٥)

٢٦١. تشمل مهارات وأساليب التأكد:

- تطبيق نزعة الشك المهني والحكم المهني لتخطيط وتنفيذ ارتباطات التأكد، 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 إجراءات الفحص؛
 - تطبيق الإجراءات المناسبة لارتباط الفحص، وهو ما قد يشمل أنواعاً أخرى من الإجراءات إضافةً إلى الاستفسارات والإجراءات التحليلية (مثل الفحص المادي وإعادة الاحتساب وإعادة التنفيذ والملاحظة والمصادقة)؛
 - مُمارسات التوثيق المنهجية؛
 - تطبيق المهارات والممارسات ذات الصلة بكتابة التقارير لارتباطات التأكيد.
- ٢٧أ. 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.
- ٢٨أ. 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.
- ٢٩أ. ما لم تقتض المعلومات التي يقدمها المكتب أو أطراف أخرى 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 نُظْم 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.
- ٣٠أ. 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 ٢٥(ب))
- ٣١أ. 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 ٢٥(د)(١))

٣٢أ. يتطلب معيار رقابة الجودة (١) 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.

٣٣أ. إذا كان لدى الشريك المسؤول عن الارتباط سبب يدعو إلى الشك في نزاهة الإدارة لدرجة من المرجح أن تؤثر على سلامة تنفيذ الفحص، فمن غير المناسب عندئذٍ، وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، قبول الارتباط، ما لم يكن ذلك مطلوباً بموجب نظام أو لائحة، لأن القيام بذلك قد يؤدي إلى اقتران اسم المحاسب القانوني بالقوائم المالية للمُنشأة بطريقة غير مناسبة.

قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات الفحص والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات (راجع: الفقرة ٢٩)

٣٤أ. 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 ٢٩)

٣٥أ. لا يمكن قبول ارتباطات التأكيد إلا عندما تتوفر في الارتباط خصائص مُعيّنة^٨ تكون مواتية لتحقيق أهداف المحاسب القانوني المُحددة للارتباط.

الغرض المنطقي (راجع: الفقرة ٢٩(أ)(١))

٣٦أ. 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

(ب) إذا كان المحاسب القانوني يشتبه 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 ٢٩(أ)(٢))

٣٧أ. 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.

^٨ إطار التأكيد، الفقرة ٢٢

المعلومات اللازمة لتنفيذ ارتباط الفحص (راجع: الفقرة ٢٩(ج))

٣٨١. 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 المحاسبية 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 ٣٠)

٣٩١. 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 ٣٠(أ))

٤٠١. من شروط قبول ارتباط التأكيد أن تكون الضوابط المشار إليها في تعريف ارتباط التأكيد مناسبة ومتاحة للمستخدمين المستهدفين.^٩ 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

٤١١. 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.

٤٢١. 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 سيقروؤن تقرير التأكيد، ولاسيما إذا كان هناك عدد كبير من الأشخاص الذين سيكون بمقدورهم الوصول إلى التقرير.

٤٣١. 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).

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

- طبيعة المنشأة (على سبيل المثال ما إذا كانت منشأة تجارية أو منشأة قطاع عام أو منظمة غير هادفة للربح).
- غرض القوائم المالية (على سبيل المثال ما إذا كان قد تم إعدادها للوفاء بالاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين، أو الاحتياجات من المعلومات المالية لمستخدمين محددين).
- طبيعة القوائم المالية (على سبيل المثال ما إذا كانت القوائم المالية مجموعة كاملة من القوائم المالية أو قائمة مالية واحدة).
- ما إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق منصوصاً عليه في الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة.

٤٥١. إذا كان إطار التقرير المالي المُستخدم لإعداد القوائم المالية غير مقبول في ضوء الغرض من القوائم المالية، ولم توافق الإدارة على استخدام إطار تقرير مالي يُعد مقبولاً من وجهة نظر المحاسب القانوني، فإن المحاسب القانوني ملزم بموجب هذا المعيار برفض الارتباط.

٤٦١. 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

^٩ إطار التأكيد، الفقرة ٤٢

^{١٠} إطار التأكيد، الفقرة ٢٢(ب)(٢)

مطلوباً من المحاسب القانوني بموجب هذا المعيار أن يتفق مع الإدارة على الشروط الجديدة لارتباط الفحص التي تعكس التغيير في إطار التقرير المالي المنطبق.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرتين ٣٠(ب)، ٣٧(ه))

٤٧. القوائم المالية التي تخضع للفحص هي تلك القوائم الخاصة بالمنشأة، التي 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 يُنفَّذ على افتراض أساس بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقرّوا بمسؤوليات معينة ضرورية للقيام بالفحص. ولا يُعني فحص القوائم المالية الإدارة والمكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم.

٤٨. باعتباره جزءاً من مسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية، تُعد الإدارة مطالبة بممارسة الاجتهاد عند إجراء التقديرات المحاسبية المعقولة في ظل الظروف القائمة، ومطالبة باختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة. وتُنفذ هذه الاجتهادات في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.

٤٩. 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 شفويّاً أو كتابياً. ومع ذلك، تُسجّل موافقة الإدارة لاحقاً ضمن شروط الارتباط المكتوبة.

٥٠. إذا لم تُقرّ الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بمسؤولياتهم فيما يتعلق بالقوائم المالية، أو إذا لن يقرّوا بها لاحقاً، فليس من المناسب قبول الارتباط ما لم يكن المحاسب القانوني مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. وفي الظروف التي يكون المحاسب القانوني مطالباً فيها بقبول ارتباط الفحص، فإنه قد يحتاج لأن يشرح للإدارة والمكلفين بالحوكمة، عندما يكونون مختلفين، أهمية هذه الأمور وانعكاساتها على الارتباط.

اعتبارات إضافية عندما تكون صيغة تقرير المحاسب القانوني مفروضة بموجب نظام أو لائحة (راجع: الفقرتين ٣٤، ٣٥)

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

- اعتبر المحاسب القانوني أن إطار التقرير المالي المفروض بموجب النظام أو اللائحة غير مقبول؛ أو
- كان التنسيق أو الصيغة المفروضة لتقرير المحاسب القانوني بشكل أو مصطلحات مختلفة إلى حد كبير عن التنسيق أو الصيغة المطلوبة بموجب هذا المعيار.

ووفقاً لهذا المعيار، فإن الفحص الذي يتم في هذه الحالات لا يكون مستوفياً لمتطلبات هذا المعيار، ولا يُمكن للمحاسب القانوني الإفادة بأنه ملتزم بهذا المعيار في التقرير الصادر للارتباط. وعلى الرغم من أن المحاسب القانوني غير مسموح له بأن يفيد بأنه ملتزم بهذا المعيار، إلا أنه 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 ٣٧)

٥٢. 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

٥٣. 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 وموافقها على شروط الارتباط الموضحة في الخطاب.

فحص مكونات مجموعات المنشآت

٥٤٠. 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 ٣٧هـ))

٥٥٠. 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 يقرون ويفهمون مسؤولياتهم المنصوص عليها في هذا المعيار. ويجوز في هذه الموافقة المكتوبة استخدام الصيغة المنصوص عليها في الأنظمة أو اللوائح إذا كانت الأنظمة أو اللوائح تحدد مسؤوليات للإدارة تُعادل في تأثيرها تلك المبينة في هذا المعيار.

مثال توضيحي لخطاب الارتباط (راجع: الفقرة ٣٧)

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

الارتباطات المتكررة (راجع: الفقرة ٣٨)

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

- أي مؤشر على سوء فهم الإدارة لهدف ونطاق الفحص.
- أي شروط معدلة أو خاصة للارتباط.
- تغيير حديث في الإدارة العليا للمنشأة.
- تغيير مهم في ملاك المنشأة.
- تغيير مهم في طبيعة أو حجم أعمال المنشأة.
- تغيير في المتطلبات النظامية أو التنظيمية.
- تغيير في إطار التقرير المالي المنطبق.

قبول التغيير في شروط ارتباط الفحص

طلب تغيير شروط ارتباط الفحص (راجع: الفقرة ٣٩)

٥٨٠. 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.
٥٩١. 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.
٦٠٠. 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 ٤٠)

٦١١. 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 للأمر الأخرى المشار إليها في هذا المعيار.
٦٢٠. 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 ٤٢)

٦٣٠. 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 فعال لفهم الأمور الناشئة وبناء علاقة عمل ببناءة للارتباط.
٦٤٠. 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.
٦٥٠. قد تقيد الأنظمة أو اللوائح قيام المحاسب القانوني بالإبلاغ عن أمور معينة للمكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، قد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص إجراء اتصال أو اتخاذ أي إجراء آخر قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة 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 بالأمور المتعلقة بالفحص

٦٦٠. 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

والتقديرات المحاسبية وإفصاحات القوائم المالية.

- النتائج المهمة من تنفيذ الإجراءات، بما في ذلك الحالات التي رأى فيها المحاسب القانوني ضرورة تنفيذ المزيد من الإجراءات بموجب هذا المعيار. وقد يحتاج المحاسب القانوني للتأكد من أن المكلفين بالحوكمة لديهم نفس الفهم للحقائق والظروف ذات الصلة بمعاملات أو أحداث محددة.
- الأمور الناشئة التي قد تؤدي إلى تعديل في استنتاج المحاسب القانوني.
- الصعوبات الكبيرة، إن وجدت، التي تعترض سبيل الفحص؛ على سبيل المثال، عدم 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.

٦٧أ. في بعض المنشآت، يختلف الأشخاص المسؤولون عن الإدارة عن المسؤولين عن حوكمة المنشأة. وفي هذه الظروف، قد تتحمل الإدارة مسؤولية إبلاغ الأمور المتعلقة بالحوكمة إلى المكلفين بالحوكمة. ولا يترتب على قيام الإدارة بإبلاغ المكلفين بالحوكمة بالأمور التي يتعين على المحاسب القانوني الإبلاغ بها إعفاء المحاسب القانوني من مسؤولية إبلاغهم بها أيضاً. غير أن قيام الإدارة بالإبلاغ عن هذه الأمور قد يؤثر على شكل أو توقيت اتصال المحاسب القانوني بالمكلفين بالحوكمة.

الاتصال بأطراف ثالثة

٦٨أ. 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 مُعَيَّنة مُعدَّة للمكلفين بالحوكمة إلى السلطة التنظيمية المعنية أو إلى جهات التمويل، أو جعل تلك التقارير، في بعض الحالات، مُتاحة للعموم.

٦٩أ. قد يحتاج المحاسب القانوني للحصول على موافقة مسبقة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة قبل القيام بتزويد طرف ثالث بنسخة من بلاغاته المكتوبة، ما لم يكن ذلك مطلوباً منه بموجب الأنظمة أو اللوائح.

تنفيذ الارتباط

الأهمية النسبية عند فحص القوائم المالية (راجع: الفقرة ٤٣)

٧٠أ. ينظر المحاسب القانوني في الأهمية النسبية في سياق إطار التقرير المالي المنطبق. وتناقش بعض أطر التقرير المالي مفهوم الأهمية النسبية في سياق إعداد وعرض القوائم المالية. ورغم أن أطر التقرير المالي قد تناقش الأهمية النسبية بمصطلحات مختلفة، فإنها بشكل عام توضح ما يلي:

- أن التحريفات، بما في ذلك الإغفالات، تُعد جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، 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 بكليهما؛
- أن الأحكام الخاصة بالأمور التي تُعد جوهرية لمستخدمي القوائم المالية تتم على أساس النظر في المعلومات المالية المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون كمجموعة. ولا يُنظر إلى التأثير المحتمل للتحريفات على أفراد معينين من المستخدمين الذين قد تتباين احتياجاتهم بشكل كبير.

٧١أ. في حال احتواء إطار التقرير المالي المنطبق على مناقشة لمفهوم الأهمية النسبية، فإن هذه المناقشة توفر إطاراً مرجعياً للمحاسب القانوني عند تحديد الأهمية النسبية للفحص. وفي حال عدم وجودها، فإن الاعتبارات المذكورة أعلاه توفر للمحاسب القانوني إطاراً مرجعياً.

٧٢أ. 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 افتراض أن المستخدمين:

- يتمتعون بمعرفة معقولة للمحاسبة والأنشطة التجارية والاقتصادية، ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات الواردة في القوائم المالية مع بذل قدر معقول من العناية؛
 - يفهمون أن القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها وفحصها تبعاً لمستويات من الأهمية النسبية؛
 - يدركون حالات عدم التأكد الملازمة لقياس المبالغ على أساس استخدام التقديرات والاجتهاد وأخذ الأحداث المستقبلية في الحسبان؛
 - يتخذون قرارات اقتصادية معقولة على أساس المعلومات الواردة في القوائم المالية.
- وما لم يكن ارتباط الفحص منفذاً لقوائم مالية تستهدف تلبية احتياجات معينة لمستخدمين محددين، فلا يتم النظر عادةً في الأثر المحتمل للتحريفات على مجموعة محددة من المستخدمين الذين قد تتباين المعلومات التي يحتاجون إليها بشكل كبير.
- ٧٣أ. 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 ٤٤)
- ٧٤أ. 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 ٤٥، ٤٦)
- ٧٥أ. 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.
- ٧٦أ. 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.
- ٧٧أ. يضع الفهم إطاراً مرجعياً يخطط المحاسب القانوني في نطاقه لارتباط الفحص ويقوم بتنفيذه، ويمارس في نطاقه الحكم المهني طوال مدة الارتباط. وعلى وجه الخصوص، يجب أن يكون الفهم كافياً لتمكين المحاسب القانوني من تحديد المجالات التي من المرجح أن تنشأ فيها تحريفات جوهرية في القوائم المالية، وتوفير ما يلزم من معلومات لمنهج المحاسب القانوني في تصميم الإجراءات وتنفيذها للتعامل مع تلك المجالات.
- ٧٨أ. عند التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، وإطار التقرير المالي المنطبق، قد ينظر المحاسب القانوني أيضاً فيما يلي:
- ما إذا كانت المنشأة تُعد مكوناً في مجموعة منشآت، أو أنها منشأة زميلة لمنشأة أخرى.
 - مدى تعقيد إطار التقرير المالي.
 - التزامات أو متطلبات التقرير المالي للمنشأة وما إذا كانت تلك الالتزامات أو المتطلبات قائمة بموجب نظام أو لائحة منطبقة أو قائمة في سياق ترتيبات تقرير مالي اختيارية محددة بموجب ترتيبات رسمية للحوكمة والمساءلة، على سبيل المثال، بموجب ترتيبات تعاقدية مع طرف ثالث.
 - الأحكام ذات الصلة في الأنظمة واللوائح المتعارف بشكل عام على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات الجوهرية في

القوائم المالية، مثل الأنظمة واللوائح الخاصة بالزكاة والضريبة ومعاشات التقاعد.

- مستوى تطور هيكل إدارة المنشأة وحوكمتها فيما يتعلق بإدارة السجلات المحاسبية للمنشأة ونُظْم التقرير المالي فيها التي يعتمد عليها إعداد القوائم المالية، والإشراف على تلك السجلات والنُظْم. 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 مالِكها 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 بالالتزامات التقرير المالي الخاصة بها.
- مستوى تطور وتعقيد نُظْم المنشأة الخاصة بالمحاسبة المالية والتقرير المالي وأدوات الرقابة المتعلقة بها التي يتم من خلالها حفظ السجلات المحاسبية للمنشأة والمعلومات المتعلقة بها.
- إجراءات المنشأة لتسجيل وتصنيف وتلخيص المعاملات وجمع المعلومات لإدراجها في القوائم المالية والإفصاحات المتعلقة بها.
- أنواع الأمور التي تطلبت تعديلات محاسبية في القوائم المالية للمنشأة في الفترات السابقة.

تصميم وتنفيذ الإجراءات (راجع: الفقرتين ٤٧، ٥٥)

٧٩١. 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.

٨٠١. 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.

٨١١. 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.

٨٢١. 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

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

الاستفسار (راجع: الفقرات ٤٦-٤٨)

٨٤١. 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.

٨٥١. 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 تلقها 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.

- ٨٦أ. 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 المهي 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.
- ٨٧أ. 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.
- ٨٨أ. 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؛^{١١}
- (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 بتزاهة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال).

الاستفسار عن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة (راجع: الفقرة ٤٨(و))

- ٨٩أ. في المنشآت الأصغر غالباً، يُحتمل ألا تكون الإدارة قد أعدت تقييماً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، ولكنها قد تعتمد بدلاً من ذلك على معرفتها بالأعمال وبالآفاق المستقبلية المتوقعة. وفي هذه الظروف، قد يكون من المناسب مناقشة التوقعات متوسطة وطويلة الأجل وتمويل المنشأة مع الإدارة، بما في ذلك النظر فيما إذا كانت مزاعم الإدارة لا تتعارض مع فهم المحاسب القانوني للمنشأة.
- الإجراءات التحليلية (راجع: الفقرات ٤٦، ٤٧، ٤٩)

٩٠أ. 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.

^{١١} انظر، على سبيل المثال، الفقرات ٣٦٠/٣٦١-٣٦٠/٣٥١ من الميثاق الدولي.

- اعتبار أنها إجراءات زائدة عندما يعلم المحاسب القانوني بأمر 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.

٩١١. 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 لتقييم 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 الإجمالي 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.

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

- مصدر المعلومات المتاحة. فعلى سبيل المثال، قد تزيد إمكانية الاعتماد على المعلومات إذا تم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة؛
- مدى قابلية المعلومات المتاحة للمقارنة. فعلى سبيل المثال، قد تكون بيانات الصناعة العامة بحاجة لأن يتم استكمالها أو تعديلها حتى تصبح قابلة للمقارنة بالبيانات الخاصة بمنشأة تقوم بإنتاج وبيع منتجات متخصصة؛
- طبيعة وملاءمة المعلومات المتاحة؛ ومثال ذلك، ما إذا كانت موازنات المنشأة قد تم إعدادها كنتائج يتم توقعها وليس كأهداف يتم السعي لتحقيقها؛
- المعرفة والخبرة في إعداد المعلومات، وأدوات الرقابة ذات الصلة التي تهدف إلى ضمان اكتمال المعلومات وضمان دقتها وصحتها. وقد تشمل تلك الأدوات الرقابية، على سبيل المثال، أدوات الرقابة على إعداد المعلومات المتعلقة بالموازنة ومراجعتها والحفاظ عليها.

إجراءات للتعامل مع ظروف خاصة

الغش وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح (راجع: الفقرة ٥٢ (أ) و(د))

الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة

٩٣١. في بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح قيوداً على قيام المحاسب القانوني بالإبلاغ عن أمور معينة للإدارة أو المكلفين بالحوكمة. وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص القيام بإبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة 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 معنية خارج المنشأة

٩٤٠. قد يكون من الضروري أو من المناسب في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية خارج المنشأة للأسباب الآتية:

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

(ب) لأن المحاسب القانوني حدد أن التقرير عن ذلك يُعد تصرفاً مناسباً للاستجابة لحالة عدم الالتزام المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة (انظر الفقرة ٩٥٥)؛ أو

(ج) لأن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة تمنح المحاسب القانوني الحق في القيام بذلك (انظر الفقرة ٩٦١).

٩٥٠. في بعض الحالات، قد يكون المحاسب القانوني مطالباً بموجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة بأن يقرر عن، أو بأن ينظر فيما إذا كان من المناسب في ظل الظروف القائمة أن يقرر عن، حالات الغش أو عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، إلى سلطة معنية خارج المنشأة. وعلى سبيل المثال، يتطلب الميثاق الدولي لسلوك 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 معنية خارج المنشأة.^{١٢} ويوضح الميثاق الدولي أن مثل ذلك التقرير لن يُعد انتهاكاً لواجب السرية الذي يقتضيه الميثاق.^{١٣}

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

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

٩٨١. قد ينطوي التحديد الذي تتطلبه الفقرة ٥٢(د) على اعتبارات وأحكام مهنية معقدة. ولذلك، قد ينظر المحاسب القانوني في الحصول على استشارة داخلية (على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب ضمن الشبكة) أو استشارة هيئة تنظيمية أو مهنية بشكل سري (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو ما لم يكن من شأنه أن يخل بواجب السرية). وقد ينظر المحاسب القانوني أيضاً في الحصول على مشورة قانونية لفهم الخيارات المتاحة والآثار المهنية أو النظامية المترتبة على اتخاذ أي تصرف معين.

الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً حول استخدام افتراض الاستمرارية في القوائم المالية (راجع: الفقرة ٥٤)

٩٩١. 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 القروض محددة الأجل من موعد استحقاقها دون وجود فرص واقعية للتجديد أو للسداد؛ أو الاعتماد المفرط على الاقتراض قصير الأجل لتمويل أصول طويلة الأجل
- المؤشرات على سحب الدعم المالي من قبل الدائنين
- وجود تدفقات نقدية تشغيلية سالبة تشير إليها القوائم المالية التاريخية أو المستقبلية
- المعدلات المالية الرئيسية السلبية
- الخسائر التشغيلية الجوهرية أو التدهور الكبير في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية

^{١٢} انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي.٣٦/٣٦٠-٣٦/٣٦٠ ت٣ من الميثاق الدولي.

^{١٣} انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي.١/١١٤ و١/١١٤ ت١ وي.٣٧/٣٦٠ من الميثاق الدولي.

- 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
- أمور أخرى

- عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات النظامية الأخرى
 - وجود دعاوى قانونية أو تنظيمية منظورة ضد المنشأة، والتي في حال نجاحها، قد تؤدي إلى مطالبات من غير المرجح أن تكون المنشأة قادرة على الوفاء بها
 - التغييرات في الأنظمة أو اللوائح أو في سياسة الحكومة، التي من المتوقع أن تؤثر سلباً على المنشأة
 - الكوارث غير 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 ٥٦)

١٠٠١. يحصل المحاسب القانوني عادةً على الأدلة المتعلقة بتوافق أو تطابق القوائم المالية مع السجلات المحاسبية التي تستند إليها عن طريق تعقب مبالغ وأرصدة القوائم المالية وصولاً إلى السجلات المحاسبية ذات الصلة، مثل دفتر الأستاذ العام، أو وصولاً إلى سجل أو جدول موجز يعكس اتفاق أو تطابق مبالغ القوائم المالية مع السجلات المحاسبية التي تستند إليها (مثل ميزان المراجعة).

تنفيذ المزيد من الإجراءات (راجع: الفقرة ٥٧)

- ١٠١١. 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.
- ١٠٢١. 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.
- ١٠٣١. 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.
١٠٤. تركّز 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.
١٠٥. يوضح المثال الآتي تقويم المحاسب القانوني لمدى الحاجة إلى تنفيذ المزيد من الإجراءات، واستجابته عندما يعتقد أن الإجراءات الزائدة تُعد ضرورية.
- أثناء تنفيذ الاستفسارات والإجراءات التحليلية للفحص، يوضح تحليل المحاسب القانوني للمبالغ مستحقة التحصيل مبلغاً مهماً للمبالغ مستحقة التحصيل التي فات موعدها، ولم يكن لها أي مخصص للديون المعدومة أو المشكوك في تحصيلها.
 - ويتسبب هذا في اعتقاد المحاسب القانوني بأن رصيد المبالغ مستحقة التحصيل في القوائم المالية قد يكون محرفاً بشكل جوهري. وعندئذٍ يستفسر المحاسب القانوني من الإدارة 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 مُحرفة بشكل جوهري.
- (ج) يدعو المحاسب القانوني إلى الاستمرار في اعتقاده بأن رصيد المبالغ مستحقة التحصيل من المرجح أن يكون محرفاً بشكل جوهري، ولكن هذا التقويم لا يوفر ما يكفي من الأدلة المناسبة حتى يحدد المحاسب القانوني أن الرصيد مُحرف في واقع الأمر.
- وفي تلك الحالة، يتعين على المحاسب القانوني تنفيذ المزيد من الإجراءات، مثل مطالبة الإدارة بإجراء تحليل للمبالغ المستلمة لتلك الحسابات بعد تاريخ قائمة المركز المالي للتعرف على المبالغ مستحقة التحصيل غير القابلة للتحصيل. وقد يتمكن المحاسب القانوني من الوصول إلى النتيجة (أ) أو (ب) أعلاه من خلال تقويم نتائج الإجراءات الزائدة. وإذا لم يتحقق ذلك، فيتعين على المحاسب القانوني:
- (١) الاستمرار في تنفيذ المزيد من الإجراءات حتى يصل إلى النتيجة (أ) أو (ب) أعلاه؛ أو
- (٢) إذا لم يتمكن المحاسب القانوني من استنتاج أن الأمر من غير المرجح أن يتسبب في جعل القوائم المالية ككل مُحرفة بشكل جوهري، أو لم يتمكن من تحديد أن الأمر يتسبب في جعل القوائم المالية ككل مُحرفة بشكل جوهري، فعندئذٍ يكون النطاق مقيداً ولا يستطيع المحاسب القانوني تكوين استنتاج غير معدل بشأن القوائم المالية.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرات ٦١-٦٣)

١٠٦. تُعد الإفادات المكتوبة مصدراً مهماً للأدلة في ارتباطات الفحص. وإذا عدلت الإدارة الإفادات المكتوبة التي طُلبت منها، أو لم تقم بتقديمها، فقد ينيّه 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.
١٠٧. 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 بينود أو إفصاحات 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.

١٠٨. 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 المتضمنة في الإفادات.

تقويم الأدلة المتحصل عليها من الإجراءات المنفذة (راجع: الفقرات ٦٦-٦٨)

١٠٩. 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 ينم إلى علم المحاسب القانوني ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية قد تكون مُحَرَّفة بشكل جوهري، كما هو موضح في الفقرة ٥٧.

القيود على النطاق

١١٠. 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.

١١١. 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 مُحَرَّفة فيها بشكل جوهري، وعلى الاستمرار في الارتباط.

تكوين استنتاج المحاسب القانوني بشأن القوائم المالية

وصف إطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرة ٦٩(أ))

١١٢. 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.

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

الإفصاح عن تأثيرات المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية (راجع: الفقرتين ٦٩(ب)، (٦)، (٧١))

١١٤. يتطلب هذا المعيار من المحاسب القانوني تقويم 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.

١١٥٠. في حالة القوائم المالية المُعدَّة وفقاً لمتطلبات إطار عرض عادل، قد تحتاج الإدارة إلى تضمين إفصاحات إضافية في القوائم المالية تتعدى تلك المطلوبة على وجه التحديد بموجب إطار التقرير المالي المنطبق أو إلى الخروج، في ظروف نادرة للغاية، عن متطلب وارد في الإطار من أجل تحقيق العرض العادل للقوائم المالية.

أمور تؤخذ في الحسبان عند استخدام إطار التزام

١١٦٠. من النادر جداً أن يرى المحاسب القانوني أن القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار التزام معين تعتبر مضللة إذا قرر المحاسب القانوني وفقاً لهذا المعيار في وقت قبول الارتباط أن الإطار يُعد مقبولاً.

الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة (راجع: الفقرة ٧٠(ب))

١١٧٠. عند النظر في الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، قد يعلم المحاسب القانوني بوجود تحيز محتمل في اجتهادات الإدارة. وقد يخلُص المحاسب القانوني إلى أن التأثير التراكمي لغياب الحيادية، مع تأثير التحريفات الواضحة غير المُصححة، يتسبب في أن تكون القوائم المالية ككل مُحرَّفة بشكلٍ جوهري. ومن بين المؤشرات الدالة على غياب الحيادية مما قد يؤثر على تقويم المحاسب القانوني لما إذا كانت القوائم المالية ككل يمكن أن تكون مُحرَّفة بشكلٍ جوهري ما يلي:

- التصحيح الانتقائي للتحريفات الظاهرة التي تم لفت انتباه الإدارة إليها أثناء الفحص (على سبيل المثال، تصحيح التحريفات التي تؤثر بالزيادة في الأرباح المُعلنة، وعدم تصحيح التحريفات التي تؤثر بالنقصان في الأرباح المُعلنة).
- التحيز المحتمل من جانب الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية.

١١٨٠. إن المؤشرات الدالة على التحيز المحتمل من جانب الإدارة لا تعني بالضرورة وجود تحريفات لأغراض استنباط الاستنتاجات عن مدى معقولية كل تقدير محاسبي على حدة. ومع ذلك، فقد تؤثر هذه المؤشرات على نظر المحاسب القانوني فيما إذا كانت القوائم المالية ككل قد تكون مُحرَّفة بشكلٍ جوهري.

شكل الاستنتاج (راجع: الفقرة ٧٤)

وصف المعلومات التي تقدمها القوائم المالية

١١٩٠. في حالة القوائم المالية المُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل، ينص استنتاج المحاسب القانوني على أنه لم ينم إلى علمه ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية لا تعرض بشكلٍ عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، ... (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ ...) وفقاً لإطار العرض العادل المنطبق. وفي حالة العديد من الأطر ذات الغرض العام، على سبيل المثال، يتطلب الأمر أن تعرض القوائم المالية بشكلٍ عادل (أو أن تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي للمنشأة كما في نهاية الفترة، والأداء المالي للمنشأة وتدقيقاتها النقدية لتلك الفترة.

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

١٢٠٠. يُعدُّ استخدام عبارة "تعرض بشكلٍ عادل، من جميع الجوانب الجوهرية" أو عبارة "تعطي صورة حقيقية وعادلة" في أية دولة معينة تبعاً للأنظمة أو اللوائح التي تحكم فحص القوائم المالية في تلك الدولة، أو من خلال الممارسة المتعارف عليها في تلك الدولة. وعندما تتطلب الأنظمة أو اللوائح استخدام صيغة مختلفة، فإن ذلك لا يؤثر على المتطلب الوارد في هذا المعيار، الذي يتطلب من المحاسب القانوني تقويم العرض العادل للقوائم المالية المُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل.

عدم القدرة على تكوين استنتاج بسبب قيد فرضته الإدارة على نطاق الفحص بعد قبول الارتباط (راجع: الفقرتين ١٥، ٨٢)

١٢١٠. 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.

١٢٢٠. 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

١٢٣أ. عندما يُخْلَص المحاسب القانوني إلى أن الانسحاب من الارتباط ضروري بسبب قيد مفروض على النطاق، فقد يكون هناك متطلب مهني أو نظامي أو تنظيمي يفرض على المحاسب القانوني إبلاغ السلطات التنظيمية أو ملاك المنشأة بالأمور المتعلقة بالانسحاب من الارتباط.

تقرير المحاسب القانوني (راجع: الفقرات ٨٦-٩٢)

١٢٤أ. يشمل التقرير المكتوب التقارير الصادرة في شكل نسخة ورقية وتلك التي تصدر باستخدام وسيط إلكتروني.

عناصر تقرير المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٨٦)

١٢٥أ. 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.

١٢٦أ. 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.

١٢٧أ. 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 تتعلق بها تقرير المحاسب القانوني.

مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية (راجع: الفقرة ٨٦(د))

١٢٨أ. 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 لقرء تقرير المحاسب القانوني بشأن مسؤوليات الإدارة، من حيث تعلقها بارتباط الفحص المُنفَّذ.

١٢٩أ. 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.

١٣٠أ. 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.

١٣١أ. 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 ٨٦(و))

١٣٢أ. ينص تقرير المحاسب القانوني على أن مسؤولية المحاسب القانوني تتمثل في إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية على أساس الفحص المُنفَّذ، وذلك للتمييز بين مسؤولية المحاسب القانوني ومسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية.

الإشارة إلى المعايير (راجع: الفقرة ٨٦(و))

١٣٣أ. إن الإشارة إلى المعايير المستخدمة من جانب المحاسب القانوني لإجراء الفحص تخبر مستخدمي تقرير المحاسب القانوني بأن الفحص قد تم وفقاً لمعايير مستقرة.

الإبلاغ عن طبيعة فحص القوائم المالية (راجع: الفقرة ٨٦(ز))

١٣٤أ. يوضح وصف طبيعة ارتباط الفحص في تقرير المحاسب القانوني نطاق الارتباط المُنفذ وحدوده وذلك لمصلحة قراء التقرير. وتجنباً للشك، يوضح هذا الشرح أن الفحص ليس مراجعة، وبناءً عليه فإن المحاسب القانوني لا يُبدي رأي مراجعة في القوائم المالية.

وصف إطار التقرير المالي المنطبق وكيف يمكن أن يؤثر على استنتاج المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٨٦(ح)(٢))

١٣٥أ. 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 التقييم الذي تتطلبه الفقرة ٣٠(أ). ويتم تحديد إطار التقرير المالي المنطبق بمصطلحات مثل:

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

الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين" (**) أو

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

١٣٦أ. 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)".

فقرة أساس التعديل عندما يكون الاستنتاج معدلاً (راجع: الفقرة ٨٥(ح)(٢))

١٣٧أ. 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 ٨٦(ل))

١٣٨أ. 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 المُسميات 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 ٨٨)

١٣٩أ. 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 مستخدمي تقريره إلى أن القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص وبالتالي فإنها قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى.

تقييد التوزيع أو الاستخدام

١٤٠أ. 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 ٩١)

١٤١أ. في بعض الدول، قد يتحمل المحاسب القانوني مسؤوليات إضافية للتقرير عن أمور أخرى تُضاف إلى مسؤولياته بموجب هذا المعيار. فعلى

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

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

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.

١٤٢أ. في بعض الحالات، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة أو قد تسمح للمحاسب القانوني بالتقرير عن هذه المسؤوليات الأخرى ضمن تقريره عن القوائم المالية. وفي حالات أخرى، قد يُطلب من المحاسب القانوني أو قد يُسمح له بالتقرير عنها في تقرير منفصل.

١٤٣أ. يتم تناول مسؤوليات التقرير الأخرى في قسم منفصل من تقرير المحاسب القانوني لتمييزها بوضوح عن مسؤولية المحاسب القانوني بموجب هذا المعيار عن إعداد تقرير بشأن القوائم المالية. وعندما يكون ذلك ملائماً، قد يحتوي هذا القسم على عناوين فرعية توضح محتوى الفقرات الخاصة بمسؤوليات التقرير الأخرى. وفي بعض الدول، يمكن تناول مسؤوليات التقرير الإضافية في تقرير منفصل عن تقرير المحاسب القانوني المقدم عن فحص القوائم المالية.

تاريخ تقرير المحاسب القانوني (راجع: الفقرتين ٨٦(ك)، ٩٢)

١٤٤أ. 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.

١٤٥أ. 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.

١٤٦أ. 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 مُحَدَّدة في الأنظمة أو اللوائح. وفي مثل هذه الحالات، يتم النظر في الإجراءات التي تتبعها المنشأة عند إعداد قوائمها المالية والانهاء 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.

١٤٧أ. في بعض الدول، يتطلب الأمر اعتماد القوائم المالية بشكل نهائي من قبل المساهمين قبل إصدار القوائم المالية للعموم. وفي هذه الدول، لا يُعد الاعتماد النهائي من قبل المساهمين ضرورياً لكي يبدي المحاسب القانوني استنتاجه بشأن القوائم المالية. ويكون تاريخ اعتماد القوائم المالية لأغراض هذا المعيار هو أقرب تاريخ يحدد فيه الأشخاص الذين يتمتعون بالسلطة المعترف بها أن جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، قد تم إعدادها وأنهم يقررون بتحمل المسؤولية عنها.

تقرير المحاسب القانوني المفروض بموجب نظام أو لائحة (راجع: الفقرات ٣٤، ٣٥، ٨٦)

١٤٨أ. يعزز الاتساق في تقرير المحاسب القانوني، عندما تكون عملية الفحص قد تمت وفقاً لهذا المعيار، المصادقية في السوق العالمية عن طريق تسهيل التعرف على عمليات فحص القوائم المالية التي تمت وفقاً للمعايير المعترف بها عالمياً. ويمكن أن يشير تقرير المحاسب القانوني إلى هذا المعيار عندما تكون الاختلافات بين المتطلبات النظامية أو التنظيمية وهذا المعيار متعلقة فقط بتنسيق أو صيغة تقرير المحاسب القانوني، ويكون التقرير مستوفياً، كحد أدنى، متطلبات الفقرة ٨٦ من هذا المعيار. وبناءً عليه، يُعد المحاسب القانوني في مثل هذه الظروف أنه قد التزم بمتطلبات هذا المعيار، حتى عندما يكون التنسيق والصيغة المستخدمان في تقرير المحاسب القانوني محددين بموجب متطلبات تقرير نظامية أو تنظيمية. وفي حالة عدم تعارض المتطلبات المحددة في دولة معينة مع هذا المعيار، فإن اتباع التنسيق والصيغة الواردة في هذا المعيار يساعد مستخدمي تقرير المحاسب القانوني في التعرف بصورة أسهل على تقرير المحاسب القانوني الذي يكون معداً لعملية فحص للقوائم المالية تمت وفقاً لهذا المعيار. وفيما يتعلق بالحالات التي تفرض فيها الأنظمة أو اللوائح تنسيق وصيغة تقرير المحاسب القانوني بمصطلحات تختلف إلى حد كبير عن متطلبات هذا المعيار، فإنه يتم التعامل معها وفقاً لمتطلبات هذا المعيار المتعلقة بقبول ارتباطات الفحص واستمرار العلاقات مع العملاء.

تقرير المحاسب القانوني عن عمليات الفحص التي تمت وفقاً لكلٍ من المعايير ذات الصلة لدولة معينة وهذا المعيار (راجع: الفقرة ٨٦(و))

١٤٩أ. عندما يلتزم المحاسب القانوني بالمعايير الوطنية ذات الصلة بالإضافة إلى التزامه بمتطلبات هذا المعيار، فإن التقرير يمكن أن يشير إلى أن الفحص قد تم إجراؤه وفقاً لكل من هذا المعيار ووفقاً للمعايير الوطنية ذات الصلة للارتباطات الخاصة بفحص القوائم المالية. ولكن الإشارة إلى كلٍ من هذا المعيار والمعايير الوطنية ذات الصلة لا تُعدّ مناسبة في حال وجود تعارض بين متطلبات هذا المعيار ومتطلبات المعايير الوطنية ذات الصلة، وكان من شأن هذا التعارض أن يقود المحاسب القانوني إلى تكوين استنتاج مختلف أو إلى عدم تضمين فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر يتطلبها هذا المعيار في الظروف ذات الصلة. وفي مثل هذه الحالة، يشير تقرير المحاسب القانوني فقط إلى المعايير ذات الصلة (سواء هذا المعيار أو المعايير الوطنية ذات الصلة) التي تم إعداد تقريره وفقاً لها.

أمثلة توضيحية لتقارير الفحص (راجع: الفقرة ٨٦)

١٥٠أ. يحتوي الملحق الثاني من هذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير المحاسبين القانونيين عن فحص القوائم المالية وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في هذا المعيار.

التوثيق

توقيت توثيق أعمال الارتباط (راجع: الفقرة ٩٣)

١٥١أ. يتطلب المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) من المكتب وضع حدود زمنية تعكس ضرورة الانتهاء من تجميع ملفات الارتباط النهائية في الوقت المناسب.

الملحق الأول

(راجع: الفقرة ٥٦١)

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 تكييفه إذا كان من المقصود أو من المتوقع تطبيقه على عمليات فحص متكررة. وقد يكون من المناسب الحصول على مشورة قانونية لتحديد مناسبة أي خطاب مقترح.

يُوجّه الخطاب إلى ممثل الإدارة المعني أو المكلفين بالحوكمة في الشركة (س):^{١٤}

[هدف ونطاق الفحص]

لقد طلبتم^{١٥} أن نقوم بفحص القوائم المالية ذات الغرض العام للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، 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 يتم 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 (٢٤٠٠) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) استنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية ككل ليست معدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) أيضاً الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

ويُعدّ فحص القوائم المالية وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) ارتباط تأكيد محدود. وسنقوم بتنفيذ الإجراءات، التي تتكون أساساً من طرح استفسارات على الإدارة وغيرها داخل المنشأة، بحسب مقتضى الحال، وتطبيق إجراءات تحليلية، وتقويم الأدلة التي تم الحصول عليها. وسنقوم أيضاً بتنفيذ المزيد من الإجراءات إذا علمنا بأمور تدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية ككل قد تكون مُحَرَّفَة بشكل جوهري. ويتم تنفيذ هذه الإجراءات لتمكيننا من إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠). وستعتمد الإجراءات المختارة على ما نعتبره ضرورياً من خلال تطبيقنا لحكمنا المهني، وبناءً على فهمنا للشركة (س) وبيئتها، وفهمنا للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتطبيقها في سياق الصناعة.

^{١٤} يكون تحديد المخاطبين والإشارات في الخطاب وفقاً لما هو مناسب في ظل ظروف الارتباط، بما في ذلك الدولة ذات الصلة. ومن المهم الإشارة إلى الأشخاص المعنيين - انظر الفقرة ٣٦ من هذا المعيار.

^{١٥} 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 يتم 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 (٢٤٠٠).

(ب) فعند إبداء استنتاجنا المتوصل إليه من فحص القوائم المالية، سيمتنع تقريرنا عن القوائم المالية صراحةً عن إبداء أي رأي مراجعة في القوائم المالية.

[مسؤوليات الإدارة وتحديد إطار التقرير المالي المنطبق (لأغراض هذا المثال، يُفترض أن المحاسب القانوني لم يقرر أن الأنظمة أو اللوائح تفرض تلك المسؤوليات بالشكل الواجب. ولذلك تم استخدام التوصيفات الواردة في الفقرة ٣٠ (ب) من هذا المعيار).]

سيتم إجراء الفحص على أساس أن [الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال]^{١٦} يقرون ويفهمون أنهم يتحملون المسؤولية عما يلي:

(أ) الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية؛^{١٧}

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

(ج) تمكيننا مما يلي:

(١) إمكانية الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون الإدارة على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد القوائم المالية وعرضها العادل مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

(٢) المعلومات الإضافية التي قد نطلبها من الإدارة لغرض الفحص؛

(٣) الوصول غير المقيد إلى الأشخاص داخل الشركة الذين نرى أنه من الضروري الحصول منهم على الأدلة.

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

ونتطلع إلى التعاون التام من جانب موظفي شركتكم أثناء الفحص.

[معلومات أخرى ذات صلة]

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

[التقرير]

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

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

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

[اسم المكتب]

أقر بالعلم والقبول بالنيابة عن الشركة (س)

(التوقيع)

.....

الاسم والوظيفة

التاريخ

^{١٦} يتم استخدام المصطلح المناسب تبعاً للظروف.

^{١٧} وفقاً للعرف السائد في المملكة فإن عبارة "إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة..." لا تستخدم في المملكة.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة أ.١٥٠)

مثال توضيحي لتقارير فحص المحاسب القانوني

تقارير فحص عن القوائم المالية ذات الغرض العام

أمثلة توضيحية لتقارير فحص تحتوي على استنتاجات غير معدلة

- المثال التوضيحي (١): تقرير المحاسب القانوني عن القوائم المالية المُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل يهدف إلى تلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين (على سبيل المثال، المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة).

أمثلة توضيحية لتقارير فحص تحتوي على استنتاجات معدلة

- المثال التوضيحي (٢): تقرير محاسب قانوني يحتوي على استنتاج متحفظ بسبب تحريف جوهري واضح في القوائم المالية. والقوائم المالية معدَّة وفقاً لإطار التزام مصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات لقطاع عريض من المستخدمين. (القوائم المالية معدة باستخدام إطار التزام)
- المثال التوضيحي (٣): تقرير محاسب قانوني يحتوي على استنتاج متحفظ بسبب عدم قدرة المحاسب القانوني على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة. (القوائم المالية معدة باستخدام إطار عرض عادل - المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية)
- المثال التوضيحي (٤): تقرير محاسب قانوني يحتوي على استنتاج معارض بسبب تحريف جوهري في القوائم المالية. (القوائم المالية معدة باستخدام إطار عرض عادل - المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية)
- المثال التوضيحي (٥): تقرير محاسب قانوني يحتوي على امتناع عن إبداء استنتاج بسبب عدم قدرة المحاسب القانوني على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة عن عناصر متعددة في القوائم المالية - مما ترتب عليه عدم قدرة المحاسب القانوني على استكمال الفحص. (القوائم المالية معدة باستخدام إطار عرض عادل - المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية)

تقارير فحص عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص

- المثال التوضيحي (٦): تقرير المحاسب القانوني عن القوائم المالية المُعدَّة وفقاً لأحكام تقرير مالي لعقد ما (إطار التزام، لأغراض هذا المثال التوضيحي).
- المثال التوضيحي (٧): تقرير محاسب قانوني عن قائمة مالية واحدة مُعدَّة وفقاً للأساس المحاسبي الخاص بالمقبوضات والمدفوعات النقدية (إطار عرض عادل، لأغراض هذا المثال التوضيحي).

المثال التوضيحي (١)

تتضمن الظروف ما يلي:

- فحص مجموعة كاملة من القوائم المالية.
- تم إعداد القوائم المالية لغرض عام من قبل إدارة المنشأة، وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.
- تعكس شروط ارتباط الفحص وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في الفقرة (٣٠) من هذا المعيار.
- بالإضافة إلى فحص القوائم المالية، يتحمل المحاسب القانوني مسؤوليات تقرير أخرى بموجب نظام محلي.

تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل

[المخاطبون المعنيون]

التقرير عن القوائم المالية^{١٨}

لقد قمنا بفحص القوائم المالية المرفقة للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى.

مسؤولية الإدارة^{١٩} عن القوائم المالية

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه القوائم المالية وعرضها بشكل عادل وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة،^{٢٠} 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 (٢٤٠٠) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) استنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية ككل ليست معدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويتطلب منا هذا المعيار أيضاً الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

وُعدَّ فحص القوائم المالية وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) 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.

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

الاستنتاج

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن هذه القوائم المالية لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب

^{١٨} العنوان الفرعي "التقرير عن القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

^{١٩} أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

^{٢٠} عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد قوائم مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءة هذه العبارة على النحو الآتي: "الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، وهي المسؤولة عن...". ووفقاً للعرف السائد في المملكة فإن هذه العبارة لا تستخدم في تقارير المحاسبين القانونيين.

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

الجوهريية (أولا تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة (س) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعييار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

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

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٢)

تتضمن الظروف ما يلي:

فحص مجموعة كاملة من القوائم المالية بموجب نظام أو لائحة.

- قامت إدارة المنشأة بإعداد القوائم المالية لغرض عام وفقاً لإطار التقرير المالي (النظام س ص ع) للدولة (ص) (بعبارة أخرى، إطار تقرير مالي يشمل نظاماً أو لائحة، ومصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع واسع من المستخدمين، ولكنه ليس إطار عرض عادل).
- تعكس شروط ارتباط الفحص وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في الفقرة (٣٠) من هذا المعيار.
- استناداً إلى الفحص، فإن المخزون محرف. ويُعد التحريف جوهرياً ولكنه غير منتشر في القوائم المالية.
- بالإضافة إلى فحص القوائم المالية، يتحمل المحاسب القانوني مسؤوليات تقرير أخرى بموجب نظام محلي.

تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل

[المخاطبون المعنيون]

التقرير عن القوائم المالية^{٢١}

لقد قمنا بفحص القوائم المالية المرفقة للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى.

مسؤولية الإدارة^{٢٢} 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 (٢٤٠٠) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) استنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية ككل ليست معدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويتطلب منا هذا المعيار أيضاً الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

ويُعد فحص القوائم المالية وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) ارتباط تأكيد محدود. وينفذ المحاسب القانوني الإجراءات، التي تتكون أساساً من طرح استفسارات على الإدارة وغيرها داخل المنشأة، بحسب مقتضى الحال، وتطبيق إجراءات تحليلية، وتقويم الأدلة التي تم الحصول عليها.

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

أساس الاستنتاج المتحفظ

مخزون الشركة مُسجل في قائمة المركز المالي بمبلغ ×××. ولم تظهر الإدارة المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل، ولكنها أظهرته 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،

^{٢١} العنوان الفرعي "التقرير عن القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" منطبقاً.

^{٢٢} أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية.

كانت ستزيد تكلفة المبيعات بمبلغ ×××، وتنخفض الزكاة وضريبة الدخل، وصافي الدخل، وحقوق المساهمين بمبلغ ×××، و ××× على الترتيب.

الاستنتاج المتحفظ

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

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

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

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٣)

تتضمن الظروف ما يلي:

- فحص مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام المُعدَّة من قبل إدارة المنشأة وفقاً لـ [إطار تقرير مالي يهدف إلى تحقيق العرض العادل خلافاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى التي اعتمدها الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين].
- تعكس شروط ارتباط الفحص وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في الفقرة (٣٠) من هذا المعيار.
- لم يكن المحاسب القانوني قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة فيما يتعلق بأحد الاستثمارات في منشأة أجنبية تابعة. وتُعدُّ التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة جوهرية ولكنها غير منتشرة في القوائم المالية.
- لا يتحمل المحاسب القانوني مسؤوليات تقرير أخرى بموجب نظام محلي إضافة إلى فحص القوائم المالية الموحدة.

تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل

[المخاطبون المعنيون]

لقد قمنا بفحص القوائم المالية المرفقة للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى.

مسؤولية الإدارة^{٢٣} 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]^{٢٤}، 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 (٢٤٠٠) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) استنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية ككل ليست معدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويتطلب منا هذا المعيار أيضاً الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

ويُعدُّ فحص القوائم المالية وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) ارتباطاً تأكيداً محدوداً. 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.

وتُعدُّ 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

^{٢٣} أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

^{٢٤} 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 ..."

الملكية، بمبلغ ××× في قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وتم تضمين حصة الشركة (س) من صافي دخل الشركة (ص) والبالغة قيمتها ××× في دخل الشركة (س) للسنة المنتهية في ذلك التاريخ. ولم تكن قادرين على الوصول إلى المعلومات المالية ذات الصلة للشركة (ص) المتعلقة بالمبلغ الدفترى لاستثمار الشركة (س) في الشركة (ص) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وحصة الشركة (س) في صافي دخل الشركة (ص) لنفس السنة. وبناءً عليه، فلم 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 ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وأدائها المالي وتدفعاتها 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 (٤)

تتضمن الظروف ما يلي:

- فحص القوائم المالية الموحدة ذات الغرض العام المُعدَّة من قبل إدارة الشركة الأم وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى التي اعتمدها الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.
- تعكس شروط ارتباط الفحص وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في الفقرة (٣٠) من هذا المعيار.
- القوائم المالية محرفة 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 الموحدة^{٢٥}

لقد قمنا بفحص القوائم المالية الموحدة المرفقة للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، 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 الإدارة^{٢٦} عن القوائم المالية

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه القوائم المالية الموحدة وعرضها العادل، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية،^{٢٧} والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها ضرورة لتمكينها من إعداد قوائم مالية موحدة خالية من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ.

مسؤولية المحاسب القانوني

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية الموحدة المرفقة. وقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤٠٠) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) استنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية ككل ليست معدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويتطلب منا هذا المعيار أيضاً الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

ويُعدُّ فحص القوائم المالية الموحدة وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) 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.

وتُعدُّ 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.

^{٢٥} 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.

^{٢٦} أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

^{٢٧} 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.

أساس الاستنتاج المعارض

كما هو مبين في الإيضاح ×، لم توحد الشركة القوائم المالية للمنشأة التابعة (ص) التي استحوذت عليها الشركة خلال عام ٢٠×١، لأنها لم تكن قادرة على تحديد القيم العادلة لبعض الأصول والالتزامات المهمة للمنشأة التابعة في تاريخ الاستحواذ. ولذلك تمت المحاسبة عن هذا الاستثمار على أساس التكلفة. وبموجب المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، كان ينبغي توحيد المنشأة التابعة لأنها مسيطر عليها من جانب الشركة. ولو كانت المنشأة التابعة (ص) قد تم توحيدها، لكان العديد من العناصر في القوائم المالية المرفقة قد تأثر بشكلٍ جوهري.

الاستنتاج المعارض

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، وبسبب أهمية الأمر الذي تمت مناقشته في فقرة "أساس الاستنتاج المعارض"، فإن القوائم المالية الموحدة لا تعرض بشكل عادل (أولاً تعطي صورة حقيقية وعادلة ل) المركز المالي للشركة (س) ومنشأتها التابعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

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

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٥)

تتضمن الظروف ما يلي:

- فحص مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام 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 (٣٠) من هذا المعيار.
- لم يكن المحاسب القانوني قادراً على تكوين استنتاج بشأن القوائم المالية نظراً لعدم قدرته على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة حول العديد من العناصر في القوائم المالية، ويعتقد المحاسب القانوني أن التأثير جوهري ومنتشر في القوائم المالية. وبشكل أكثر تحديداً، لم يكن المحاسب القانوني قادراً على الحصول على أدلة حول المخزون الفعلي والمبالغ مستحقة التحصيل للمنشأة.

تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل

[المخاطبون المعنيون]

لقد تم تكليفنا بفحص القوائم المالية المرفقة للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى.

مسؤولية الإدارة^{٢٨} عن القوائم المالية

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه القوائم المالية وعرضها العادل، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية،^{٢٩} 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، سواءً بسبب غش أو خطأ.

مسؤولية المحاسب القانوني

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

أساس الامتناع عن إبداء استنتاج

لم تقم الإدارة بإجراء جرد للمخزون الفعلي المتاح في نهاية العام. ولم نكن قادرين على تنفيذ الإجراءات التي نراها ضرورية فيما يتعلق بكميات المخزون التي كانت موجودة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، والظاهرة بـ××× في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠.

وإضافة لذلك، فإن إدخال نظام إلكتروني جديد للمبالغ مستحقة التحصيل في شهر سبتمبر عام ٢٠١٠ 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.

^{٢٨} أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

^{٢٩} 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.

معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠)

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٦)

تتضمن الظروف ما يلي:

- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً لأحكام تقرير مالي لعقد ما (بعبارة أخرى، إطار ذو غرض خاص)، للالتزام بأحكام العقد. ولا تملك الإدارة إمكانية اختيار إطار التقرير المالي.
- إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار التزام.
- تعكس شروط ارتباط الفحص وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في الفقرة (٣٠) من هذا المعيار.
- ثمة قيد مفروض على توزيع تقرير المحاسب القانوني أو استخدامه.

تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل

[المخاطبون المعنيون]

لقد قمنا بفحص القوائم المالية المرفقة للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١، وقائمة الدخل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى. وقد قامت إدارة الشركة (س) بإعداد القوائم المالية على أساس أحكام التقرير المالي في البند (ي) من العقد المؤرخ في ١ يناير ٢٠٠١ بين الشركة (س) والشركة (ص) ("العقد").

مسؤولية الإدارة^{٣٠} 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 (٢٤٠٠) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) استنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية ككل ليست معدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويتطلب منا هذا المعيار أيضاً الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

ويُعدّ فحص القوائم المالية وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) ارتباطاً تأكيد محدود. 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 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 وتقييم 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.

^{٣٠} أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في المملكة العربية السعودية

وتقريرنا مُعدّ فقط للشركة (س) والشركة (ص)، ولا ينبغي توزيعه على، أو استخدامه من قبل، أي أطراف أخرى بخلاف الشركة (س) أو الشركة (ص).

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٧)

تتضمن الظروف ما يلي:

فحص قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية.

- أعدت إدارة المنشأة القائمة المالية وفقاً للأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية استجابة لطلب 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 مستخدمين محددين إلى المعلومات المالية.
- حدد المحاسب القانوني أنه من المناسب أن يستخدم في استنتاجه عبارة "تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية".
- تعكس شروط ارتباط الفحص وصف مسؤولية الإدارة عن القائمة المالية المنصوص عليه في الفقرة (٣٠) من هذا المعيار.
- لا يوجد قيد مفروض على توزيع تقرير المحاسب القانوني أو استخدامه.

تقرير فحص المحاسب القانوني المستقل

[المخاطبون المعنيون]

لقد قمنا بفحص قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية المرفقة للشركة (س) عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، وملخص للسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى (يشار إليها معاً بلفظ "القائمة المالية"). وقد قامت إدارة الشركة (س) بإعداد القائمة المالية باستخدام الأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية الموضح في الإيضاح X.

مسؤولية الإدارة^{٣١} 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 (٢٤٠٠) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب منا معيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) استنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القائمة المالية ليست معدة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويتطلب منا هذا المعيار أيضاً الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

ويُعدّ فحص القوائم المالية وفقاً لمعيار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) 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 ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ وفقاً للأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية الموضح في الإيضاح X.

^{٣١} 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, 2021 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in December 2022 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in March 2023, 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, 2021 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في مارس ٢٠٢٣ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢١ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في ديسمبر ٢٠٢٢ 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 ٢٠٢١، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2022 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 © لعام ٢٠٢٢ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2023 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 © لعام ٢٠٢٣ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition] ISBN: [978-1-60815-507-1]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition] ISBN: [978-1-60815-507-1]</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>

معيّارات باطاطات الفحص (٢٤١٠): فحص المعلومات المالية الأولة المُنقذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار الفحص (٢٤١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠)

فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة

(يسري هذا المعيار على أعمال فحص المعلومات المالية الأولية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
٣-١	مقدمة
٦-٤	المبادئ العامة لفحص المعلومات المالية الأولية
٩-٧	هدف ارتباط فحص المعلومات المالية الأولية
١١-١٠	الاتفاق على شروط الارتباط
٢٩-١٢	إجراءات فحص المعلومات المالية الأولية
٣٣-٣٠	تقويم التحريفات
٣٥-٣٤	إفادات الإدارة
٣٧-٣٦	مسؤولية المراجع عن المعلومات المرفقة
٤٢-٣٨	الاتصال
٦٣-٤٣	إعداد تقرير عن طبيعة ومدى ونتائج فحص المعلومات المالية الأولية
٦٤	التوثيق
٦٥	تاريخ السريان

الملحق الأول: مثال لخطاب ارتباط لفحص المعلومات المالية الأولية

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

الملحق الثالث: مثال لخطاب إفادات الإدارة

الملحق الرابع: أمثلة لتقارير فحص المعلومات المالية الأولية

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

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

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

ينبغي قراءة المعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة" جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

مقدمة

١. الغرض من هذا المعيار الدولي لارتباطات الفحص هو وضع معايير وتقديم إرشادات عن المسؤوليات المهنية للمراجع عندما يتولى ارتباطاً لفحص المعلومات المالية الأولية لأحد عملاء المراجعة، وكذلك عن شكل التقرير ومحتواه. ويُستخدم مصطلح "المراجع" خلال هذا المعيار، ليس بسبب أن المراجع يُنفذ إحدى مهام المراجعة، وإنما لأن نطاق هذا المعيار يقتصر على فحص المعلومات المالية الأولية الذي ينقذه المراجع المستقل للقوائم المالية للمنشأة.
٢. لأغراض هذا المعيار، فإن المعلومات المالية الأولية هي المعلومات المالية المُعدّة والمعروضة وفقاً لإطار تقرير مالي منطبق^١ وهي تشمل إما مجموعة كاملة أو مختصرة من القوائم المالية لفترة أقل من السنة المالية للمنشأة.
٣. ينبغي على المراجع الذي يتم تكليفه بتنفيذ فحص للمعلومات المالية الأولية أن يُنفذ الفحص وفقاً لهذا المعيار. ويتوصل المراجع خلال تنفيذه لمراجعة القوائم المالية السنوية إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية. وعندما يتم تكليف المراجع بفحص المعلومات المالية الأولية، فإن هذا الفهم يتم تحديثه من خلال الاستفسارات التي تتم أثناء الفحص، ويستعين به المراجع في تركيز استفساراته التي سيتم طرحها، والإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى التي سيتم تطبيقها. أما المحاسب القانوني الذي يتم تكليفه بتنفيذ فحص للمعلومات المالية الأولية، والذي لا يكون هو مراجع المنشأة، فإنه يُنفذ الفحص وفقاً لمعييار ارتباطات الفحص (٢٤٠٠) "الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية". وحيث إن المحاسب القانوني لا يملك عادةً نفس فهم المراجع للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، فإنه يحتاج لطرح استفسارات وتنفيذ إجراءات مختلفة لتحقيق هدف الفحص.
٤. يستهدف هذا المعيار فحص المعلومات المالية الأولية الذي ينفذه مراجع المنشأة. ومع ذلك، فإنه يُطوَّق بعد تكييفه حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة عندما يتولى مراجع المنشأة ارتباطاً لفحص معلومات مالية تاريخية أخرى بخلاف المعلومات المالية الأولية لأحد عملاء المراجعة[#].

المبادئ العامة لفحص المعلومات المالية الأولية

٤. ينبغي أن يلتزم المراجع بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة الخاصة بمراجعة القوائم المالية السنوية للمنشأة. وتحكم هذه المتطلبات المسلكية المسؤوليات المهنية للمراجع في المجالات الآتية: الاستقلال والنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني والمعايير الفنية.
٥. ينبغي على المراجع تطبيق إجراءات رقابة الجودة المنطبقة على كل ارتباط. وتتضمن عناصر رقابة الجودة ذات الصلة بكل ارتباط مسؤوليات القيادة عن جودة الارتباط، والمتطلبات المسلكية، وقبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، وتعيين فرق الارتباط، وتنفيذ الارتباط، والمتابعة.
٦. ينبغي على المراجع التخطيط للفحص وتنفيذه مع الالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني، مع إدراك أنه قد توجد ظروف تكون سبباً في حاجة المعلومات المالية الأولية إلى إدخال تعديل جوهري عليها حتى تكون 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 منتهاً للأدلة التي تتناقض مع المستندات أو الإفادات المقدمة من إدارة المنشأة، أو تثير الشك في إمكانية الاعتماد عليها.

هدف ارتباط فحص المعلومات المالية الأولية

٧. يتمثل الهدف من إجراء ارتباط لفحص المعلومات المالية الأولية في تمكين المراجع من إبداء استنتاج، على أساس الفحص، عمّا إذا كان قد نما إلى علمه ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية غير 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 مُحَرّفة بشكلٍ جوهري.

^١ على سبيل المثال، المعايير الدولية للتقرير المالي الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة والمعتمدة في المملكة العربية السعودية
[#] تم إدراج الفقرة ٤٣.١، والخاصة السفلية رقم ٤ في هذا المعيار في ديسمبر ٢٠٠٧ لتوضيح تطبيق المعيار.

٨. يختلف الهدف من فحص المعلومات المالية الأولية بشكلٍ كبير عن هدف المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية.* ولا يوفر فحص المعلومات المالية الأولية أساساً لإبداء رأي عمّا إذا كانت المعلومات المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، أو أنها معروضة بشكلٍ عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
٩. على عكس المراجعة، لا يهدف الفحص للوصول إلى تأكيد معقول بأن المعلومات المالية الأولية تخلو من التحريف 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

١٠. ينبغي أن يتفق المراجع والعميل على شروط الارتباط.
١١. تُسجل عادةً شروط الارتباط المتفق عليها في خطاب ارتباط. ويساعد هذا الشكل من أشكال الاتصال في تجنب سوء الفهم فيما يتعلق بطبيعة الارتباط، 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

١٢. 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 يدعو 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.

١٣. وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها"، فإن المراجع الذي راجع القوائم المالية للمنشأة لفترة سنوية واحدة أو أكثر، يكون قد توصل إلى فهمٍ للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، المتعلقة بإعداد المعلومات المالية السنوية، وكان هذا الفهم كافياً للقيام بالمراجعة. وعند التخطيط لفحص المعلومات المالية الأولية، يُحدّث المراجع هذا الفهم. ويتوصل المراجع أيضاً إلى فهمٍ كافٍ للرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد المعلومات المالية الأولية، حيث إنها قد تختلف عن الرقابة الداخلية المتعلقة بالمعلومات المالية السنوية.

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

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

- قراءة الوثائق الخاصة بمراجعة السنة السابقة وعمليات فحص الفترة (الفترات) الأولية السابقة في السنة الحالية والفترة (الفترات) الأولية المقابلة لها في السنة السابقة، وذلك بالقدر اللازم لتمكين المراجع من تحديد الأمور التي قد تؤثر على المعلومات المالية الأولية للفترة الحالية.
- النظر في أي مخاطر مهمة تم التعرف عليها عند مراجعة القوائم المالية للسنة السابقة، بما في ذلك مخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.
- قراءة أحدث المعلومات المالية السنوية والمعلومات المالية الأولية للفترات السابقة القابلة للمقارنة.
- النظر في الأهمية النسبية مع الرجوع إلى إطار التقرير المالي المنطبق المتعلق بالمعلومات المالية الأولية للمساعدة في تحديد طبيعة ومدى الإجراءات التي سيتم تنفيذها وتقويم تأثير التحريفات.
- النظر في طبيعة أي تحريفات جوهرية مُصحَّحة، وأي تحريفات غير جوهرية غير مُصحَّحة تم اكتشافها في القوائم المالية للسنة السابقة.
- النظر في الأمور 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.

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

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

١٨. 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

١٩. ينبغي على المراجع طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتنفيذ إجراءات تحليلية وإجراءات فحص أخرى لتمكينه من أن يستنتج، على أساس الإجراءات 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.

٢٠. لا يتطلب ارتباط الفحص عادةً إجراء اختبارات للسجلات المحاسبية من خلال الفحص المادي أو الملاحظة أو المصادقة. وتقتصر عادةً الإجراءات اللازمة لتنفيذ فحص للمعلومات المالية الأولية على طرح استفسارات 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.

٢١. ينفذ المراجع عادةً الإجراءات الآتية:

- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين والمكلفين بالحوكمة واللجان المعنية الأخرى للتعرف على الأمور التي قد تؤثر على المعلومات المالية الأولية، والاستفسار عن الأمور التي تم تناولها في الاجتماعات التي لا توجد لها محاضر متاحة، والتي قد تؤثر على المعلومات المالية الأولية.
- النظر في تأثير الأمور التي نشأ عنها تعديل في تقرير المراجعة أو الفحص، إن وجد هذا التأثير، وفي التعديلات المحاسبية أو التحريفات غير 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 عما 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 المُعقدة 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.
٢٢. قد ينفذ المراجع العديد من إجراءات الفحص قبل إعداد المنشأة للمعلومات المالية الأولية أو بالتزامن مع إعدادها. فعلى سبيل المثال، قد يكون من الممكن عملياً تحديث فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابها الداخلية، والبدء في قراءة المحاضر المنطبقة قبل نهاية الفترة الأولية. ويسمح أيضاً بتنفيذ 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.
٢٣. إن المراجع الذي ينفذ الفحص للمعلومات المالية الأولية يتم تكليفه أيضاً بتنفيذ مراجعة للقوائم المالية السنوية للمنشأة. ولأغراض المواءمة والكفاءة، قد يقرر المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة معينة بالتزامن مع فحص المعلومات المالية الأولية. فعلى سبيل المثال، المعلومات المكتسبة من قراءة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة فيما يتصل بفحص المعلومات المالية الأولية، قد تُستخدم أيضاً في المراجعة السنوية. وقد يقرر المراجع أيضاً أن ينفذ، في وقت الفحص الأولي، إجراءات مراجعة سيكون من اللازم تنفيذها لغرض مراجعة القوائم المالية السنوية، على سبيل المثال، تنفيذ إجراءات مراجعة على المعاملات المهمة أو غير المعتادة التي وقعت خلال الفترة، مثل عمليات تجميع الأعمال، أو عمليات إعادة الهيكلة، أو معاملات الإيرادات المهمة.
٢٤. لا يتطلب فحص المعلومات المالية الأولية عادةً تأييد الاستفسارات المتعلقة بالدعاوى القضائية أو المطالبات. ولذلك، لا يكون من الضروري عادةً إرسال خطاب استفسار إلى محامي المنشأة. لكن الاتصال المباشر بمحامي المنشأة فيما يتعلق بالدعاوى القضائية أو المطالبات قد يكون مناسباً إذا نما إلى علم المراجع ما يدعوه إلى التساؤل 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.
٢٥. ينبغي أن يحصل المراجع على أدلة بأن المعلومات المالية الأولية تتفق أو تتطابق مع السجلات المحاسبية الأساسية. ويمكن أن يحصل المراجع على أدلة بأن المعلومات المالية الأولية تتفق أو تتطابق مع السجلات المحاسبية الأساسية عن طريق تتبع المعلومات المالية الأولية إلى:
- (أ) السجلات المحاسبية، مثل دفتر الأستاذ العام، أو جدول التوحيد الذي يتفق أو يتطابق مع السجلات المحاسبية؛

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

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

٢٧. ينبغي على المراجع أن يستفسر 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.

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

٢٩. عندما يلفت أمر ما انتباه المراجع ويقوده إلى التساؤل عما إذا كان ينبغي إجراء تعديلي 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

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

٣١. على عكس ارتباط المراجعة، لا يهدف فحص المعلومات المالية الأولية للوصول إلى تأكيد معقول بأن المعلومات المالية الأولية تخلو من التحريف الجوهري. ومع ذلك، فإن التحريفات التي تلفت انتباه المراجع، بما في ذلك الإفصاحات غير الكافية، يتم تقويمها 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.

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

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

إفادات الإدارة

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

- (أ) بأنها تقر بمسؤوليتها عن تصميم وتطبيق الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الغش والخطأ؛
- (ب) بأن المعلومات المالية الأولية مُعدّة ومعرضة 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 مُحرّفة بشكل جوهري نتيجة لغش؛^٢
- (و) بأنها قد أفصحت للمراجع عن جميع حالات عدم الالتزام الفعلية أو المحتملة بالأنظمة واللوائح، والتي من المقرر أن يؤخذ في الحسبان تأثيراتها عند إعداد المعلومات المالية الأولية؛
- (ز) بأنها قد أفصحت للمراجع عن جميع الأحداث المهمة التي وقعت بعد تاريخ قائمة المركز المالي وحتى تاريخ تقرير الفحص والتي قد تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في المعلومات المالية الأولية.
٣٥. يحصل المراجع على إفادات إضافية، حسب الاقتضاء، فيما يتعلق بالأمور الخاصة بعمل المنشأة أو صناعتها. ويحتوي الملحق الثالث من هذا المعيار على مثال توضيحي لخطاب إفادات الإدارة.

مسؤولية المراجع عن المعلومات المرفقة

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

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

^٢ توضح الفقرة ٣٦ من معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية" أن طبيعة مثل هذا التقييم ونطاقه ومدى تكراره يختلف من منشأة لأخرى، وأن الإدارة قد تقوم بإجراء تقييم تفصيلي على أساس سنوي أو كجزء من المتابعة المستمرة. وعليه، فإن هذه الإفادة، طالما كانت متعلقة بالمعلومات المالية الأولية، يتم تكييفها لتتماشى مع الظروف الخاصة بالمنشأة.

٣٩. وفقاً لحكم المراجع، فعندما لا تستجيب الإدارة بالشكل المناسب خلال فترة زمنية معقولة، فينبغي على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة. ويتم الإبلاغ في أقرب وقت ممكن عملياً، إما 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.

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

(أ) إمّا تعديل التقرير؛ أو

(ب) إمكانية الانسحاب من الارتباط؛ و

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

٤١. عندما يلفت انتباه المراجع، نتيجة لتنفيذ فحص المعلومات المالية الأولية، أمر 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.

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

إعداد تقرير عن طبيعة ومدى ونتائج فحص المعلومات المالية الأولية

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

(أ) عنوان مناسب.

(ب) مخاطب 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 (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المنفّذ 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.

٤٤. في بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح التي تحكم فحص المعلومات المالية الأولية صيغة لاستنتاج المراجع تختلف عن الصيغة الموضحة في الفقرة ٤٣(ط) أو (ي). وعلى الرغم من أن المراجع قد يكون ملزماً باستخدام الصيغة المفروضة بموجب الأنظمة أو اللوائح، فإن مسؤولياته الموضحة في هذا المعيار للوصول إلى الاستنتاج تظل كما هي.

الخروج عن إطار التقرير المالي المنطبق

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

٤٦. إذا لفت انتباه المراجع أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية تتأثر أو يمكن أن تتأثر بشكلٍ جوهري بسبب خروج عن إطار التقرير المالي المنطبق، ولم تصحح الإدارة المعلومات المالية الأولية، فإنه 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 يعدّل تقرير الفحص ويذكر فيه، إن أمكن، المعلومات الضرورية. ويتم التعديل على تقرير الفحص عادةً عن طريق إضافة فترة توضيحية، والتحفّظ في الاستنتاج. ويحتوي الملحق الخامس لهذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير الفحص التي تحتوي على استنتاج متحفظ.

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

القيود على النطاق

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

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

* تمشياً مع العرف السائد في المملكة العربية السعودية، فإن العبارة التي سيتم استخدامها في نماذج تقارير المراجع المستقل هي: ... تعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]. (انظر معيار ٧٠٠)، الفقرة ٢٥.

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

القيد المفروض من الإدارة على النطاق

٥٠. لا يقبل المراجع أي ارتباط لفحص المعلومات المالية الأولية إذا كانت معرفته المبدئية بظروف الارتباط تشير إلى أنه لن يكون قادراً على إكمال الفحص نظراً لوجود قيد مفروض من إدارة المنشأة على نطاق الفحص الذي يقوم به المراجع.
٥١. إذا فرضت الإدارة 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 جوهري 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 ٣٨-٤٠.
٥٢. يأخذ المراجع أيضاً في الحسبان المسؤوليات النظامية والتنظيمية، بما في ذلك ما إذا كان هناك متطلب بأن يصدر المراجع تقريراً. وفي حال وجود مثل هذا المتطلب، فإن المراجع يمتنع عن إبداء استنتاج، ويذكر في تقرير الفحص سبب عدم استطاعته إكمال الفحص. ومع ذلك، فعندما يلفت انتباه المراجع أمرٌ يدعوه إلى الاعتقاد بأنه من الضروري إجراء تعديل جوهري 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

٥٣. قد يوجد قيد على النطاق بسبب ظروف أخرى بخلاف ما يفرضه الإدارة من قيود. وفي تلك الظروف، يكون المراجع عادةً غير قادرٍ على إكمال الفحص وإبداء استنتاج، وعليه أن يسترشد في ذلك بالفقرتين ٥١ و٥٢. ولكن قد توجد بعض الظروف النادرة التي يقتصر فيها القيد على نطاق عمل المراجع بشكلٍ واضح على أمرٍ واحد محدد أو أكثر، ومع أنه جوهري، إلا أنه بحسب حكم المراجع غير منتشر في المعلومات المالية الأولية. وفي تلك الظروف، يعدل المراجع تقرير الفحص عن طريق الإشارة إلى أنه باستثناء الأمر الموضح في فقرة توضيحية واردة في تقرير الفحص، فإن الفحص قد تم القيام به وفقاً لهذا المعيار، وأيضاً عن طريق التحفظ في الاستنتاج. ويحتوي الملحق السادس لهذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير الفحص التي تحتوي على استنتاج متحفظ.
٥٤. قد يكون المراجع قد أبدى رأياً متحفظاً في مراجعة آخر قوائم مالية سنوية بسبب قيد مفروض على نطاق المراجعة. وعلى المراجع أن يأخذ في الحسبان ما إذا كان ذلك القيد المفروض على النطاق لا يزال موجوداً، وفي هذه الحالة فإنه ينظر في انعكاسات ذلك على تقرير الفحص.

الاستمرارية وحالات عدم التأكد المهمة

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

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

اعتبارات أخرى

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

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

٦٣. ليس من الضروري أن تحتوي المعلومات المالية الأولية، التي تتألف من مجموعة مختصرة من القوائم المالية، على جميع المعلومات التي ستكون مُضمَّنة في مجموعة كاملة من القوائم المالية، ولكنها بدلاً من ذلك تعرض تفسيراً للأحداث والتغيرات التي تُعد مهمة لفهم التغيرات في المركز المالي والأداء المالي للمنشأة منذ تاريخ التقرير السنوي. وهذا بسبب أنه من المفترض أن يكون لمستخدمي المعلومات المالية الأولية إمكانية الوصول إلى أحدث قوائم مالية مُراجعة، كما هو الحال بالنسبة للمنشآت المدرجة. وفي ظروف 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

٦٤. ينبغي على المراجع إعداد توثيق لأعمال الفحص يُعد كافياً ومناسباً لتوفير أساس لاستنتاج المراجع وتوفير أدلة على أن الفحص قد نُفذ وفقاً لهذا المعيار ووفقاً 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

٦٥. يسري هذا المعيار على أعمال فحص المعلومات المالية الأولية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

المعيار من منظور القطاع العام

١. تتطلب الفقرة ١٠ أن يتفق المراجع والعميل على شروط الارتباط. وتوضح الفقرة ١١ أن خطاب الارتباط يساعد في تجنب سوء الفهم فيما يتعلق بطبيعة الارتباط، 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 ١١ قد يكون مفيداً لكلٍ من المراجع في القطاع العام والعميل. ولذلك، ينظر مراجعو القطاع العام في إمكانية الاتفاق مع العميل على شروط ارتباط الفحص عن طريق تحرير خطاب ارتباط.

٢. في القطاع العام، قد يمتد الالتزام القانوني للمراجع فيما يتعلق بالمراجعة لأعمال أخرى، مثل فحص المعلومات المالية الأولية. وفي هذه الحالة، لا يستطيع المراجع في القطاع العام تجنب مثل هذا الالتزام، وبالتالي قد يكون في وضع لا يمكنه من عدم القبول (انظر الفقرة ٥٠) أو من الانسحاب من ارتباط الفحص (انظر الفقرتين ٣٦ و ٤٠(ب)). وأيضاً، قد لا يكون المراجع في القطاع العام في وضع يمكنه من الاستقالة من التعيين لمراجعة القوائم المالية السنوية (انظر الفقرتين ٤٠(ج) و ٦٢).

٣. تناقش الفقرة ٤١ 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 للاستشارة به، إلى جانب الاعتبارات المبينة في الفقرة ١٠ 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 ٣٠ يونيو ٢٠١٠ وما يتعلق بها من قوائم للدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن الستة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.

وسنقوم بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة" المعتمد في المملكة العربية السعودية، وذلك بهدف تزويدنا بأساس للتقرير عمّا إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا للاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية غير 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 المراجعة.
- 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 للفتريات 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 للفتريات 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 إفادات 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 الإفادات المائل بخصوص فحصكم لقائمة المركز المالي المختصرة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١ وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية المختصرة لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ لأغراض إبداء استنتاج بشأن ما إذا كان قد نما إلى علمكم ما يدعوكم إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية غير مُعدَّة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة 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 الإفادات المائل بخصوص فحصكم لقائمة المركز المالي للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١ وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ وملخص بالسياسات المحاسبية المهمة والإيضاحات التفسيرية الأخرى لأغراض إبداء استنتاج بشأن ما إذا كان قد نما إلى علمكم ما يدعوكم إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الأولية لا تعطي صورة حقيقية وعادلة (أو لا تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية) (*) المركز المالي للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠×١ 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 وقدرتنا على تنفيذ إجراءات محددة بالنيابة عن المنشأة، عندما يكون لذلك صلة بقياسات القيمة العادلة أو الإفصاح عنها.
- ليست لدينا خطط أو نوايا قد تؤثر بشكلٍ جوهري على القيمة الدفترية للأصول والالتزامات المنعكسة في المعلومات المالية الأولية أو على تصنيفها.
- ليست لدينا خطط للتخلي عن خطوط إنتاج أو خطط أو نوايا أخرى ستؤدي إلى أية زيادة في المخزون أو تقادمه، ولا يوجد مخزون تم تحديده بمبلغ يزيد على القيمة القابلة للتحقق.
- لدى المنشأة صكوك ملكية مقبولة لجميع الأصول ولا توجد أي رهونات أو أعباء على أصول المنشأة.
- لقد سجلنا أو أفصحنا، حسب مقتضى الحال، عن كل من الالتزامات الفعلية والمحتملة.
- [يتم إضافة أية إفادات إضافية تتعلق بمعايير المحاسبة الجديدة التي يتم تطبيقها لأول مرة، ويؤخذ في الحسبان تضمين أية إفادات إضافية يتطلبها أي معيار دولي جديد للمراجعة وتكون ذات صلة بالمعلومات المالية الأولية].
- وعلى حد علمنا واعتقادنا، لم تقع أي أحداث بعد تاريخ قائمة المركز المالي وحتى تاريخ هذا الخطاب يمكن أن تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في المعلومات المالية الأولية المذكورة آنفاً.

(المسؤول التنفيذي الأول)

(المسؤول المالي الأول)

الملحق الرابع

أمثلة لتقارير فحص المعلومات المالية الأولية

مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام المعدّة وفقاً لإطار تقرير مالي يهدف إلى تحقيق العرض العادل (انظر الفقرة ٤٣(ط))

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي المرفقة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠١٠، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص بالسياسات المحاسبية المهمة والإيضاحات التفسيرية الأخرى. 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 للمعييار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية^٤، ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. 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.

الاستنتاج

استناداً إلى الفحص الذي قمنا به، 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 ٣١ مارس ٢٠١٠ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

المراجع

التاريخ

العنوان

^٣ قد يرغب المراجع في تحديد السلطة التنظيمية أو ما يعادلها من السلطات التي تُقدم لها المعلومات المالية الأولية.

^٤ في حالة فحص المعلومات المالية التاريخية بدلاً من المعلومات المالية الأولية، ينبغي قراءة هذه الجملة على النحو الآتي: لقد قمنا بالفحص وفقاً للمعييار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠)، الذي يُطبق على فحص المعلومات المالية التاريخية المُنفذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة. ويجب تعديل بقية التقرير حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة.

المعلومات المالية الأولية الأخرى (انظر الفقرة ٤٣(ي))

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي [المختصرة] المرفقة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠١١، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية [المختصرة] لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ. ° وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

لقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية. ٦ ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. ويُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا 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

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

المراجع

التاريخ

العنوان

° انظر الحاشية رقم ١.

٦ انظر الحاشية رقم ٢.

الملحق الخامس

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

مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام المعدّة وفقاً لإطار تقرير مالي يهدف إلى تحقيق العرض العادل (انظر الفقرة ٤٣(ط))

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي المرفقة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠١٠، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص بالسياسات المحاسبية المهمة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.^٧ وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها بشكل عادل وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

لقد قمنا بالفحص وفقاً للمعييار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.^٨ ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. ويُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا 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 ٣١ مارس ٢٠١٠، فإن العقارات ستزيد بمبلغ _____ ريال، والديون طويلة الأجل بمبلغ _____ ريال، وكذلك فإن صافي الدخل وربحية السهم ستزيد (ستنقص) بمبلغ _____ 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 ٣١ مارس ٢٠١٠ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

المراجع

التاريخ

العنوان

^٧ انظر الحاشية رقم ١ في الملحق الرابع.

^٨ انظر الحاشية رقم ٢ في الملحق الرابع.

المعلومات المالية الأولى الأخرى (انظر الفقرة ٤٣(ي))

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولى

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي [المختصرة] المرفقة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠١١، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية [المختصرة] لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.^٩ وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولى وعرضها وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولى استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

لقد قمنا بالفحص وفقاً للمعييار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولى المُنفذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.^{١٠} ويتألف فحص المعلومات المالية الأولى 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 ٣١ مارس ٢٠١١، 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 الأولى المرفقة غير مُعدة 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

^٩ انظر الحاشية رقم ١ في الملحق الرابع.

^{١٠} انظر الحاشية رقم ٢ في الملحق الرابع.

الملحق السادس

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

مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام المعدّة وفقاً لإطار تقرير مالي يهدف إلى تحقيق العرض العادل (انظر الفقرة ٤٣(ط))

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي المرفقة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠١٠، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص بالسياسات المحاسبية المهمة والإيضاحات التفسيرية الأخرى^{١١} وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها بشكل عادل وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتمثل 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 (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية^{١٢}. ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. ويُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا 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 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 ٣١ مارس ٢٠١٠ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

المراجع

التاريخ

العنوان

^{١١} انظر الحاشية رقم ١ في الملحق الرابع.

^{١٢} انظر الحاشية رقم ٢ في الملحق الرابع.

المعلومات المالية الأولية الأخرى (انظر الفقرة ٤٣(ي))

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي [المختصرة] المرفقة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠١١، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية [المختصرة] لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.^{١٣} وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

باستثناء ما هو موضح في الفقرة التالية، فقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.^{١٤} ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. ويُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا 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 للمبالغ 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 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

^{١٣} انظر الحاشية رقم ١ في الملحق الرابع.^{١٤} انظر الحاشية رقم ٢ في الملحق الرابع.

الملحق السابع

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

مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام المعدّة وفقاً لإطار تقرير مالي يهدف إلى تحقيق العرض العادل (انظر الفقرة ٤٣(ط))

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي المرفقة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠١٠، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص بالسياسات المحاسبية المهمة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.^{١٥} وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها بشكل عادل وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

لقد قمنا بالفحص وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفَّذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.^{١٦} ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. ويُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا 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 ٣١ مارس ٢٠١٠ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المنشئة لإطار التقرير المالي عندما لا يكون إطار التقرير المالي المستخدم هو المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية].

المراجع

التاريخ

العنوان

^{١٥} انظر الحاشية رقم ١ في الملحق الرابع.

^{١٦} انظر الحاشية رقم ٢ في الملحق الرابع.

المعلومات المالية الأولية الأخرى (انظر الفقرة ٤٣(ي))

تقرير عن فحص المعلومات المالية الأولية

(المخاطبون المعنيون)

مقدمة

لقد فحصنا قائمة المركز المالي [المختصرة] المرفقة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠١١، وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية [المختصرة] لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.^{١٧} وتُعد الإدارة هي المسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية الأولية وعرضها وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقرير المالي المنطبق]. وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج بشأن هذه المعلومات المالية الأولية استناداً إلى فحصنا.

نطاق الفحص

لقد قمنا بالفحص وفقاً للمعييار الدولي لارتباطات الفحص (٢٤١٠) "فحص المعلومات المالية الأولية المُنفذ من قبل المراجع المستقل للمنشأة"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.^{١٨} ويتألف فحص المعلومات المالية الأولية من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. ويُعد الفحص أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وتبعاً لذلك فإنه لا 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 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

^{١٧} انظر الحاشية رقم ١ في الملحق الرابع.

^{١٨} انظر الحاشية رقم ٢ في الملحق الرابع.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in December 2022 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in March 2023, 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, 2021 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في مارس ٢٠٢٣ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢١ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في ديسمبر ٢٠٢٢ 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 ٢٠٢١، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2022 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 © لعام ٢٠٢٢ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2023 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 © لعام ٢٠٢٣ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition] ISBN: [978-1-60815-507-1]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition] ISBN: [978-1-60815-507-1]</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>

معييارارتباطات التأكيء (٣٠٠٠)
ارتباطات التأكيء الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار التأكيء (٣٠٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيء.

المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)

ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية

(يسري هذا المعيار على أعمال تقارير التأكيد المرتبط علمياً اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
٤-١	مقدمة.....
٨-٥	النطاق.....
٩	تاريخ السريان.....
١١-١٠	الأهداف.....
١٣،١٢	التعريفات.....
	المتطلبات
١٩-١٤	القيام بارتباط التأكيد وفقاً لمعايير ارتباطات التأكيد.....
٢٠	المتطلبات المسلكية.....
٣٠-٢١	القبول والاستمرار.....
٣٦-٣١	رقابة الجودة.....
٣٩-٣٧	نزعة الشك المهني والحكم المهني ومهارات وأساليب التأكيد.....
٤٧-٤٠	التخطيط للارتباط وتنفيذه.....
٦٠-٤٨	الحصول على الأدلة.....
٦١	الأحداث اللاحقة.....
٦٢	المعلومات الأخرى.....
٦٣	وصف الضوابط المنطبقة.....
٦٦-٦٤	تكوين الاستنتاج التأكيدي.....
٧١-٦٧	إعداد تقرير التأكيد.....
٧٧-٧٢	الاستنتاجات غير المعدلة والمعدلة.....
٧٨	مسؤوليات الاتصال الأخرى.....
٨٣-٧٩	التوثيق.....
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
١أ	مقدمة.....
٢أ	الأهداف.....
٢٠أ-٣أ	التعريفات.....

٢٩١-٢١١	القيام بارتباط التأكيد وفقاً لمعايير ارتباطات التأكيد
٣٤١-٣٠١	المتطلبات المسلكية
٥٩١-٣٥١	القبول والاستمرار
٧٥١-٦٠١	رقابة الجودة
٨٥١-٧٦١	نزعة الشك المهني والحكم المهني
١٠٨١-٨٦١	التخطيط للارتباط وتنفيذه
١٤٠١-١٠٩١	الحصول على الأدلة
١٤٢١-١٤١١	الأحداث اللاحقة
١٤٣١	المعلومات الأخرى
١٤٦١-١٤٤١	وصف الضوابط المنطبقة
١٥٨١-١٤٧١	تكوين الاستنتاج التأكدي
١٨٨١-١٥٩١	إعداد تقرير التأكيد
١٩٢١-١٨٩١	الاستنتاجات غير المعدلة والمعدلة
١٩٩١-١٩٣١	مسؤوليات الاتصال الأخرى
٢٠٧١-٢٠٠١	التوثيق

الملحق: الأدوار والمسؤوليات

ينبغي قراءة المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) "ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية" جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

مقدمة

١. يتناول هذا المعيار ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية، التي تم تناولها في معايير المراجعة ومعايير ارتباطات الفحص على الترتيب. (*) (راجع: الفقرتين ٢١١، ٢٢٢)
٢. تشمل ارتباطات التأكيد كلاً من ارتباطات التصديق، التي يقوم فيها طرف آخر خلاف المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط؛ والارتباطات المباشرة، التي يقوم فيها المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط. ويحتوي هذا المعيار على متطلبات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية خاصة بارتباطات التصديق للتأكيد المعقول والمحدود. ويمكن أن يُطبَّق هذا المعيار أيضاً على الارتباطات المباشرة للتأكيد المعقول والمحدود، بعد تكييفه والإضافة إليه حسب الحاجة في ظل ظروف الارتباط.
٣. يبنّي هذا المعيار على افتراض أساس بأن:
 - (أ) أعضاء فريق الارتباط وفاحص رقابة جودة الارتباط (للارتباطات 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 التأكيد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لنصوص الميثاق: (***) (راجع: الفقرات ٣٠١-٣٤١)
 - (ب) المحاسب القانوني الذي ينفذ الارتباط هو عضو في مكتب يخضع للمعيار الدولي لرقابة الجودة ١،^١ 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 ١. (راجع: الفقرات ٦١١-٦٦٢)
٤. مما هو متعارف عليه أن رقابة الجودة داخل المكاتب التي تنفذ ارتباطات التأكيد، والالتزام بالمبادئ المسلكية، بما فيها متطلبات الاستقلال، يحققان المصلحة العامة ويُعدان جزءاً أساسياً من ارتباطات التأكيد عالية الجودة. والمحاسبون المهنيون في الممارسة العامة سيكونون على علم بتلك المتطلبات. وإذا اختار ممارس مؤهل بخلاف المحاسب المهني في الممارسة العامة الإفادة بأنه ملتزم بهذا المعيار أو معيار آخر من معايير ارتباطات التأكيد، فمن المهم إدراك أن هذا المعيار يشتمل على متطلبات تعكس الافتراض الأساس الوارد في الفقرة السابقة. (***)

النطاق

٥. يغطي هذا المعيار ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية، كما هو موضح في الإطار الدولي لارتباطات التأكيد (إطار التأكيد). وعندما يكون أحد معايير ارتباطات التأكيد المتعلقة بموضوعات محددة ذا صلة بموضوع ارتباط معين، فإنه يتم تطبيق ذلك المعيار إضافة إلى المعيار المائل. (راجع: الفقرتين ٢١١، ٢٢٢)
٦. ليست جميع الارتباطات التي يقوم بها المحاسبون القانونيون ارتباطات تأكيد. فمن بين الارتباطات الأخرى التي يكثر القيام بها وليست ارتباطات تأكيد، حسب التعريف الوارد في الفقرة ١٢ (أ) (وبالتالي لا يغطيها هذا المعيار) ما يلي:
 - (أ) الارتباطات التي تغطيها المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة، مثل ارتباطات الإجراءات المتفق عليها وارتباطات التجميع؛^٢
 - (ب) إعداد الإفادات الضريبية عندما لا يتم إبداء أي استنتاج تأكدي؛

* 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.

^١ معيار رقابة الجودة (١) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

*** يجب مراعاة أن جميع مقدمي خدمات التأكيد في المملكة يجب أن يكونوا مرخصين باعتبارهم محاسبين قانونيين.

^٢ معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠) "الارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية"، ومعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١) "ارتباطات التجميع"

- (ج) ارتباطات الاستشارات (أو الارتباطات الاستشارية)، مثل الاستشارات الإدارية والضريبية. (راجع: الفقرة ١١)
٧. يمكن أن يكون ارتباط التأكيد المنفذ بموجب معايير ارتباطات التأكيد جزءاً من ارتباط أكبر. وفي مثل هذه الظروف، تكون معايير ارتباطات التأكيد ذات صلة فقط بالجزء المرتبط بالتأكيد في الارتباط.
٨. لا تُعد الارتباطات الآتية، التي قد تكون متسقة مع الوصف الوارد في الفقرة ١٢ (أ)، ارتباطات تأكيد بالمعنى المقصود في معايير ارتباطات التأكيد:
- (أ) الارتباطات للشهادة في إجراءات قضائية تتعلق بالمحاسبة أو المراجعة أو الضريبة أو غيرها من الأمور؛
- (ب) الارتباطات التي تشتمل على آراء مهنية أو وجهات نظر أو أقوال قد يستنبط منها المستخدم نوعاً من التأكيد، في حالة انطباق جميع ما يلي:
- (١) أن تكون تلك الآراء أو جهات النظر أو الأقوال مجرد أمر عارض في سياق الارتباط عموماً؛
- (٢) أن يكون أي تقرير مكتوب يتم إصداره مُقَيِّداً صراحةً باستخدام المستخدم المستهدفين المحددين في التقرير؛
- (٣) أن يكون هناك تفاهم مكتوب مع المستخدم المستهدفين المحددين على أن الارتباط لا يُقصد منه أن يكون ارتباط تأكيد؛
- (٤) ألا يُصوّر الارتباط على أنه ارتباط تأكيد في تقرير المحاسب القانوني.

تاريخ السريان

٩. يسري هذا المعيار على ارتباطات التأكيد التي يكون تقرير التأكيد فيها مؤرخاً في ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

١٠. عند القيام بارتباط تأكيد، تتمثل أهداف المحاسب القانوني فيما يلي:
- (أ) الوصول 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 تقويم الموضوع محل الارتباط من خلال تقرير مكتوب يتضمن إتمام استنتاج تأكيد معقول أو تأكيد محدود، ويصف أساس الاستنتاج؛ (راجع: الفقرة ٢٤)
- (ج) القيام بالاتصالات الأخرى المطلوبة بموجب هذا المعيار وأي معيار آخر من معايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة.
١١. في جميع الحالات التي لا يمكن الوصول فيها إلى تأكيد معقول أو تأكيد محدود، حسب مقتضى الحال، والتي يكون فيها إبداء استنتاج متحفظ في تقرير تأكيد المحاسب القانوني غير كافٍ في ظل الظروف القائمة لأغراض تقديم التقرير إلى المستخدم المستهدفين. فإن هذا المعيار يتطلب أن يمتنع المحاسب القانوني عن إبداء استنتاج، أو أن ينسحب من الارتباط (أو يستقيل منه)، عندما يكون الانسحاب ممكناً وفقاً للأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

التعريفات

١٢. لأغراض هذا المعيار ومعايير ارتباطات التأكيد الأخرى، وما لم تتم الإشارة إلى عكس ذلك، يكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي. (راجع: الفقرة ٢٧٤)
- (أ) ارتباط التأكيد: ارتباط يهدف فيه المحاسب القانوني إلى الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لإبداء استنتاج يهدف إلى رفع درجة الثقة لدى المستخدمين المستهدفين، بخلاف الطرف المسؤول، حيال معلومات الموضوع (أي مخرجات تقويم أو قياس موضوع ما محل ارتباط مقارنة بالضوابط). ويُصنّف كل ارتباط تأكيد تبعاً لبعدين اثنين: (راجع: الفقرة ٣٤)
- (١) إما أنه ارتباط تأكيد معقول أو ارتباط تأكيد محدود:
- أ. ارتباط التأكيد المعقول: هو ارتباط تأكيد يقوم فيه المحاسب القانوني بتخفيض خطر الارتباط إلى مستوى منخفض

بدرجة يمكن قبولها في ظل ظروف الارتباط، كأساس لاستنتاج المحاسب القانوني. ويُعبّر عن الاستنتاج الذي خلص إليه المحاسب القانوني بصيغة تنبئ برأي المحاسب القانوني في مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط.

ب. ارتباط التأكيد المحدود: هو ارتباط تأكيد يقوم فيه المحاسب القانوني بتخفيض خطر الارتباط إلى مستوى يمكن قبوله في ظل ظروف الارتباط، ولكن ذلك الخطر يظل أكبر مما يكون عليه في ارتباط التأكيد المعقول، كأساس لإبداء استنتاج بصيغة تنبئ بما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني، بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات موضوع الارتباط 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 يصل إليه المحاسب القانوني مجدداً، فإنه من المرجح أن يعزز مدى ثقة المستخدمين المستهدفين في معلومات الموضوع بدرجة من الواضح أنها ليست بلا طائل. (راجع: الفقرات ٣١-٧١)

(٢) إما أنه ارتباط تصديق أو ارتباط مباشر: (راجع: الفقرة ٨)

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 ١٧٩، ١٨١)

١. الموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو
٢. معلومات الموضوع والضوابط المنطبقة؛ أو
٣. بيان مقدم من الأطراف المعنية.

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

(ب) مهارات وأساليب التأكيد: مهارات وأساليب التخطيط وجمع الأدلة وتقويمها والاتصال وإعداد التقارير التي يتمتع بها المحاسب القانوني المنفذ لارتباط التأكيد والتي تكون مختلفة عن الخبرة في الموضوع الأساس لأي ارتباط تأكيد بعينه أو قياسه أو تقويمه. (راجع: الفقرة ٩)

(ج) الضوابط: الأسس المرجعية المستخدمة لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط. و"الضوابط المنطبقة" هي الضوابط المستخدمة فيما يتعلق بارتباط معين. (راجع: الفقرة ١٠)

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

(هـ) الشريك المسؤول عن الارتباط: 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 استنتاجاً غير مناسب عندما تكون معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري. (راجع: الفقرات ١١١-١٤١)
- (ز) الطرف القائم بالتكليف: الطرف الذي يكلف المحاسب القانوني بأداء ارتباط التأكيد. (راجع: الفقرة ١٥٥)
- (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 ١٤٧١-١٥٣١)
- (١) كفاية الأدلة هي مقياس لكميتها.
- (٢) مناسبة الأدلة هي مقياس لوجودتها.
- (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 وألياتها 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 ١٦١-١٨١، ٣٧١)
- (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 ٣٧١، ٣٩١)
- (س) التحريف: اختلاف بين معلومات الموضوع والقياس أو التقويم المناسب للموضوع محل الارتباط وفقاً للضوابط. ويمكن أن يكون التحريف متعمداً أو غير متعمد، نوعياً أو كمياً، ويمكن أن يتضمن إغفالات.
- (ع) تحريف الحقائق (فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى): معلومات أخرى غير متعلقة بالأمور الظاهرة في معلومات الموضوع أو تقرير التأكيد، تم وضعها أو عرضها بشكل غير صحيح. وقد يقوض التحريف الجوهري لإحدى الحقائق مصداقية المستند الذي يحتوي على معلومات الموضوع.
- (ف) المعلومات الأخرى: المعلومات (بخلاف معلومات الموضوع وتقرير التأكيد بشأنها) التي يتم تضمينها، إما بموجب نظام أو لائحة أو عرف، في مستند يحتوي على معلومات الموضوع وتقرير التأكيد بشأنها.
- (ص) المحاسب القانوني: الشخص أو الأشخاص الذين يؤدون الارتباط (وهو عادةً الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرين أو المكتب، حسب مقتضى الحال). وفي المواطن التي يهدف فيها هذا المعيار صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، يُستخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المحاسب القانوني". (راجع: الفقرة ٣٧١)
- (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 التأكييد ومعايير سلوك وأداب 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 أ٣٧)
- (ث) خطر التحريف الجوهرى: خطر أن تكون معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهرى قبل الارتباط.
- (خ) معلومات الموضوع: مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط، وبعبارة أخرى، المعلومات التي تنتج من تطبيق الضوابط على الموضوع محل الارتباط. (راجع: الفقرة أ١٩)
- (ذ) الموضوع محل الارتباط: الحدث الذي يتم قياسه أو تقويمه عن طريق تطبيق الضوابط.
١٣. لأغراض هذا المعيار ومعايير ارتباطات التأكييد الأخرى، يجب أن تتم قراءة الإشارات إلى "الطرف المعني (الأطراف المعنية)" على أنها "الطرف المسؤول، أو القائم بالقياس أو التقويم، أو الطرف القائم بالتكليف، حسب مقتضى الحال". (راجع: الفقرتين أ٢٠، أ٣٧)

المتطلبات

القيام بارتباط التأكييد وفقاً لمعايير ارتباطات التأكييد

الالتزام بالمعايير ذات الصلة بالارتباط

١٤. يجب أن يلتزم المحاسب القانوني بهذا المعيار وبأي معيار متعلق بموضوع محدد من معايير ارتباطات التأكييد، يكون ذا صلة بالارتباط.
١٥. لا يجوز للمحاسب القانوني الإفادة بأنه ملتزم بهذا المعيار أو بأي من معايير ارتباطات التأكييد الأخرى ما لم يكن قد التزم بمتطلبات هذا المعيار ومتطلبات أي معايير أخرى ذات صلة بالارتباط. (راجع: الفقرات أ٢١، أ٢٢، أ١٧١)

نص معيار ارتباطات التأكييد

١٦. يجب أن يتوفر لدى المحاسب القانوني فهم لنص هذا المعيار بكامله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح. (راجع: الفقرات أ٢٣-٢٨)

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة

١٧. مع مراعاة الفقرة الآتية، يجب على المحاسب القانوني الالتزام بكل متطلب من متطلبات هذا المعيار وأي معيار آخر من معايير ارتباطات التأكييد ذات الصلة المتعلقة بموضوع محدد إلا إذا كان المتطلب، في ظل ظروف الارتباط، غير ذي صلة لأنه مشروط والشرط غير متحقق. وقد تم عرض المتطلبات التي تنطبق فقط على ارتباطات التأكييد المحدود أو ارتباطات التأكييد المعقول في شكل جدول مع إضافة حرف "د" (للتأكييد المحدود) أو "م" (للتأكييد المعقول) بعد رقم الفقرة. (راجع: الفقرة أ٢٩)
١٨. قد يتوصل المحاسب القانوني، في ظروف استثنائية، إلى الحكم بضرورة الخروج عن متطلب ذي صلة في أحد معايير ارتباطات التأكييد. 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

١٩. في حالة عدم إمكانية تحقيق أحد الأهداف الواردة في هذا المعيار أو معيار آخر من معايير ارتباطات التأكييد 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 التأكييد ذات الصلة أمراً مهماً يتطلب التوثيق وفقاً للفقرة ٧٩ من هذا المعيار.

المتطلبات المسلكية

٢٠. يجب على المحاسب القانوني الالتزام بالنصوص الواردة في الميثاق الدولي لسلوك 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 ٣٠٠-٣٤٠، ٦٠أ)

القبول والاستمرار

٢١. 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.

٢٢. ولا يجوز للمحاسب القانوني قبول ارتباط التأكيد أو الاستمرار فيه إلا عندما: (راجع: الفقرات ٣٠٠-٣٤٠أ)

(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 سيتولون تنفيذ الارتباط يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة (انظر أيضاً الفقرة ٣٢)؛

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

(١) تحديد وجود الشروط المسبقة لارتباط التأكيد (انظر أيضاً الفقرات ٢٤-٢٦)؛

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

٢٣. إذا حصل الشريك المسؤول عن الارتباط على معلومات 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

٢٤. 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 ٣٥٠، ٣٦٠)

(أ) ما إذا كانت أدوار ومسؤوليات الأطراف المعنية تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة؛ (راجع: الفقرات ٣٧٠-٣٩٠)

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

(١) أن يكون الموضوع محل الارتباط مناسباً؛ (راجع: الفقرات ٤٠٠-٤٤٠)

(٢) أن تكون الضوابط التي يتوقع المحاسب القانوني تطبيقها في إعداد معلومات الموضوع مناسبة لظروف الارتباط، بما في ذلك استيفاء هذه الضوابط للخصائص الآتية: (راجع: الفقرات ٤٥٠-٥٠٠)

أ. الملاءمة.

ب. الاكتمال.

ج. إمكانية الاعتماد عليها.

د. الحيادية.

هـ. القابلية للفهم.

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

- (٣) أن تكون الضوابط التي يتوقع المحاسب القانوني تطبيقها في إعداد معلومات الموضوع متاحة للمستخدمين المستهدفين للاطلاع عليها؛ (راجع: الفقرتين ٥١١، ٥٢١)
- (٤) أن يتوقع المحاسب القانوني أنه سيكون قادراً على الحصول على الأدلة اللازمة لدعم الاستنتاج الذي يتوصل إليه؛ (راجع: الفقرات ٥٣١-٥٥١)
- (٥) أن يكون استنتاج المحاسب القانوني، بالشكل الذي يناسب ارتباط التأكيد المعقول أو ارتباط التأكيد المحدود، من المقرر تضمينه في تقرير مكتوب؛
- (٦) أن يوجد غرض منطقي بما في ذلك، في حالة القيام بارتباط تأكيد محدود، أن يتوقع المحاسب القانوني أنه سيكون قادراً على الوصول إلى مستوى مجدٍ من التأكيد. (راجع: الفقرة ٥٦١)

٢٥. في حالة عدم توفر الشروط المسبقة لارتباط التأكيد، 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 تأكيد ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. لكن الارتباط الذي يتم تنفيذه في ظل تلك الظروف لا يكون ملتزماً بمعايير ارتباطات التأكيد. وعليه، فإنه لا يجوز للمحاسب القانوني أن يُضَمِّن في تقرير التأكيد أية إشارة إلى أن الارتباط قد تم وفقاً لهذا المعيار أو وفقاً لأي معيار آخر من معايير ارتباطات التأكيد.

فرض قيد على النطاق قبل قبول الارتباط

٢٦. إذا فرض الطرف القائم بالتكليف قيوداً على نطاق عمل المحاسب القانوني في شروط ارتباط تأكيد مقترح بشكل يعتقد المحاسب القانوني معه بأن القيد سيؤدي إلى امتناعه عن إبداء استنتاج بشأن معلومات الموضوع، فلا يجوز للمحاسب القانوني قبول مثل هذا الارتباط كارتباط تأكيد، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. (راجع: الفقرة ١٥٦٦ ج)

الاتفاق على شروط الارتباط

٢٧. يجب أن يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على شروط الارتباط. ويجب أن تكون شروط الارتباط المتفق عليها محددة بتفصيل كافٍ في خطاب ارتباط أو في شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، أو في مصادقة مكتوبة، أو في نظام أو لائحة. (راجع: الفقرتين ٥٧١، ٥٨١)

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

قبول التغيير في شروط الارتباط

٢٩. لا يجوز للمحاسب القانوني أن يقبل بأي تغيير في شروط الارتباط، ما لم توجد مبررات معقولة لذلك. وفي حالة القيام بمثل هذا التغيير، فلا يجوز للمحاسب القانوني أن يتخلى عن الأدلة التي تم الحصول عليها قبل التغيير. (راجع: الفقرة ٥٩١)

تقرير التأكيد المفروض بموجب نظام أو لائحة

٣٠. في بعض الحالات، تفرض الأنظمة أو اللوائح في الدولة ذات الصلة تنسيق أو صيغة تقرير التأكيد. وفي هذه الظروف، يجب على المحاسب القانوني تقييم:

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

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

وإذا استنتج المحاسب القانوني أن التوضيح الإضافي في تقرير التأكيد لن يخفف من سوء الفهم المحتمل، فلا يجوز له قبول الارتباط، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. ولا يُعد الارتباط المُنفَّذ وفقاً لهذا النظام أو هذه اللائحة مستوفياً لهذا المعيار. وعليه، فإنه لا يجوز للمحاسب القانوني أن يُضَمِّن في تقرير التأكيد أية إشارة إلى أن الارتباط قد تم وفقاً لهذا المعيار أو وفقاً لأي معيار آخر من معايير ارتباطات التأكيد (انظر أيضاً الفقرة ٧١).

رقابة الجودة

خصائص الشريك المسؤول عن الارتباط

٣١. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط:

- (أ) أن يكون عضواً في مكتب يطبق معيار رقابة الجودة (١)، أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)؛ (راجع: الفقرات ٦٠-٦٦أ)
- (ب) أن تكون لديه كفاءة في مهارات وأساليب التأكيد، اكتسبها من خلال التدريب المكثف والتطبيق العملي؛ (راجع: الفقرة ٦٠أ)
- (ج) أن تكون لديه كفاءة في الموضوع محل الارتباط وقياسه أو تقويمه، تكفي لقبول المسؤولية عن الاستنتاج التأكيدي. (راجع: الفقرتين ٦٧أ، ٦٨أ)

تعيين الفريق

٣٢. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط: (راجع: الفقرة ٦٩أ)

- (أ) أن يكون مطمئناً إلى أن الأشخاص الذين سيتولون تنفيذ الارتباط يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة لما يلي: (راجع: الفقرتين ٧٠أ، ٧١أ)
- (١) تنفيذ الارتباط وفقاً للمعايير ذات الصلة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
- (٢) التمكن من إصدار تقرير تأكيد مناسب في ظل الظروف القائمة.
- (ب) أن يكون مطمئناً إلى أنه سيكون قادراً على أن يُشارك في العمل الذي يقوم به:
- (١) الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني، عندما يكون من المقرر استخدام عمل ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرتين ٧٠أ، ٧١أ)
- (٢) أي محاسب قانوني آخر، ليس عضواً في فريق الارتباط، عندما يكون من المقرر استخدام أعمال التأكيد التي قام بها ذلك المحاسب القانوني، (راجع: الفقرتين ٧٢أ، ٧٣أ)
- وذلك بالقدر الذي يكفي لقبول المسؤولية عن الاستنتاج التأكيدي بشأن معلومات الموضوع.

مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط

٣٣. 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 ٧٤أ)
- (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.

٣٤. طوال مدة الارتباط، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يظل منتبهاً، من خلال الملاحظة وطرح الاستفسارات عند الضرورة، لما يدل على مخالفة أعضاء فريق الارتباط للمتطلبات المسلكية ذات الصلة. وإذا نمت إلى علم الشريك المسؤول عن الارتباط، من خلال نظام 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.

٣٥. 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

٣٦. فيما يخص تلك 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 تقييم موضوعي للأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها عند صياغة تقرير التأكيد. ويجب أن يتضمن هذا التقييم ما يلي: (راجع: الفقرة ٧٥١)
- (١) مناقشة الأمور المهمة مع الشريك المسؤول عن الارتباط؛
- (٢) فحص معلومات الموضوع وتقرير التأكيد المقترح؛
- (٣) فحص وثائق أعمال الارتباط المختارة المتعلقة بالأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛
- (٤) تقييم 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

٣٧. يجب على المحاسب القانوني التخطيط للارتباط وتنفيذه مع التحلي بنزعة الشك المهني وإدراك أنه قد توجد ظروف تسبب في تحريف معلومات الموضوع بشكل جوهري. (راجع: الفقرات ٧٦١-٨٠١)
٣٨. يجب على المحاسب القانوني ممارسة الحكم المهني عند التخطيط لارتباط التأكيد وتنفيذه، بما في ذلك عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات. (راجع: الفقرات ٨١١-٨٥١)
٣٩. يجب على المحاسب القانوني تطبيق مهارات وأساليب التأكيد كجزء من آلية متكررة ومنتظمة للارتباط.

التخطيط للارتباط وتنفيذه

التخطيط

٤٠. يجب على المحاسب القانوني التخطيط للارتباط حتى يتم تنفيذه بطريقة فعّالة، بما في ذلك تحديد نطاق وتوقيت واتجاه الارتباط، وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المخطط لها المطلوب القيام بها من أجل تحقيق هدف المحاسب القانوني. (راجع: الفقرات ٨٦١-٨٩١)
٤١. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت الضوابط مناسبة لظروف الارتباط، بما في ذلك ما إذا كانت مستوفية للخصائص المحددة في الفقرة ٢٤(ب)(٢).
٤٢. في حالة اكتشاف عدم 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.

٤٣. إذا اكتشف المحاسب القانوني بعد قبول الارتباط أن بعض الضوابط المنطبقة أو جميعها غير مناسبة أو أن جزءاً من الموضوع محل الارتباط أو كله غير مناسب للقيام بارتباط تأكيد، فيجب على المحاسب القانوني أن ينظر في الانسحاب من الارتباط، إن كان ذلك ممكناً بموجب

الأنظمة أو اللوائح المنطبقة. وفي حالة استمرار المحاسب القانوني في الارتباط، فيجب عليه إبداء استنتاج متحفظ أو معارض أو الامتناع عن إبداء استنتاج، حسب مقتضى الحال في ظل الظروف القائمة. (راجع: الفقرتين ٩٠٠، ٩١١)

الأهمية النسبية

٤٤. يجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان الأهمية النسبية عند: (راجع: الفقرات ٩٢١-١٠٠٠)

- (أ) التخطيط لارتباط التأكيد وتنفيذه، بما في ذلك عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات؛
(ب) تقويم ما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الجوهرى.

فهم الموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى

٤٥. يجب على المحاسب القانوني طرح استفسارات على الأطراف المعنية فيما يتعلق بما يلي:

(أ) ما إذا كانت لديهم معرفة بأية حالة تحريف متعمد فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم أو حالة عدم التزام بالأنظمة واللوائح تؤثر على معلومات الموضوع؛ (راجع: الفقرتين ١٠١١، ١٠٢١)

(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 المعقول	التأكيد المحدود
<p>٤٦م. يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى بما يكفي لتحقيق ما يلي:</p> <p>(أ) تمكينه من التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى في معلومات الموضوع، وتقييمها؛</p> <p>(ب) وبناءً عليه، توفير أساس لتصميم وتنفيذ إجراءات لمواجهة المخاطر المقيّمة وللتوصل إلى تأكيد معقول لدعم استنتاج المحاسب القانوني. (راجع: الفقرات ١٠١١-١٠٤١، ١٠٨١)</p>	<p>٤٦د. يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى بما يكفي لتحقيق ما يلي:</p> <p>(أ) تمكينه من تحديد المجالات التي من المرجح أن ينشأ فيها تحريف جوهرى لمعلومات الموضوع؛</p> <p>(ب) وبناءً عليه، توفير أساس لتصميم وتنفيذ إجراءات لمعالجة المجالات المحددة في الفقرة ٤٦د(أ) والتوصل إلى تأكيد محدود لدعم استنتاج المحاسب القانوني. (راجع: الفقرات ١٠١١-١٠٥١، ١٠٨١)</p>
<p>٤٧م. عند التوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى بموجب الفقرة ٤٦م، يجب على المحاسب القانوني التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية المطبقة على إعداد معلومات الموضوع وذات الصلة بالارتباط. ويشمل هذا تقويم تصميم تلك الأدوات الرقابية ذات الصلة بالارتباط وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها عن طريق تنفيذ إجراءات أخرى بالإضافة إلى الاستفسار من الموظفين المسؤولين عن معلومات الموضوع. (راجع: الفقرة ١٠٦١)</p>	<p>٤٧د. عند التوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى بموجب الفقرة ٤٦د، يجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان الآلية المستخدمة في إعداد معلومات الموضوع. (راجع: الفقرة ١٠٧١)</p>

الحصول على الأدلة

النظر في المخاطر والاستجابات للمخاطر

التأكيد المعقول	التأكيد المحدود
<p>٤٨ م. استناداً إلى فهم المحاسب القانوني (انظر الفقرة ٤٦ م)، يجب عليه: (راجع: الفقرات ١٠٩-١١١)</p> <p>(أ) التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية 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>(١) يشتمل تقييم المحاسب القانوني لمخاطر التحريف الجوهرية على توقع بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية؛ أو</p> <p>(٢) لا يمكن للإجراءات الأخرى، بخلاف اختبار أدوات الرقابة، أن توفر بمفردها ما يكفي من الأدلة المناسبة.</p>	<p>٤٨ د. استناداً إلى فهم المحاسب القانوني (انظر الفقرة ٤٦ د)، يجب عليه: (راجع: الفقرات ١٠٩-١١٣)</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 ٤٨ د (أ) والوصول إلى تأكيد محدود لدعم استنتاج المحاسب القانوني.</p>
<p>إعادة النظر في تقييم المخاطر في ارتباط التأكيد المعقول</p> <p>٤٩ م. 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 ١١٣)</p>	<p>تحديد ما إذا كان من الضروري تنفيذ المزيد من الإجراءات في ارتباط التأكيد المحدود</p> <p>٤٩ د. 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 ١١٣-١١٨)</p> <p>(أ) استنتاج أن الأمر من غير المرجح أن يتسبب في جعل معلومات الموضوع مُحَرَّفَة بشكل جوهري؛ أو</p> <p>(ب) تحديد أن الأمر أو الأمور تتسبب في جعل معلومات الموضوع مُحَرَّفَة بشكل جوهري.</p>

٥٠. 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.
٥١. يجب على المحاسب القانوني تجميع التحريفات غير المُصحَّحة المكتشفة أثناء الارتباط، بخلاف تلك التي تُعد تافهة بشكل واضح. (راجع: الفقرتين ١١٩، ١٢٠)

العمل المنفذ من قبل خبير استعان به المحاسب القانوني

٥٢. عندما يتم استخدام عمل أحد الخبراء الذي يستعين به المحاسب القانوني، يجب على المحاسب القانوني أيضاً: (راجع: الفقرات ١٢١-١٢٥)
- (أ) تقويم ما إذا كان الخبير الذي يستعين به يتمتع بالكفاءة والقدرات والموضوعية اللازمة لتحقيق أغراض المحاسب القانوني. وفي حالة استعانة المحاسب القانوني بأحد الخبراء الخارجيين، يجب أن يتضمن تقويم الموضوعية الاستفسار عن المصالح والعلاقات التي قد تُشكّل تهديداً لموضوعية ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرات ١٢٦-١٢٩)
- (ب) التوصل إلى فهم كافٍ لمجال خبرة الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني؛ (راجع: الفقرات ١٣٠-١٣١)
- (ج) الاتفاق مع الخبير على طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرتين ١٣٢، ١٣٣)
- (د) تقويم مدى كفاية عمل الخبير لتحقيق أغراض المحاسب القانوني. (راجع: الفقرتين ١٣٤، ١٣٥)

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: الفقرة ١٣٦)

٥٣. عندما يكون من المقرر استخدام عمل محاسب قانوني آخر، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كان ذلك العمل كافياً لتحقيق أغراضه.

٥٤. إذا كانت المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة قد أُستخدِم في إعدادها عمل خبير يستعين به الطرف المسؤول أو القائم بالقياس أو التقويم، فيجب على المحاسب القانوني، إلى المدى الذي يراه ضرورياً، ومع الأخذ في الحسبان أهمية عمل ذلك الخبير لتحقيق أغراضه:

- (أ) أن 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.

٥٥. إذا كان المحاسب القانوني يخطط لاستخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، فيجب عليه تقويم ما يلي:

- (أ) مدى دعم الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين؛
- (ب) مستوى كفاءة ووظيفة 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 كافياً لتحقيق أغراض الارتباط.

الإفادات/المكتوبة

٥٦. يجب على المحاسب القانوني أن يطلب من الطرف المعني إفادة مكتوبة:

- (أ) بأنه قد قدم للمحاسب القانوني جميع المعلومات التي يكون على دراية بها والتي تكون ذات صلة بالارتباط. (راجع: الفقرات ٥٤، ٥٥، ١٣٧-١٣٩)

(ب) تؤكد قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط المنطبقة، بما في ذلك أن جميع الأمور ذات الصلة يظهر أثرها في معلومات الموضوع.

٥٧. بالإضافة إلى الإفادات المطلوبة، فإذا قرر المحاسب القانوني أنه من الضروري الحصول على إفادة مكتوبة أو أكثر لدعم أدلة أخرى ذات صلة بمعلومات الموضوع، فيجب عليه أن يطلب الحصول على مثل هذه الإفادات المكتوبة الأخرى.

٥٨. عندما تتعلق الإفادات المكتوبة بأمر جوهري لمعلومات الموضوع، يجب على المحاسب القانوني:

(أ) تقويم مدى معقوليتها واتساقها مع الأدلة الأخرى التي تم الحصول عليها، بما في ذلك الإفادات الأخرى (الشفهية أو المكتوبة)؛

(ب) النظر فيما إذا كان من المتوقع أن يكون لدى مقدمو الإفادات المعرفة الجيدة بتلك الأمور المحددة.

٥٩. يجب أن يكون تاريخ الإفادات المكتوبة أقرب ما يمكن لتاريخ تقرير التأكيد، ولكن بما لا يتجاوز ذلك التاريخ.

عدم تقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة أو أن هذه الإفادات لا يمكن الاعتماد عليها

٦٠. إذا لم يتم تقديم واحدة أو أكثر من الإفادات المكتوبة المطلوبة، أو إذا خلص المحاسب القانوني إلى وجود شكوك كافية حول كفاءة من يقدمون الإفادات المكتوبة أو نزاهتهم أو قيمهم الأخلاقية أو العناية التي يمارسونها، أو إذا كانت الإفادات المكتوبة لا يمكن الاعتماد عليها لأي سبب آخر، فيجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرة ١٤٠)

(أ) مناقشة الأمر مع الطرف أو الأطراف المعنية؛

(ب) إعادة تقويم نزاهة من طلبت منهم الإفادات المكتوبة أو من قاموا بتقديمها، وتقويم التأثير المحتمل لذلك على إمكانية الاعتماد على الإفادات (الشفهية أو المكتوبة) والأدلة عموماً؛

(ج) اتخاذ التصرفات المناسبة، بما في ذلك تحديد التأثير المحتمل على الاستنتاج الوارد في تقرير التأكيد.

الأحداث اللاحقة

٦١. عندما يكون لذلك صلة بالارتباط، يجب على المحاسب القانوني أن ينظر في تأثير الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير التأكيد على معلومات الموضوع وعلى تقرير التأكيد، ويجب أن يستجيب بشكل مناسب للحقائق التي تصبح معروفة له بعد تاريخ تقرير التأكيد، والتي لو كانت معروفة له في ذلك التاريخ، لربما أدت إلى قيامه بتعديل تقرير التأكيد. ويعتمد مدى النظر في الأحداث اللاحقة على احتمالية أن تؤثر مثل هذه الأحداث على معلومات الموضوع وعلى مناسبة استنتاج المحاسب القانوني. ومع ذلك، فإن المحاسب القانوني لا يتحمل أية مسؤولية لتنفيذ أي إجراءات فيما يتعلق بمعلومات الموضوع بعد تاريخ تقرير التأكيد. (راجع: الفقرتين ١٤١، ١٤٢)

المعلومات الأخرى

٦٢. عندما تشتمل المستندات التي تضم معلومات الموضوع وتقرير التأكيد بشأنها على معلومات أخرى، فيجب على المحاسب القانوني أن يقرأ تلك المعلومات الأخرى لتحديد أوجه عدم الاتساق الجوهرية، إن وجدت، مع معلومات الموضوع أو تقرير التأكيد، وعند قراءة تلك المعلومات الأخرى: (راجع: الفقرة ١٤٣)

(أ) إذا حدد المحاسب القانوني وجود عدم اتساق جوهري بين تلك المعلومات الأخرى ومعلومات الموضوع أو تقرير التأكيد؛ أو

(ب) إذا أصبح المحاسب القانوني على دراية بوجود تحريف جوهري للحقائق في تلك المعلومات الأخرى، وذلك التحريف ليست له صلة بالأمور الموضحة في معلومات الموضوع أو تقرير التأكيد،

فيجب على المحاسب القانوني مناقشة الأمر مع الطرف أو الأطراف المعنية واتخاذ تصرفات أخرى حسب مقتضى الحال.

وصف الضوابط المنطبقة

٦٣. يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت معلومات الموضوع تشير إلى الضوابط المنطبقة أو تصفها بشكل كاف. (راجع: الفقرات ١٤٤ – ١٤٦)

تكوين الاستنتاج التأكيدي

٦٤. يجب على المحاسب القانوني تقييم 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 تقييم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط المنطبقة. وإذا لم يكن المحاسب القانوني قادراً على الحصول على المزيد من الأدلة اللازمة، فيجب عليه أن يأخذ في الحسبان انعكاسات ذلك على استنتاجه المشار إليه في الفقرة ٦٥. (راجع: الفقرات ١٤٧أ-١٥٣أ)
٦٥. 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 ٦٤ فيما يتعلق بمدى كفاية ومناسبة الأدلة التي تم الحصول عليها وتقييم ما إذا كانت التحريفات غير المصححة تعد جوهرية، منفردة أو في مجملها. (راجع: الفقرات ٣أ، ١٥٤أ، ١٥٥أ)
٦٦. إذا لم يكن المحاسب القانوني قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، فعندئذٍ يوجد قيد على النطاق ويجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج متحفظ أو الامتناع عن إبداء استنتاج أو الانسحاب من الارتباط، متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرات ١٥٦أ-١٥٨أ)

إعداد تقرير التأكيد

٦٧. يجب أن يكون تقرير التأكيد مكتوباً، ويجب أن يعبر بوضوح عن استنتاج المحاسب القانوني بشأن معلومات الموضوع. (راجع: الفقرات ٢أ، ١٥٩أ-١٦١أ)
٦٨. 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 الانتقاص من استنتاج المحاسب القانوني. (راجع: الفقرات ١٥٩أ-١٦١أ)

محتوى تقرير التأكيد

٦٩. يجب أن يشتمل تقرير التأكيد، كحد أدنى، على العناصر الأساسية الآتية:
- (أ) عنوان يشير بوضوح إلى أن التقرير هو تقرير تأكيد مستقل. (راجع: الفقرة ١٦٢أ)
- (ب) المخاطب بالتقرير. (راجع: الفقرة ١٦٣أ)
- (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 ١٦٤أ)
- (د) تحديد الضوابط المنطبقة. (راجع: الفقرة ١٦٥أ)
- (هـ) وصف، عند الاقتضاء، لأي قيود ملازمة مهمة مرتبطة بقياس أو تقييم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط المنطبقة. (راجع: الفقرة ١٦٦أ)
- (و) عندما تهدف الضوابط المنطبقة لتحقيق غرض محدد، عبارة لتنبه القراء إلى هذه الحقيقة، وأنه نتيجة لذلك، فإن معلومات الموضوع قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. (راجع: الفقرتين ١٦٧أ، ١٦٨أ)
- (ز) عبارة تحدد الطرف المسؤول والقائم بالقياس أو التقييم، إذا لم يكونوا نفس الشخص، وتصف مسؤولياتهم ومسؤوليات المحاسب القانوني. (راجع: الفقرة ١٦٩أ)
- (ح) عبارة تفيد بأن الارتباط تم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار، أو وفقاً لمعيار تأكيد آخر عندما يوجد ارتباط متعلق بموضوع محدد. (راجع: الفقرتين ١٧٠أ، ١٧١أ)

(ط) عبارة تفيد بأن المكتب الذي يكون المحاسب القانوني عضواً فيه يطبق معيار رقابة الجودة (١) أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (١).(*) (راجع: الفقرة ١٧٢٠)

(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 ١٧٣٠)

(ك) ملخص وإفٍ بالعمل المنفذ كأساس لاستنتاج المحاسب القانوني. وفي حالة تنفيذ ارتباط تأكيد محدود، يُعد إدراك طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة أمراً أساسياً لفهم استنتاج المحاسب القانوني. وعند تنفيذ ارتباط تأكيد محدود، يجب أن ينص ملخص العمل المنفذ على ما يلي:

(١) أن الإجراءات المنفذة في ارتباط التأكيد المحدود تختلف في طبيعتها وتوقيتها عن ارتباط التأكيد المعقول، وتكون أقل منها في المدى؛

(٢) وبالتالي، فإن مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكيد المحدود يكون أقل بكثير من التأكيد الذي كان سيتم الوصول إليه فيما لو تم تنفيذ ارتباط تأكيد معقول. (راجع: الفقرات ٦٤، ١٧٤٠-١٧٨٠)

(ل) استنتاج المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات ٢٠، ١٧٩٠-١٨١٠)

(١) عند الاقتضاء، يجب أن يُطلع الاستنتاج المستخدمين المستهدفين على السياق الذي يلزم أن يُقرأ فيه استنتاج المحاسب القانوني. (راجع: الفقرة ١٨٠٠)

(٢) في ارتباط التأكيد المعقول، يجب التعبير عن الاستنتاج بصيغة الإثبات. (راجع: الفقرة ١٧٩٠)

(٣) في ارتباط التأكيد المحدود، يجب التعبير عن الاستنتاج بصيغة تنبيء بما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني، بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، ما يدعو إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري. (راجع: الفقرة ١٨١٠)

(٤) يجب أن تتم صياغة الاستنتاج في الفقرة الفرعية (٢) أو (٣) باستخدام كلمات مناسبة للموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة في ظل ظروف الارتباط، ويجب أن تتم صياغة الاستنتاج للتعبير عن: (راجع: الفقرة ١٨٢٠)

أ. الموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو

ب. معلومات الموضوع والضوابط المنطبقة؛ أو

ج. بيان مقدم من الأطراف المعنية.

(٥) عندما يبدي المحاسب القانوني استنتاجاً معدلاً، يجب أن يحتوي تقرير التأكيد على:

أ. قسم يقدّم وصفاً للأمر أو الأمور التي نشأ عنها التعديل؛

ب. قسم يحتوي على استنتاج المحاسب القانوني المعدل. (راجع: الفقرة ١٨٣٠)

(م) توقيع المحاسب القانوني. (راجع: الفقرة ١٨٤٠)

(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 أقرروا بتحملهم للمسؤولية عن معلومات

* 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.

الموضوع. (راجع: الفقرة ١٨٥)

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

الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني في تقرير التأكيد

٧٠. عندما يشير المحاسب القانوني في تقرير التأكيد إلى عمل خبير استعان به، فإن صيغة ذلك التقرير لا يجوز أن تعني ضمناً أن مسؤولية المحاسب القانوني عن الاستنتاج الذي أبداه في ذلك التقرير قد تم الانتقاص منها بسبب إشراك ذلك الخبير. (راجع: الفقرات ١٨٦-١٨٨)

تقرير التأكيد المفروض بموجب نظام أو لائحة

٧١. إذا كان المحاسب القانوني مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح باستخدام تنسيق أو صيغة محددة لتقرير التأكيد، فلا يجوز أن يشير تقرير التأكيد إلى هذا المعيار أو إلى معايير ارتباطات التأكيد الأخرى إلا إذا تضمن كحد أدنى كل عنصر من العناصر المحددة في الفقرة ٦٩.

الاستنتاجات غير المعدلة والمعدلة

٧٢. يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج غير معدل عندما يخلص إلى:

(أ) في حالة ارتباط التأكيد المعقول، أن معلومات الموضوع 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 تدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع غير مُعدّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.

٧٣. إذا رأى المحاسب القانوني أنه من الضروري:

(أ) لفت انتباه المستخدمين المستهدفين إلى أمر تم عرضه أو الإفصاح عنه في معلومات الموضوع، ويُعد بحسب حكم المحاسب القانوني على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين المستهدفين لمعلومات الموضوع (فقرة لفت انتباه)؛ أو

(ب) الإبلاغ عن أمر آخر بخلاف ما تم عرضه أو الإفصاح عنه في معلومات الموضوع، لأن هذا الأمر يُعد بحسب حكم المحاسب القانوني ذا صلة بفهم المستخدمين المستهدفين للارتباط أو مسؤوليات المحاسب القانوني أو تقرير التأكيد (فقرة أمر آخر)،

ولم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، فيجب على المحاسب القانوني القيام بذلك في فقرة في تقرير التأكيد ترد تحت عنوان مناسب وتشير بوضوح إلى أن استنتاج المحاسب القانوني غير 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.

٧٤. يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج معدل في الظروف الآتية:

(أ) عندما يوجد، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، قيّد على النطاق وتأثير الأمر قد يكون جوهرياً (انظر الفقرة ٦٦). وفي مثل هذه الحالات، يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج متحفّظ أو يمتنع عن إبداء استنتاجه.

(ب) عندما تكون معلومات الموضوع، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، محرفة تحريفاً جوهرياً. وفي مثل هذه الحالات، يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج متحفّظ أو استنتاج معارض. (راجع: الفقرة ١٩١)

٧٥. يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج مُتحفّظ عندما لا تكون التأثيرات الفعلية أو المحتملة لأمر ما جوهريّة ومنتشرة لدرجة تتطلب إبداء استنتاج معارض أو الامتناع عن إبداء استنتاج. ويجب إبداء الاستنتاج المتحفّظ عن طريق "استثناء" التأثيرات الفعلية أو المحتملة للأمر الذي يتعلق به التحفظ. (راجع: الفقرتين ١٨٩، ١٩٠)

٧٦. 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 يُضَيّن في تقرير التأكيد وصفاً واضحاً لكل من القيد على النطاق والأمر أو الأمور التي تتسبب في جعل معلومات الموضوع مُحرّفة بشكل جوهري.

٧٧. عندما يكشف البيان المقدم من الطرف المعني، ويصف بشكل سليم، أن معلومات الموضوع مُحرّفة بشكل جوهري، فيجب على المحاسب القانوني إمّا:

- (أ) إبداء استنتاج متحفظ أو استنتاج معارض مصاعاً للتعبير عن الموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو
- (ب) إبداء استنتاج غير متحفظ، إذا كان مطلوباً على وجه التحديد بموجب شروط الارتباط أن تتم صياغة الاستنتاج للتعبير عن بيان مقدم من الطرف المعني، ولكن مع تضمين فقرة لفت انتباهه في تقرير التأكيد تشير إلى البيان المقدم من الطرف المعني الذي يحدد ويصف بشكل سليم أن معلومات الموضوع محرفة بشكل جوهري. (راجع: الفقرة ١٩٢١)

مسؤوليات الاتصال الأخرى

٧٨. ينظر المحاسب القانوني، حسب شروط الارتباط وظروف الارتباط الأخرى، فيما إذا كان أي أمر قد نما إلى علمه ويلزم أن يُبلغ به الطرف المسؤول أو القائم بالقياس أو التقويم أو الطرف القائم بالتكليف أو المكلفين بالحوكمة أو أي أشخاص آخرين. (راجع: الفقرات ١٩٣١-١٩٩١)

التوثيق

٧٩. يجب على المحاسب القانوني إعداد توثيق لأعمال الارتباط في الوقت المناسب، بشكل يوفر سجلاً لأساس إعداد تقرير التأكيد وعلى نحو يُعد كافياً ومناسباً لتمكين أي محاسب قانوني خبير، لم تكن له صلة في السابق بالارتباط، من فهم ما يلي: (راجع: الفقرات ٢٠٠١-٢٠٤١)

- (أ) طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة للالتزام بمعايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛
- (ب) نتائج الإجراءات المنفذة، والأدلة المتحصل عليها؛
- (ج) الأمور المهمة التي ظهرت أثناء الارتباط، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها في سبيل التوصل إلى تلك الاستنتاجات.

٨٠. إذا تعرف المحاسب القانوني على معلومات لا تتسق مع الاستنتاج النهائي الذي تم التوصل إليه بشأن أمر مهم، فيجب عليه توثيق كيفية التعامل مع عدم الاتساق.

٨١. يجب على المحاسب القانوني جمع توثيقه لأعمال الارتباط في ملف الارتباط واستكمال الآلية الإدارية لجمع ملف الارتباط النهائي في الوقت المناسب بعد تاريخ تقرير التأكيد. (راجع: الفقرتين ٢٠٥١، ٢٠٦١)

٨٢. بعد الانتهاء من جمع ملف الارتباط النهائي، لا يجوز للمحاسب القانوني حذف أو التخلص من أي وثائق لأعمال الارتباط من أي نوع قبل انتهاء المدة المقررة للاحتفاظ بها. (راجع: الفقرة ٢٠٧١)

٨٣. إذا وجد المحاسب القانوني ضرورة لإدخال تعديل على توثيق أعمال الارتباط القائم، أو إضافة توثيق جديد لأعمال الارتباط بعد الانتهاء من جمع ملف الارتباط النهائي، فإنه يجب عليه بغض النظر عن طبيعة التعديلات أو الإضافات توثيق ما يلي:

- (أ) الأسباب المحددة لإجراء هذه التعديلات أو الإضافات؛
- (ب) توقيت إجراء هذه التعديلات وفحصها والقائم بذلك.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

مقدمة (راجع: الفقرة ٦)

١١. 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 ١٠، ٦٥، ٦٩(ل))

٢أ. عندما تتكون معلومات الموضوع من عدد من الجوانب، فإنه يمكن تقديم استنتاجات منفصلة لكل جانب. ولا يلزم أن تتعلق جميع تلك الاستنتاجات المنفصلة بنفس المستوى من التأكيد. وبدلاً من ذلك، يتم إبداء كل استنتاج بالشكل الذي يُعد مناسباً إما لارتباط تأكيد معقول أو لارتباط تأكيد محدود. وتشمل الإشارات الواردة في هذا المعيار إلى الاستنتاج الوارد في تقرير التأكيد كل استنتاج عندما يتم تقديم استنتاجات منفصلة.

التعريفات

طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات في ارتباط التأكيد المحدود والمعقول (راجع: الفقرة ١٢(أ)(١))

٣أ. نظراً لأن مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكيد المحدود يكون أقل منه في ارتباط التأكيد المعقول، فإن الإجراءات التي ينفذها المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود تختلف في طبيعتها وتوقيتها عن تلك التي ينفذها في ارتباط التأكيد المعقول، وتكون أقل منها في المدى. ومن بين الاختلافات الأساسية بين إجراءات ارتباط التأكيد المعقول وارتباط التأكيد المحدود ما يلي:

(أ) أن التركيز على طبيعة مختلف الإجراءات باعتبارها مصدراً للأدلة من المرجح أن يختلف اعتماداً على ظروف الارتباط. وعلى سبيل المثال، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب في ظروف ارتباط التأكيد المحدود أن يتم التركيز بشكل أكبر نسبياً، مما قد يكون عليه الحال عند تنفيذ ارتباط تأكيد معقول، على الاستفسارات من موظفي المنشأة والإجراءات التحليلية، والتركيز بشكل أقل نسبياً على اختبار أدوات الرقابة والحصول على الأدلة من مصادر خارجية، إن وجدت.

(ب) في ارتباط التأكيد المحدود، يمكن للمحاسب القانوني:

- اختيار بنود أقل للتحقق منها؛ أو
- تنفيذ إجراءات أقل (على سبيل المثال، الاقتصار على تنفيذ إجراءات تحليلية في ظل الظروف التي قد تنفذ فيها، في ارتباطات التأكيد المعقول، إجراءات تحليلية وغيرها).

(ج) في ارتباط التأكيد المعقول، تنطوي الإجراءات التحليلية المنفذة استجابةً لخطر الارتباط على وضع توقعات دقيقة بما يكفي للتعرف على التحريفات الجوهرية. وفي ارتباط التأكيد المحدود، يمكن تصميم الإجراءات التحليلية لدعم التوقعات المتعلقة بمسار الاتجاهات والعلاقات والنسب وليس لتحديد التحريفات بمستوى الدقة المتوقع في ارتباط التأكيد المعقول.

(د) علاوة على ذلك، عندما يتم تحديد وجود تقلبات أو علاقات أو اختلافات كبيرة، يمكن الحصول على الأدلة المناسبة في ارتباط التأكيد المحدود عن طريق طرح الاستفسارات والنظر في الردود المستلمة في ضوء ظروف الارتباط المعروفة.

(هـ) بالإضافة إلى ذلك، عند تنفيذ الإجراءات التحليلية في ارتباط التأكيد المحدود يمكن للمحاسب القانوني، على سبيل المثال، استخدام بيانات مجمعة على مستوى أعلى، مثل البيانات ربع السنوية بدلاً من البيانات الشهرية، أو استخدام بيانات لم تخضع لتطبيق إجراءات منفصلة لاختبار إمكانية الاعتماد عليها بنفس القدر الذي كان سيُطبق لتنفيذ ارتباط تأكيد معقول.

مستوى التأكيد المجدي (راجع: الفقرتين ١٢(أ)(١)(ب)، ٤٧(د))

٤أ. 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 ١٦٦-١٨١).

٥أ. عبر المدى الخاص بجميع ارتباطات التأكيد المحدود، يمكن أن يتراوح ما يُعد تأكيداً مجدياً من درجة تزيد بالكاد عن التأكيد الذي من المرجح أنه يعزز ثقة المستخدمين المستهدفين في معلومات الموضوع بدرجة من الواضح أنها ليست بلا طائل وصولاً إلى ما يقل بالكاد عن التأكيد

المعقول. وما يُعد 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.

٦أ. نظراً لتباين مستوى التأكيد الذي يصل إليه المحاسب القانوني في ارتباطات التأكيد المحدود، يحتوي تقرير المحاسب القانوني على ملخص وافٍ بالإجراءات المنفذة، مراعاةً لأن إدراك طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة يُعد أمراً أساسياً لفهم استنتاج المحاسب القانوني (انظر الفقرات ٦٩(ك) وأ١٧٤-١٧٨).

٧أ. 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 المعينة، أو لمعلومات موضوع مماثلة أو ذات صلة.
- المعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون، كمجموعة. وبشكل عام، كلما كبرت تبعات حصول المستخدمين المستهدفين على استنتاج غير مناسب عندما تكون معلومات الموضوع مُحزفةً 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 سيُكوّن استنتاج تأكيد محدود عن معلومات الموضوع في إطار زمني قصير وبتكلفة منخفضة.

أمثلة على ارتباطات التصديق (راجع: الفقرة ١٢(أ)(٢)(أ))

٨أ. من أمثلة الارتباطات التي قد يتم القيام بها بموجب هذا المعيار ما يلي:

- (أ) الاستدامة - يستلزم تنفيذ ارتباط بشأن الاستدامة الوصول إلى تأكيد بشأن تقرير أعدته الإدارة أو خبير استعانت به الإدارة (القائم بالقياس أو التقويم) عن أداء الاستدامة في المنشأة.
- (ب) الالتزام بنظام أو لائحة - يستلزم تنفيذ ارتباط بشأن الالتزام بالأنظمة أو اللوائح الوصول إلى تأكيد بشأن بيان أعده طرف آخر (القائم بالقياس أو التقويم) عن الالتزام بالأنظمة أو اللوائح ذات الصلة.
- (ج) القيمة المحققة مقابل المال المدفوع - يستلزم تنفيذ ارتباط عن القيمة المحققة مقابل المال المدفوع الوصول إلى تأكيد بشأن قياس أو تقويم طرف آخر (القائم بالقياس أو التقويم) للقيمة المحققة مقابل المال المدفوع.

مهارات وأساليب التأكيد (راجع: الفقرة ١٢(ب))

٩أ. تشمل مهارات وأساليب التأكيد:

- تطبيق نزعة الشك المهني والحكم المهني؛
- تخطيط وتنفيذ ارتباط التأكيد، بما في ذلك الحصول على الأدلة وتقويمها؛
- فهم نُظم المعلومات ودور الرقابة الداخلية والقيود المفروضة عليها؛

- ربط النظر في الأهمية النسبية ومخاطر الارتباط بطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات؛
- تطبيق الإجراءات حسب مقتضى الحال على الارتباط (والتي قد تشمل الاستفسار والفحص المادي وإعادة الاحتساب وإعادة التنفيذ والملاحظة والمصادقة والإجراءات التحليلية)؛
- ممارسات التوثيق المنتظم ومهارات كتابة تقارير التأكيد.

الضوابط (راجع: الفقرة ١٢ (ج)، الملحق)

١٠ أ. يلزم أن تكون هناك ضوابط مناسبة من أجل التقييم 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 التقييم. فعلى سبيل المثال، قد يكون عدد شكاوى العملاء التي يتم حلها بما ينال رضا العملاء أحد الضوابط التي يمكن للقائم بالقياس أو التقييم اختيارها كمقياس لموضوع رضا العملاء الذي يكون محل الارتباط، فيما قد يختار شخص آخر قائم بالقياس أو التقييم عدد مرات تكرار الشراء خلال الشهور الثلاثة التي تلي أول عملية شراء. ولا تتأثر مناسبة الضوابط بمستوى التأكيد، وبعبارة أخرى، إذا لم تكن الضوابط مناسبة لتنفيذ ارتباطات التأكيد المعقول، فإنها لن تكون مناسبة أيضاً لتنفيذ ارتباطات التأكيد المحدود، والعكس صحيح. وتشمل الضوابط المناسبة، عند الاقتضاء، ضوابط العرض والإفصاح.

خطر الارتباط (راجع: الفقرة ١٢ (و))

- ١١ أ. 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.
- ١٢ أ. وبوجه عام، قد يتمثل خطر الارتباط في المكونات الآتية، رغم أنه ليس بالضرورة أن تكون جميع هذه المكونات حاضرة في جميع ارتباطات التأكيد أو مهمة بالنسبة لها:

(أ) مخاطر لا يؤثر عليها المحاسب القانوني بشكل مباشر، تتألف بدورها مما يلي:

(١) قابلية تعرض معلومات الموضوع للتحريف الجوهرى قبل النظر في أية أدوات رقابة ذات علاقة تطبقها الأطراف المعنية (الخطر الملازم)؛

(٢) 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).

١٣ أ. 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 ارتباطاً مؤكداً معقول أم ارتباطاً مؤكداً 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 ارتباطات التأكيد المعقول المتعلقة بنفس معلومات الموضوع.

وُعد النظر في المخاطر أمراً خاضعاً للحكم المهني، وليس أمراً يمكن قياسه بدقة.

١٤ أ. قلماً يمكن إزالة خطر الارتباط بالكليّة أو قلماً يكون ذلك مفيداً من حيث التكلفة، ولذلك يكون "التأكيد المعقول" أقل من التأكيد المطلق، نتيجة لعوامل من بينها ما يلي:

● استخدام اختبارات انتقائية.

- القيود الملازمة للرقابة الداخلية.
- حقيقة أن الكثير من الأدلة المتاحة للمحاسب القانوني تكون مقنعة وليست قطعية.
- استخدام الحكم المهني في جمع الأدلة وتقييمها وتكوين الاستنتاجات بناءً على تلك الأدلة.
- في بعض الحالات، خصائص الموضوع محل الارتباط عند قياسه أو تقييمه مقارنة بالضوابط.

الطرف القائم بالتكليف (راجع: الفقرة ١٢(ز)، الملحق)

١٥٠. 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 التقييم، أو طرف ثالث مختلف.

المستخدمون/المستهدفون (راجع: الفقرة ١٢(م)، الملحق)

١٦٠. 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 طائفة واسعة من الاهتمامات المتعلقة بالموضوع محل الارتباط، يجوز قصر المستخدمين المستهدفين على أصحاب المصلحة الرئيسيين الذين لهم اهتمامات كبيرة ومشتركة. ويمكن تحديد المستخدمين المستهدفين بطرق مختلفة، منها على سبيل المثال الاتفاق بين المحاسب القانوني والطرف المسؤول أو الطرف القائم بالتكليف، أو تحديدهم بموجب نظام أو لائحة.

١٧٠. 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 ١١٦-١١٨).

١٨٠. في بعض الحالات، يفرض المستخدمون المستهدفون (على سبيل المثال، المصرفيون والسلطات التنظيمية) متطلباً على الأطراف المعنية أو يطالبوهم بالترتيب لتنفيذ ارتباط تأكيد لأجل غرض معين. وعندما تستخدم الارتباطات ضوابط موضوعة لتحقيق غرض معين، فإن تقرير التأكيد يشتمل على عبارة تنبّه 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 ١٦٧ و١٦٨).

معلومات/الموضوع (راجع: الفقرة ١٢(خ)، الملحق)

١٩٠. في بعض الحالات، قد تكون معلومات الموضوع بياناً لتقويم جانب من جوانب آلية معينة، أو أداء أو التزام، مقارنة بالضوابط. ومثال ذلك، "الرقابة الداخلية للشركة (أ) عملت بفاعلية وفقاً للضوابط (س) خلال الفترة..." أو "هيكل الحوكمة للشركة (أ) استوفى الضوابط (س) خلال الفترة..."

الأطراف المعنية (راجع: الفقرة ١٣، الملحق)

٢٠٠. يمكن أن تختلف الأدوار التي يقوم بها الطرف المسؤول والقائم بالقياس أو التقييم والطرف القائم بالتكليف (انظر الفقرة ٣٧٠). وتختلف أيضاً هياكل الإدارة والحوكمة حسب الدولة والمنشأة، بما يعكس تأثيرات مثل الخلفيات الثقافية والنظامية المختلفة، وخصائص الحجم والملكية. ويعني مثل هذا التنوع أنه من غير الممكن لمعايير ارتباطات التأكيد أن تحدد لجميع الارتباطات الشخص أو الأشخاص الذين سيقوم المحاسب القانوني بالاستفسار منهم، أو طلب إفادات منهم، أو الاتصال بهم على أي نحو آخر في جميع الظروف. وفي بعض الحالات، على

سبيل المثال، عندما يكون الطرف المعني جزءاً فقط من منشأة نظامية مكتملة، فإن تحديد موظفي الإدارة المعنيين أو المكلفين بالحوكمة الذين سيتم التواصل معهم سيتطلب ممارسة الحكم المهني لتحديد الشخص الذي يتحمل المسؤوليات المناسبة عن الأمور المعنية وتتوفر لديه المعرفة المناسبة بها.

القيام بارتباط التأكيد وفقاً لمعايير ارتباطات التأكيد

الالتزام بالمعايير ذات الصلة بالارتباط (راجع: الفقرات ١، ٥، ١٥)

٢١أ. يتضمن هذا المعيار المتطلبات المنطبقة على ارتباطات التأكيد^٣ (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.

٢٢أ. تمت كتابة المعايير الدولية للمراجعة والمعايير الدولية لارتباطات الفحص لأجل عمليات مراجعة وفحص المعلومات المالية التاريخية، على الترتيب، ولا تنطبق تلك المعايير على ارتباطات التأكيد الأخرى. ومع ذلك، فقد توفر تلك المعايير إرشادات فيما يتعلق بالارتباط عموماً للمحاسبين القانونيين الذين يتولون تنفيذ ارتباطات تأكيد وفقاً لهذا المعيار.

نص معيار ارتباط التأكيد (راجع: الفقرتين ١٢، ١٦)

٢٣أ. تحتوي المعايير الدولية لارتباطات التأكيد على أهداف المحاسب القانوني عند اتباع تلك المعايير، ومتطلبات تهدف إلى تمكنه 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.

٢٤أ. 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 للتيابن 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.

٢٥أ. يتم التعبير عن متطلبات المعايير الدولية لارتباطات التأكيد باستخدام الكلمة "يجب".

٢٦أ. عند الضرورة، تقدم المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى شرحاً إضافياً للمتطلبات وإرشادات لتنفيذها. وبشكل خاص، فإنها:

(أ) قد تشرح بشكل أكثر دقة ما يعنيه متطلب ما، أو ما يهدف إلى تناوله؛

(ب) قد تشمل على أمثلة قد تكون مناسبة في ظل ظروف معينة.

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.

^٣ يحتوي هذا المعيار على متطلبات و مواد تطبيقية وأخرى تفسيرية خاصة بارتباطات التصديق للتأكيد المعقول والمحدود. ويمكن تطبيق هذا المعيار أيضاً على الارتباطات المباشرة للتأكيد المعقول والمحدود، بعد تكييفه والإضافة إليه حسب الحاجة في ظل ظروف الارتباط.

٢٧أ. تنص معايير ارتباطات التأكييد على تعريفات للمساعدة في تطبيق المعايير وتفسيرها بشكل متنسق، ولا تهدف هذه التعريفات إلى تجاوز التعريفات التي قد تكون موضوعة لأغراض أخرى، سواءً بموجب نظام أو لائحة أو غير ذلك.

٢٨أ. تشكل الملاحق جزءاً من المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى. ويكون الغرض من الملحق والاستخدام المقصود له موضحين في متن المعيار ذي الصلة، أو في عنوان ومقدمة الملحق نفسه.

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة (راجع: الفقرة ١٧)

٢٩أ. رغم أن بعض الإجراءات يتعين تنفيذها فقط لارتباطات التأكييد المعقول، فإنها مع ذلك قد تكون مناسبة لبعض ارتباطات التأكييد المحدود.

المتطلبات المسلكية (راجع: الفقرات ٣(أ)، ٢٠، ٢٢(أ))

٣٠أ. 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.

٣١أ. 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:

(١) المصلحة الشخصية؛

(٢) الفحص الذاتي؛

(٣) موالة العميل؛

(٤) الألفة؛

(٥) الترهيب؛

(ب) تقويم ما إذا كانت التهديدات التي تم التعرف عليها تقع ضمن مستوى يمكن قبوله؛

(ج) مواجهة التهديدات التي تم التعرف عليها التي تمس الالتزام بالمبادئ الأساسية، إذا لم تكن ضمن مستوى يمكن قبوله، عن طريق القضاء على الظروف التي نشأت عنها أو تطبيق تدابير وقائية لتخفيضها إلى مستوى يمكن قبوله أو الانسحاب من الارتباط متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

٣٢أ. ينص الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة على متطلبات و مواد تطبيقية بشأن موضوعات مختلفة، من بينها:

● تضارب المصالح؛

● التعاقدات المهنية؛

● الرأي الثاني؛

● الأتعاب وأنواع الأجور الأخرى؛

● الإكراميات، بما فيها الهدايا والضيافة؛

- تعهد أصول العملاء؛
 - الاستجابة لحالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح.
٣٣١. يشتمل الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة أيضاً على معايير الاستقلال الدولية. ويعرّف الميثاق الدولي الاستقلال بأنه يشمل كلاً من الاستقلال الذهني والاستقلال الظاهري. ويضمن الاستقلال القدرة على تكوين استنتاج تأكيدي دون التأثير بمؤثرات قد تخل بذلك الاستنتاج. ويعزز الاستقلال القدرة على العمل بنزاهة والتجلي بالموضوعية والالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني. وتشمل الأمور التي تتناولها معايير الاستقلال الدولية في الميثاق الدولي، على سبيل المثال:

- الأتعاب؛
- الهدايا والضيافة؛
- الدعاوى القضائية الفعلية أو المحتملة؛
- المصالح المالية؛
- القروض والضمانات؛
- علاقات العمل؛
- العلاقات العائلية والشخصية؛
- العمل مؤخراً لدى عميل التأكيد؛
- العمل بصفة عضو مجلس إدارة أو مسؤول لدى عميل التأكيد؛
- التوظيف لدى عميل التأكيد؛
- طول علاقة العاملين مع عميل التأكيد؛
- تقديم خدمات غير تأكيدية إلى عميل التأكيد؛
- التقارير التي تتضمن قيوداً على الاستخدام والتوزيع.

٣٤١. تكون المتطلبات المهنية، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لنصوص الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة فيما يتعلق بارتباطات التأكيد عندما تتناول جميع الأمور المشار إليها في الفقرات أ٣٠-٣٣١ وتفرض التزامات تحقق أهداف المتطلبات المنصوص عليها في الميثاق الدولي فيما يتعلق بتلك الارتباطات.

القبول والاستمرار

الشروط المسبقة للارتباط (راجع: الفقرة ٢٤)

٣٥١. في بيئة القطاع العام، يمكن افتراض وجود بعض الشروط المسبقة لارتباط التأكيد، على سبيل المثال:
- (أ) أن أدوار ومسؤوليات جهات المراجعة في القطاع العام والمنشآت الحكومية المشمولة في نطاق ارتباطات التأكيد يُفترض أنها مناسبة لأنها تكون منصوباً عليها عادةً في الأنظمة؛
 - (ب) أن حق جهات المراجعة في القطاع العام في الوصول إلى المعلومات اللازمة لتنفيذ الارتباط غالباً ما يكون منصوباً عليه في الأنظمة؛
 - (ج) أن استنتاج المحاسب القانوني، بالشكل الذي يناسب ارتباط التأكيد المعقول أو ارتباط التأكيد المحدود، تتطلب الأنظمة عادةً تضمينه في تقرير مكتوب؛
 - (د) أنه يوجد عادةً غرض منطقي لأن الارتباط يكون منصوباً عليه في الأنظمة.

٣٦٦. 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 التأكييد فيما يتعلق بذلك الجانب من الموضوع محل الارتباط بحد ذاته. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من اللازم أن يوضح تقرير التأكييد أنه لا يتعلق بالموضوع الأصلي محل الارتباط بكامله.

الأدوار والمسؤوليات (راجع: الفقرات ١٢ (م)، ١٢ (ن)، ١٢ (ص)، ١٢ (ش)، ١٣، ٢٤ (أ)، الملحق)

٣٧٤. تحتوي جميع ارتباطات التأكييد 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 كيفية تعلق هذه الأدوار بارتباط تأكييد.

٣٨٨. 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 التأكييد.

٣٩٤. القائم بالقياس أو التقويم هو المسؤول عن توفير أساس معقول لمعلومات الموضوع. وما يمثل أساساً معقولاً يعتمد على طبيعة الموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى. وفي بعض الحالات، قد تكون هناك حاجة لوجود آلية رسمية تضم أدوات رقابة داخلية واسعة لتزويد القائم بالقياس أو التقويم بأساس معقول لاستنتاج أن معلومات الموضوع خالية من التحريف الجوهرى. وحقيقة أن المحاسب القانوني سيقدم تقريراً عن معلومات الموضوع ليست بديلاً للآليات التي يتبعها القائم بالقياس أو التقويم لتوفير أساس معقول لمعلومات الموضوع.

مدى مناسبة الموضوع محل الارتباط (راجع: الفقرة ٢٤ (ب) (١))

٤٠٤. 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 التأكييد المعقول أو التأكييد المحدود، حسب مقتضى الحال.

٤١٤. لا تتأثر مناسبة الموضوع محل الارتباط بمستوى التأكييد، وبعبارة أخرى، إذا لم يكن الموضوع محل الارتباط مناسباً لتنفيذ ارتباطات التأكييد المعقول، فإنه لن يكون مناسباً أيضاً لتنفيذ ارتباطات التأكييد المحدود، والعكس صحيح.

٤٢٤. 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.

٤٣٤. يساعد تحديد مثل هذه الخصائص والنظر في تأثيراتها المحاسب القانوني عند تقييم مدى مناسبة الموضوع محل الارتباط، وكذلك عند تحديد محتوى تقرير التأكييد (انظر الفقرة ١٦٤٤).

٤٤٤. في بعض الحالات، قد يتعلق ارتباط التأكييد 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 تلبى احتياجات المستخدمين المستهدفين، كمجموعة، من المعلومات، وأن ينظر كذلك في الكيفية التي سيتم بها عرض وتوزيع معلومات الموضوع، على سبيل المثال، ما إذا كانت هناك برامج أكثر أهمية تحقق نتائج أقل إيجابية ولا تقوم المنشأة بالتقرير عنها.

مدى مناسبة الضوابط وتوفرها

مدى مناسبة الضوابط (راجع: الفقرة ٢٤(ب)(٢))

٤٥أ. تتسم الضوابط المناسبة بالخصائص التالية:

- (أ) الملاءمة: يؤدي تطبيق الضوابط الملائمة إلى معلومات للموضوع تساعد المستخدمين المستهدفين في اتخاذ القرارات.
- (ب) الاكتمال: تكون الضوابط مكتملة عندما لا تُغفل معلومات الموضوع المعدة وفقاً لها عوامل مهمة يُتوقع بشكل معقول أن تؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون المستهدفون بناءً على تلك المعلومات. وتشمل الضوابط المكتملة، عند الاقتضاء، الأسس المرجعية للعرض والإفصاح.
- (ج) إمكانية الاعتماد عليها: تسمح الضوابط التي يُمكن الاعتماد عليها بإجراء تقييم أو قياس متنسق 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.

٤٦أ. لا تُعد الأوصاف الغامضة للتوقعات أو الأحكام المتعلقة بتجارب أحد الأفراد ضوابط مناسبة.

٤٧أ. 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.

٤٨أ. 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.
- موضوعية من قبل مجموعة لا تتبع آلية عمل شفافة.
- منشورة في دوريات أو كتب علمية.
- موضوعية لغرض البيع على أساس الملكية الخاصة.
- مُصممة بشكل خاص لغرض إعداد معلومات الموضوع في ظل الظروف الخاصة للارتباط.

ويمكن أن تؤثر طريقة وضع الضوابط على العمل الذي يقوم به المحاسب القانوني لتقييم مدى مناسبتها.

٤٩أ. 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 وتتبع 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 لضوابط مفروضة لتقييم مدى فاعلية الرقابة الداخلية. ومع ذلك، قد يضع مستخدمون محدودون مجموعة ضوابط أكثر تفصيلاً تلي احتياجاتهم من المعلومات فيما يتعلق، على سبيل المثال، بالإشراف الاحترازي. وفي مثل هذه الحالات، فإن تقرير التأكيد:

(أ) يبيّن القراء إلى أن معلومات الموضوع مُعدة وفقاً لضوابط ذات غرض خاص وأنه نتيجة لذلك، فإن معلومات الموضوع قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى (انظر الفقرة ٦٩(و))؛

(ب) قد يشير، متى كان ذلك ملائماً لظروف الارتباط، إلى أن الضوابط غير منصوص عليها في نظام أو لائحة، أو غير صادرة عن هيئات للخبراء مصرح لها أو معترف بها تتبع آلية عمل شفافة.

٥٠أ. إذا كانت الضوابط مصممة بشكل خاص لغرض إعداد معلومات الموضوع في ظل الظروف الخاصة للارتباط، فإنها لا تكون مناسبة إذا كان ينتج عنها معلومات موضوع أو تقرير تأكيد مضللين للمستخدمين المستهدفين. ومن المستحسن للمستخدمين المستهدفين أو الطرف القائم بالتكليف الإقرار بأن الضوابط 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 ٢٤(ب)(٣))

٥١أ. يلزم أن تكون الضوابط متاحة للمستخدمين المستهدفين لتمكينهم من فهم كيفية قياس الموضوع محل الارتباط أو تقييمه. 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 ١٦٥أ).

(د) عن طريق وجود فهم عام لها، على سبيل المثال ضابط قياس الوقت بالساعات والدقائق.

٥٢أ. 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 ٦٩(و) تتطلب إضافة عبارة لتنبية 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 ١٦٧ و١٦٨).

الوصول إلى الأدلة (راجع: الفقرة ٢٤(ب)(٤))

كمية الأدلة المتاحة وجودتها

٥٣أ. 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 ٥٦)

٥٤أ. 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.

٥٥. 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 ١٤٠ على أمثلة لبعض الظروف التي قد تمثل فيها طبيعة هذه العلاقات إشكالاً.

الغرض المنطقي (راجع: الفقرة ٢٤(ب)(٦))

٥٦. عند تحديد ما إذا كان الارتباط له غرض منطقي، فقد يكون من بين الاعتبارات ذات الصلة ما يلي:

- المستخدمون المستهدفون لمعلومات الموضوع وتقرير التأكييد (وخاصة، عندما تكون الضوابط مصممة لغرض خاص). وثمة اعتبار إضافي يتمثل في احتمالية أن يتم استخدام معلومات الموضوع وتقرير التأكييد أو توزيعهما على نطاق أوسع من المستخدمين المستهدفين.
- ما إذا كان من المتوقع أن يتم استبعاد جوانب خاصة بمعلومات الموضوع من ارتباط التأكييد، 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 يعترف أن يقرن اسم المحاسب القانوني بالموضوع محل الارتباط أو معلومات الموضوع بطريقة غير مناسبة.

الاتفاق على شروط الارتباط (راجع: الفقرة ٢٧)

٥٧. 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.

٥٨. 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 ٢٩)

٥٩. قد يكون حدوث تغيير 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 تأكييد لارتباط غير تأكييدي، أو من ارتباط تأكييد معقول إلى ارتباط تأكييد محدود. ولا يُعد العجز عن الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتكوين استنتاج بشأن ارتباط تأكييد معقول سبباً مقبولاً لتغيير الارتباط إلى ارتباط تأكييد محدود.

رقابة الجودة

المحاسبون المهنيون في الممارسة العامة (راجع: الفقرات ٢٠، ٣١ (أ)–(ب))

٦٠أ. لقد كُتب هذا المعيار في سياق مجموعة من التدابير المتخذة لضمان جودة ارتباطات التأكييد 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 (١) على جميع مكاتب المحاسبين المهنيين فيما يتعلق بارتباطات التأكييد والخدمات ذات العلاقة.
- ميثاق شامل لسلك وأداب المهنة، بما في ذلك متطلبات استقلال تفصيلية، قائم على أساس المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلك المهني.

رقابة الجودة على مستوى المكتب (راجع: الفقرتين ٣ (ب)، ٣١ (أ))

٦١أ. يتناول المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) مسؤوليات المكتب عن وضع نظام خاص به، والحفاظ عليه، لرقابة الجودة في ارتباطات التأكييد. ويحدد ذلك المعيار مسؤوليات المكتب عن وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تقديم تأكييد 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.

٦٢أ. 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 (١) عندما تتناول جميع الأمور المشار إليها في الفقرة السابقة وتفرض التزامات على المكتب لتحقيق أهداف المتطلبات المنصوص عليها في معيار رقابة الجودة (١).

٦٣أ. 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 التأكييد، والأهمية التي يمثلها ما يلي لجودة ارتباط التأكييد:

- (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.

٦٤٠. 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.

٦٥٠. ما لم تقتض المعلومات التي يقدمها المكتب أو أطراف أخرى 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 نُظم 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 الشرك المسؤول عن الارتباط في التدابير التي اتخذها المكتب لتدارك أوجه القصور تلك.

٦٦٠. 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 ٣١(ج))

٦٧٠. 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.

٦٨٠. 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.^٤ ويتحمل المحاسب القانوني وحده دون غيره المسؤولية عن الاستنتاج التأكيدي الذي يتم إبدائه، ولا يُحدّ من هذه المسؤولية قيام المحاسب القانوني باستخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم. ومع ذلك، فإذا استنتج المحاسب القانوني الذي يستخدم عمل أحد خبراءه، 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 ٣٢)

٦٩٠. يتطلب معيار رقابة الجودة (١) 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.^٥

الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرتين ٣٢(أ)، ٣٢(ب)(١))

٧٠٠. يمكن تنفيذ بعض أعمال التأكيد من قبل فريق متعدد التخصصات يضم خبيراً واحداً أو أكثر من الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني. فعلى سبيل المثال، قد تكون هناك حاجة للاستعانة بخبير لمساعدة المحاسب القانوني في التوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى أو مساعدته في واحد أو أكثر من الأمور المذكورة في الفقرة ٤٦م (في حالة ارتباط التأكيد المعقول) أو ٤٦د (في حالة ارتباط التأكيد المحدود).

^٤ الميثاق الدولي، الفقرة ٣/٣٢٠ ت ٣

^٥ معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ٢٦

٧١أ. عندما يكون من المقرر استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني، فقد يكون من المناسب تنفيذ بعض الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ٥٢ في مرحلة قبول الارتباط أو الاستمرار فيه.

المحاسبون القانونيون الآخرون (راجع: الفقرة ٣٢(ب)(٢))

٧٢أ. يمكن أن تتضمن معلومات الموضوع معلومات أبقى 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.

٧٣أ. 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 تشمل الاعتبارات ذات الصلة عندما يخطط فريق الارتباط لاستخدام عمل محاسب قانوني آخر:

- ما إذا كان المحاسب القانوني الآخر يفهم المتطلبات المسلكية ذات الصلة بالارتباط ويلتزم بها، وعلى وجه الخصوص، متطلب أن يكون مستقلاً.
- الكفاءة المهنية للمحاسب القانوني الآخر.
- مدى مشاركة فريق الارتباط في عمل المحاسب القانوني الآخر.
- ما إذا كان المحاسب القانوني الآخر يعمل في بيئة تنظيمية تشرف على نحو فعال على ذلك المحاسب القانوني.

مسؤوليات الفحص (راجع: الفقرة ٣٣(ج))

٧٤أ. طبقاً لمعييار رقابة الجودة (١)، 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.^٦

فحص رقابة جودة الارتباط (راجع: الفقرة ٣٦(ب))

٧٥أ. 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 انطوت على اختلاف في الرأي أو الأمور الأخرى الصعبة أو المثيرة للجدل، والاستنتاجات الناشئة عن تلك المشاورات؛
- (ج) ما إذا كانت وثائق أعمال الارتباط المختارة للفحص تعكس العمل الذي تم تنفيذه فيما يتعلق بالأحكام المهمة وتدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

نزعة الشك المهني والحكم المهني

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرة ٣٧)

٧٦أ. نزعة الشك المهني هي موقف سلوكي ينطوي على الانتباه على سبيل المثال إلى ما يلي:

- الدليل الذي يتعارض مع الأدلة الأخرى المتحصل عليها.
- المعلومات التي تستدعي التشكيك في إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة.
- الظروف التي توجي بالحاجة إلى اتخاذ إجراءات أخرى إضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير التأكييد ذات الصلة.
- الأوضاع التي قد تشير إلى وجود تحريف محتمل.

^٦ معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ٣٣

٧٧. 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.

٧٨. تُعد نزعة الشك المهني ضرورية لإجراء تقييم نقدي للأدلة. وينطوي ذلك على التشكيك في الأدلة المتعارضة وفي إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات. وينطوي أيضاً على النظر في كفاية ومناسبة الأدلة المتحصل عليها في ضوء الظروف المحيطة.

٧٩. 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 ٥٠ أن ينظر المحاسب القانوني في إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة.

٨٠. لا يمكن التوقع بأن يقوم المحاسب القانوني بتجاهل خبراته السابقة المتعلقة بأمانة مقدمي الأدلة ونزاهتهم. ومع ذلك، فإن الاعتقاد بأن مقدمي الأدلة يتمتعون بالأمانة والنزاهة لا يُعفي المحاسب القانوني من ضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني.

الحكم المهني (راجع: الفقرة ٣٨)

٨١. يُعد الحكم المهني ضرورياً لحسن إجراء ارتباط التأكيد. وذلك لأنه لا يمكن تفسير المتطلبات المسلكية ذات الصلة ومعايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة واتخاذ القرارات المدروسة اللازمة طوال مدة الارتباط دون تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة على الحقائق والظروف. ويُعد الحكم المهني ضرورياً بصفة خاصة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بما يلي:

● الأهمية النسبية وخطر الارتباط.

● طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المستخدمة للوفاء بمتطلبات معايير ارتباطات التأكيد ذات الصلة والحصول على الأدلة.

● تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، وما إذا كان يتعين بذل المزيد من الجهد لتحقيق أهداف هذا المعيار وأي معيار ذي صلة من معايير ارتباطات التأكيد المتعلقة بموضوعات محددة. وفي حالة ارتباط التأكيد المحدود على وجه الخصوص، يكون الحكم المهني مطلوباً في تقويم ما إذا كان قد تم التوصل إلى مستوى مجدي من التأكيد.

● الاستنتاجات التي من المناسب استنباطها بناءً على الأدلة المتحصل عليها.

٨٢. 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.

٨٣. 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 تأثير بنود معينة في معلومات الموضوع باجتهادات الأطراف المعنية.

٨٤. 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.

٨٥. يلزم ممارسة الحكم المهني طوال مدة الارتباط. ويلزم أيضاً توثيقه على نحو مناسب. وفي هذا الصدد، تتطلب الفقرة ٧٩ أن يقوم المحاسب القانوني بإعداد توثيق يكفي لتمكين أي محاسب قانوني خبير، لم تكن له صلة في السابق بالارتباط، من فهم الأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها للتوصل إلى الاستنتاجات بشأن الأمور المهمة التي ظهرت أثناء الارتباط. ولا يمكن استخدام الحكم المهني كمبرر لاتخاذ قرارات لا تدعمها حقائق الارتباط وظروفه أو ما يكفي من الأدلة المناسبة.

التخطيط للارتباط وتنفيذه

(التخطيط) (راجع: الفقرة ٤٠)

٨٦١. 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 ومحاور تركيزه وتوقيته والقيام به، وعلى وضع خطة للارتباط تتألف من منهج مفصل لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي سيتم تنفيذها، وأسباب اختيارها. ويساعد التخطيط الكافي على تخصيص الاهتمام المناسب لجوانب الارتباط المهمة، وتحديد المشاكل المحتملة في الوقت المناسب، وتنظيم وإدارة الارتباط بشكل سليم حتى يتسنى تنفيذه بطريقة تمتاز بالكفاءة والفاعلية. ويساعد التخطيط الكافي أيضاً المحاسب القانوني في توزيع العمل بشكل سليم على أعضاء فريق الارتباط، ويسهل عليه توجيه أعمالهم والإشراف عليها وفحصها. ويساعده كذلك، عند الاقتضاء، في تنسيق الأعمال التي ينفذها المحاسبون القانونيون الآخرون والخبراء. وتختلف طبيعة أنشطة التخطيط ومداهما 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 مُحَرَّفَةً 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.

٨٧١. قد يقرر المحاسب القانوني مناقشة عناصر التخطيط مع الأطراف المعنية لتسهيل القيام بالارتباط وإدارته (على سبيل المثال، لتنسيق بعض الإجراءات المخطط لها مع أعمال الموظفين لدى الأطراف المعنية). وبالرغم من حدوث هذه المناقشات في غالب الأحيان، فإن الاستراتيجية العامة للارتباط وخطة الارتباط تظلان من مسؤوليات المحاسب القانوني. ويجب توخي الحذر عند مناقشة الأمور الواردة في الاستراتيجية العامة للارتباط أو في خطة الارتباط حتى لا يتم إضعاف فاعلية الارتباط. وعلى سبيل المثال، قد تُضعف مناقشة طبيعة الإجراءات التفصيلية، وتوقيتها، مع الأطراف المعنية من فاعلية الارتباط عن طريق زيادة القدرة على التنبؤ بالإجراءات بدرجة كبيرة.

٨٨١. 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 ومداهما.

٨٩١. 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 تحديثها في الفترة الحالية، بناءً على المناقشات مع الأطراف المعنية، أن تكون بمثابة استراتيجية الارتباط الموثقة للارتباط الحالي.

٩٠أ. إذا استمر المحاسب القانوني في الارتباط في ظل الظروف المبينة في الفقرة ٤٣:

(أ) عندما يكون من المرجح، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، أن تؤدي الضوابط المنطبقة غير المناسبة أو الموضوع محل الارتباط غير المناسب إلى تضليل المستخدمين المستهدفين، فعندئذ سيكُون من المناسب إبداء استنتاج متحفّظ أو استنتاج معارض في ظل الظروف القائمة بناءً على مدى جوهرية الأمر وانتشاره.

(ب) في حالات أخرى، سيكُون من المناسب إبداء استنتاج مُتحفّظ أو الامتناع عن إبداء استنتاج، بناءً على مدى جوهرية الأمر وانتشاره، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني.

٩١أ. 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 سيكُون من المناسب إبداء استنتاج معارض في ظل الظروف القائمة.

الأهمية النسبية (راجع: الفقرة ٤٤)

٩٢أ. 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.

٩٣أ. 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 ٩٢أ-١٠٠أ. وإذا لم تتضمن الضوابط المنطبقة نقاشاً لمفهوم الأهمية النسبية، فإن هذه الفقرات توفر للمحاسب القانوني إطاراً مرجعياً.

٩٤أ. 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 افتراض أن المستخدمين المستهدفين:

(أ) لديهم معرفة معقولة بالموضوع محل الارتباط، ورغبة في دراسة معلومات الموضوع بدرجة معقولة من العناية؛

(ب) يفهمون أن معلومات الموضوع مُعدّة ومؤكدة وفق مستويات مناسبة من الأهمية النسبية، ولديهم فهم لأي مفاهيم تتعلق بالأهمية النسبية واردة في الضوابط المنطبقة؛

(ج) يفهمون أي حالات عدم تأكيد ملازمة لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط؛

(د) يتخذون قرارات معقولة على أساس معلومات الموضوع ككل.

وما لم يكن هدف الارتباط هو توفير معلومات معينة يحتاج إليها مستخدمون محددون، فلا يتم النظر عادةً في الأثر المحتمل للتحريفات على مجموعة محددة من المستخدمين الذين قد تتباين المعلومات التي يحتاجون إليها بشكل كبير (انظر أيضاً الفقرات ١٦٦-١٨٨).

٩٥أ. 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.

٩٦أ. يمكن أن تتضمن العوامل النوعية أشياء مثل:

● عدد الأشخاص أو المنشآت المتأثرين بالموضوع.

● التفاعل بين مختلف مكونات معلومات الموضوع، والوزن النسبي لأهميتها، عندما تتكون المعلومات من مكونات متعددة، ومثال ذلك تقرير يتضمن مؤشرات أداء متعددة.

● الصيغة المختارة لمعلومات الموضوع التي يتم التعبير عنها بشكلٍ سردي.

● 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 المرسلة للمستخدمين، على سبيل المثال، فيما يتعلق بالمحصلة المتوقعة لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط.
- ما إذا كان يوجد تحريف يرتبط بالعلاقة بين الطرف المسؤول، أو القائم بالقياس أو التقييم، 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.
- ٩٧٠. تتعلق العوامل الكمية بحجم التحريفات بالنسبة إلى المبالغ التي تم التقرير عنها لتلك الجوانب من معلومات الموضوع، إن وجدت، التي تكون:
 - معبراً 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).
- ٩٨٠. 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.
- ٩٩٠. 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.
- ١٠٠٠. 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 التزام، يمكن أن تكون المنشأة قد التزمت بتسعة من أحكام النظام أو اللائحة ذات الصلة، ولكنها لم تلتزم بحكم واحد. وحينئذ تكون هناك حاجة لممارسة الحكم المهني لاستنتاج ما إذا كانت المنشأة قد التزمت بالنظام أو اللائحة ذات الصلة ككل. فعلى سبيل المثال، قد يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان أهمية الحكم الذي لم تلتزم به المنشأة، إضافة إلى علاقة ذلك الحكم بالأحكام المتبقية من النظام أو اللائحة ذات الصلة.

فهم ظروف الارتباط (راجع: الفقرات ٤٥-٤٧م)

١٠١٠. مما قد يُعين فريق الارتباط في التخطيط للارتباط وتنفيذه، إجراء مناقشات بين الشركاء المسؤولين عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين في

فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين رئيسيين يستعين بهم المحاسب القانوني، بشأن إمكانية وجود تحريف جوهري في معلومات الموضوع محل الارتباط، وتطبيق الضوابط المنطبقة على حقائق وظروف الارتباط. ومن المفيد أيضاً إبلاغ الأمور ذات الصلة إلى أعضاء فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين يستعين بهم المحاسب القانوني، من غير المشاركين في المناقشات.

١٠٢٠. قد يتحمل المحاسب القانوني مسؤوليات إضافية، بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة، فيما يتعلق بعدم التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح، وقد تختلف هذه المسؤوليات عن مسؤوليات المحاسب القانوني بموجب هذا المعيار، أو قد تتجاوزها، ومن أمثلة ذلك:

(أ) الاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بما في ذلك المتطلبات المتعلقة بإجراء اتصالات محددة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لاتخاذ المزيد من التصرفات؛

(ب) إبلاغ أحد المراجعين بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه؛^٧

(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 المسؤول أو المكلفين بالحوكمة). وتتناول الفقرات ١٩٤٠-١٩٨١ 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.

١٠٣٠. إن التوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى يزيد 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.

١٠٤٠. يحظى المحاسب القانوني عادةً بفهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى أقل عمقاً من فهم الطرف المسؤول. وعادةً ما يكون فهم المحاسب القانوني أيضاً للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى في ارتباط التأكيد المحدود أقل عمقاً منه في ارتباط التأكيد المعقول، وعلى سبيل المثال، قد يتوصل المحاسب القانوني في بعض ارتباطات التأكيد المحدود إلى فهم للرقابة الداخلية المطبقة على إعداد معلومات الموضوع، إلا أن هذا ليس هو الحال في غالب الأحيان.

١٠٥٠. 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.

^٧ انظر، على سبيل المثال، الفقرات ٣٦٠/٣٦١-٣٦٠/٣٥١ من الميثاق الدولي.

١٠٦١. 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.

١٠٧١. 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.

١٠٨١. في كل من ارتباط التأكيد المعقول وارتباط التأكيد المحدود، قد تساعد أيضاً نتائج آلية المنشأة لتقييم المخاطر المحاسب القانوني في التوصل إلى فهم للموضوع محل الارتباط وظروف الارتباط الأخرى.

الحصول على الأدلة

طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات (راجع: الفقرات ٤٨(د) - ٤٩(م))

١٠٩١. 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.

١١٠١. 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.

١١١١. 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 وتتباين هذه الأمور من ارتباط لآخر.

١١٢١. 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 مجدٍ من التأكيد.

١١٣١. يُعد ارتباط التأكيد آلية ذات طابع تكراري، وقد تنمو إلى علم المحاسب القانوني معلومات تختلف اختلافاً كبيراً عن المعلومات التي استند إليها تحديد الإجراءات التي تم التخطيط لها. وأثناء تنفيذ المحاسب القانوني للإجراءات المخطط لها، قد تدعو الأدلة التي تم الحصول عليها المحاسب القانوني إلى تنفيذ المزيد من الإجراءات. وقد تشمل هذه الإجراءات مطالبة القائم بالقياس أو التقويم بالتحقق من الأمر الذي تعرف عليه المحاسب القانوني، أو إجراء تعديلات على معلومات الموضوع إذا كان ذلك مناسباً.

تحديد ما إذا كان من الضروري تنفيذ المزيد من الإجراءات في ارتباط التأكيد المحدود (راجع: الفقرة ٤٩(د))

١١٤١. قد يعلم المحاسب القانوني بتحريفات من الواضح أنها لا تدل على وجود تحريفات جوهرية، بعد تطبيق الحكم المهني. وتوضح الأمثلة الآتية حالات لا تستدعي تنفيذ المزيد من الإجراءات لأنه، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، فإن التحريفات التي تم تحديدها من الواضح أنها

لا تدل على وجود تحريف جوهري:

- إذا كانت الأهمية النسبية ١٠,٠٠٠ وحدة، وكان من المحتمل بحسب حكم المحاسب القانوني وجود خطأ في ١٠٠ وحدة، فلا يتطلب الأمر عادةً عندئذٍ تنفيذ المزيد من الإجراءات، ما لم تكن هناك عوامل نوعية أخرى يتطلب أخذها في الحسبان، لأن خطر وجود تحريف جوهري من المرجح أن يكون مقبولاً في ظل ظروف الارتباط.
- عند تنفيذ مجموعة من الإجراءات على مجال من المرجح أن تنشأ فيه تحريفات جوهرية، فإذا لم يكن الرد على استفسار من بين العديد من الاستفسارات الأخرى على النحو المتوقع، فقد لا تكون هناك حاجة إلى تنفيذ المزيد من الإجراءات إذا كان خطر وجود تحريف جوهري يقع، رغم ذلك، عند مستوى مقبول في ظروف الارتباط في ضوء نتائج الإجراءات الأخرى.
- ١١٥٠. قد يعلم المحاسب القانوني بأمر يدعو إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع قد تكون مُحَرَّفَةً بشكل جوهري. وتوضح الأمثلة الآتية حالات قد تستدعي تنفيذ المزيد من الإجراءات لأن التحريفات المكتشفة تشير إلى أن معلومات الموضوع قد تكون مُحَرَّفَةً بشكل جوهري:
- عند تنفيذ الإجراءات التحليلية، قد يكتشف المحاسب القانوني تقلبات أو علاقات لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة، أو تختلف كثيراً عن المبالغ أو النسب المتوقعة.
- قد يعلم المحاسب القانوني بتحريف جوهري محتمل من فحصه لمصادر خارجية.
- إذا كانت الضوابط المنطبقة تسمح بنسبة خطأ ١٠%، وبناءً على اختبار معين، اكتشف المحاسب القانوني وجود نسبة خطأ ٩%، فقد يتطلب الأمر عندئذٍ تنفيذ المزيد من الإجراءات لأن الخطر المتعلق بوجود تحريف جوهري قد لا يكون مقبولاً في ظل ظروف الارتباط.
- إذا كانت نتائج الإجراءات التحليلية تقع ضمن التوقعات ولكنها، مع ذلك، قريبة من تجاوز القيمة المتوقعة، فقد يتطلب الأمر عندئذٍ تنفيذ المزيد من الإجراءات لأن الخطر المتعلق بوجود تحريف جوهري قد لا يكون مقبولاً في ظل ظروف الارتباط.
- ١١٦٠. إذا علم المحاسب القانوني، في حال ارتباط التأكيد المحدود، بأمر أو أمور تدعو إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع قد تكون مُحَرَّفَةً بشكل جوهري، فإنه مطالبٌ بموجب الفقرة ٤٩د بتصميم وتنفيذ المزيد من الإجراءات. وقد يكون من بين هذه الإجراءات الزائدة، على سبيل المثال، الاستفسار من الأطراف المعنية أو تنفيذ إجراءات أخرى مناسبة في ظل الظروف القائمة.
- ١١٧٠. إذا لم يكن المحاسب القانوني قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بعد تنفيذ الإجراءات الزائدة التي تتطلبها الفقرة ٤٩د، سواءً لاستنتاج أن الأمر ليس من المرجح أن يتسبب في وجود تحريف جوهري في معلومات الموضوع أو لتحديد أنه سبب في وجود تحريف جوهري في معلومات الموضوع، فإن ذلك يفيد بوجود قيد على النطاق وتنطبق عندئذٍ الفقرة ٦٦.
- ١١٨٠. يسترشد المحاسب القانوني على سبيل المثال بما يلي عند ممارسته للحكم المهني حول طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الزائدة اللازمة للحصول على أدلة إما لاستنتاج أنه من غير المرجح وجود تحريف جوهري أو لتحديد وجود تحريف جوهري:
- المعلومات التي تم الحصول عليها من تقويم المحاسب القانوني لنتائج الإجراءات المُنفَّذة بالفعل؛
- فهم المحاسب القانوني المُحدَّث 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 مُحَرَّفَةً بشكل جوهري.

تجميع التحريفات غير المصححة (راجع: الفقرتين ٥١، ٦٥)

١١٩٠. يتم تجميع التحريفات غير المصححة أثناء الارتباط (انظر الفقرة ٥١) وذلك بغرض تقويم ما إذا كانت تُعد جوهرية، منفردة أو في مجملها، عند تكوين استنتاج المحاسب القانوني.

١٢٠٠. 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 للمصطلح "غير جوهري". فالأمور التافهة بشكل واضح ستكون ذات حجم مختلف كلياً (أصغر) عن الأهمية النسبية المحددة وفقاً للفقرة ٤٤، وسيكون

من الواضح أنها أمور ليست لها تبعات مهمة، سواءً تم النظر 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 يُعد 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 ٥٢)

١٢١١. 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 التأكد من قبل واحد أو أكثر من الخبراء الذي يستعين بهم المحاسب القانوني (انظر الفقرة ٧٠٠):

(أ) أهمية عمل ذلك الخبير في سياق الارتباط (انظر أيضاً الفقرتين ١٢٢١ و١٢٣٠):

(ب) طبيعة الأمر الذي يتعلق به عمل ذلك الخبير؛

(ج) مخاطر التحريف الجوهرية 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 ١٢٤١ و١٢٥٥).

دمج عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني

١٢٢٢. يمكن تنفيذ ارتباطات التأكد 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 التأكد. 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 التأكد. ويسهل الاتصال الفعال المتبادل الدمج السليم لعمل الخبير مع عمل الآخرين في الارتباط.

١٢٣٠. كما هو مشار إليه في الفقرة ٧١١، فعندما يكون من المقرر استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني، فقد يكون من المناسب تنفيذ بعض الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ٥٢ في مرحلة قبول الارتباط أو الاستمرار فيه. وهذا هو الحال بشكل خاص عندما يتم دمج عمل الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني بشكل كامل مع عمل العاملين الآخرين في ارتباط التأكد 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

١٢٤١. 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 (١) 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 (١).

١٢٥١. يحق لفريق الارتباط الاعتماد على نظام رقابة الجودة بالمكتب، ما لم تقتض المعلومات التي يقدمها المكتب أو أطراف أخرى غير 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. ويضع 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 ٥٢(أ))

١٢٦١. 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 ١٢٤أ و١٢٥أ).

١٢٧١. في حين أن الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني لا يلزم أن يكونوا بنفس مهنية المحاسب القانوني في تنفيذ جميع جوانب ارتباط التأكييد، إلا أن الخبير الذي يتم استخدام عمله قد يحتاج إلى فهم كافٍ لمعييار ارتباطات التأكييد ذي الصلة حتى يتمكن من ربط الأعمال الموكلة إليه بهدف الارتباط.

١٢٨١. 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.

١٢٩١. عند تقويم موضوعية الخبير الخارجي الذي يستعين به المحاسب القانوني، فقد يكون من الملائم:

- الاستفسار من الأطراف المعنية عن أي مصالح أو علاقات معروفة تجمع بينهم وبين الخبير الخارجي، وقد تؤثر على موضوعية ذلك الخبير.
- مناقشة ذلك الخبير في أي تدابير وقائية منطبقة، بما في ذلك المتطلبات المهنية المنطبقة على ذلك الخبير، وتقويم ما إذا كانت التدابير الوقائية كافية للحد من التهديدات إلى مستوى مقبول. وتتضمن المصالح والعلاقات التي قد يكون من الملائم مناقشتها مع الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني ما يلي:
 - المصالح المالية.
 - علاقات العمل والعلاقات الشخصية.
 - قيام الخبير بتقديم خدمات أخرى، بما في ذلك الخدمات التي يقدمها الكيان في حالة كون الخبير الخارجي كياناً.

في بعض الحالات، قد يكون من المناسب أيضاً للمحاسب القانوني أن يحصل على إفادة مكتوبة من الخبير الخارجي الذي يستعين به بشأن أية مصالح أو علاقات مع الأطراف المعنية يكون ذلك الخبير على علم بها.

التوصل إلى فهم لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٥٢(ب))

١٣٠أ. 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.

١٣١أ. قد يكون من بين الجوانب ذات الصلة بفهم المحاسب القانوني لمجال الخبير الذي يستعين به ما يلي:

- ما إذا كان مجال الخبير تقع ضمنه مجالات تخصص ذات صلة بالارتباط.
- ما إذا كانت هناك أي معايير مهنية أو غيرها ومتطلبات نظامية أو تنظيمية منطبقة.
- طبيعة الافتراضات والطرق، بما في ذلك عند الانطباق النماذج، التي يستخدمها الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني وما إذا كانت متعارفاً عليها في مجال ذلك الخبير ومناسبة في ظل ظروف الارتباط.
- طبيعة البيانات أو المعلومات الداخلية والخارجية التي يستخدمها الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني.

الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٥٢(ج))

١٣٢أ. 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 للالتزام بالخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني بمتطلبات السرية.

١٣٣أ. قد تؤثر الأمور الواردة في الفقرة ١٢٥أ على مستوى تفصيل الاتفاق بين المحاسب القانوني والخبير الذي يستعين به ومدى رسمية هذا الاتفاق، بما في ذلك ما إذا كان من المناسب أن يكون الاتفاق مكتوباً. ويكون الاتفاق بين المحاسب القانوني والخبير الخارجي الذي يستعين به في شكل خطاب ارتباط في الغالب.

تقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٥٢(د))

١٣٤أ. 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 مصدرة، مدى ملاءمة تلك البيانات المصدرة واكتمالها ودقتها.

١٣٥أ. إذا حدد المحاسب القانوني أن عمل الخبير الذي يستعين به غير كافٍ لتحقيق أغراضه، فيجب على المحاسب القانوني:

- (أ) الاتفاق مع ذلك الخبير على طبيعة ومدى العمل الإضافي الذي سيتم تنفيذه من قبل ذلك الخبير؛ أو
- (ب) تنفيذ إجراءات زائدة مناسبة للظروف.

العمل المنفذ من قِبل محاسب قانوني آخر، أو خبير يستعين به الطرف المسؤول أو القائم بالقياس أو التقويم، أو المنفذ من قِبل مراجع داخلي (راجع: الفقرات ٥٣-٥٥)

١٣٦١. رغم أن الفقرات ١٢١١-١٣٥١ قد تمت صياغتها في سياق استخدام العمل المنفذ من قبل خبير يستعين به المحاسب القانوني، فإنها قد توفر أيضاً إرشادات مفيدة فيما يتعلق باستخدام العمل المنفذ بواسطة محاسب قانوني آخر، أو خبير يستعين به الطرف المسؤول أو القائم بالقياس أو التقويم، أو مراجع داخلي.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ٥٦)

١٣٧١. 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 أعضاء 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.

١٣٨١. قد يكون من بين الإفادات المكتوبة الأخرى التي يتم طلبها ما يلي:

- ما إذا كانت الأطراف المعنية تعتقد أن تأثيرات التحريفات غير المصححة ليست جوهرية، سواءً 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 تعرفها في الرقابة الداخلية ذات الصلة بالارتباط والتي ليست تافهة وبلا تبعات مهمة بشكل واضح.
- إقرار الطرف المسؤول بمسؤوليته عن الموضوع محل الارتباط، عندما يختلف الطرف المسؤول عن القائم بالقياس أو التقويم.

١٣٩١. لا يمكن أن تحل الإفادات المقدمة من الأطراف المعنية محل الأدلة الأخرى التي يتوقع المحاسب القانوني بشكل معقول أن تكون متاحة. ورغم أن الإفادات المكتوبة توفر أدلة ضرورية، فإنها لا توفر، في حد ذاتها، ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن أي من الأمور التي تتناولها. وعلاوة على ذلك، فإن حصول المحاسب القانوني على إفادات مكتوبة يمكن الاعتماد عليها لا يؤثر على طبيعة أو مدى الأدلة الأخرى التي يحصل عليها المحاسب القانوني.

عدم تقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة أو أن هذه الإفادات لا يمكن الاعتماد عليها (راجع: الفقرة ٦٠)

١٤٠١. 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 ليقيم القائم بالقياس أو التقويم بتقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة، أو قد يكون الطرف المسؤول في وضع يمكّنه من تقديم هذه الإفادات إذا كان لدى الطرف المسؤول أساس معقول للقيام بذلك، ولكن قد لا تسير الأمور على هذا النحو في حالات أخرى.
- عندما يقوم أحد المستخدمين المستهدفين بتكليف المحاسب القانوني بتنفيذ ارتباط تأكيد بشأن معلومات متاحة للعموم ولكن لا يوجد بين ذلك المستخدم والطرف المسؤول علاقة من النوع اللازم لضمان أن يستجيب ذلك الطرف لطلب المحاسب القانوني بتقديم إفادة مكتوبة.
- عندما يتم تنفيذ ارتباط التأكيد على غير رغبة من القائم بالقياس أو التقويم. وقد يكون هذا هو الحال عندما يتم تنفيذ الارتباط بموجب حكم محكمة، على سبيل المثال، أو عندما تطلب سلطة إصدار الأنظمة أو سلطة معنية أخرى من المحاسب القانوني في القطاع العام القيام بارتباط معين.

في هذه الحالات أو في حالات مماثلة، قد لا تتوفر لدى المحاسب القانوني إمكانية الوصول إلى الأدلة المطلوبة لدعم استنتاجه. وإذا كان هذا هو الحال، تنطبق عندئذٍ الفقرة ٦٦ من هذا المعيار.

الأحداث اللاحقة (راجع: الفقرة ٦١)

١٤١١. 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.

١٤٢١. كما هو وارد في الفقرة ٦١، فإن المحاسب القانوني لا يتحمل أية مسؤولية لتنفيذ أي إجراءات فيما يتعلق بمعلومات الموضوع بعد تاريخ تقرير المحاسب القانوني. ومع ذلك، فإذا علم المحاسب القانوني بعد تاريخ تقريره بحقيقة كان من الممكن أن تؤدي بالمحاسب القانوني إلى تعديل التقرير فيما لو كانت معروفة له في ذلك التاريخ، فقد يحتاج المحاسب القانوني إلى مناقشة الأمر مع الأطراف المعنية أو اتخاذ تصرف آخر مناسب في ظل الظروف القائمة.

المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة ٦٢)

١٤٣١. فيما يلي أمثلة للتصرفات الأخرى التي قد تكون مناسبة إذا اكتشف المحاسب القانوني عدم اتساق جوهري أو إذا أصبح على علم بوجود تحريف جوهري في الحقائق:

- مطالبة الأطراف المعنية بالتشاور مع طرف ثالث مؤهل، مثل المستشار القانوني للأطراف المعنية.
- الحصول على مشورة قانونية بشأن تبعات مختلف التصرفات.
- الاتصال بأطراف أخرى (على سبيل المثال، سلطة تنظيمية).
- حجب تقرير التأكيد.
- الانسحاب من الارتباط، متى كان مسموحاً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.
- وصف عدم الاتساق الجوهري في تقرير التأكيد.

وصف الضوابط المنطبقة (راجع: الفقرة ٦٣)

١٤٤١. 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.

١٤٥١. 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.

١٤٦١. لا يُعد وصف الضوابط المنطبقة بلغة غير دقيقة متحفظة أو مقيدة (على سبيل المثال، "إن معلومات الموضوع تلتزم بشكل كبير بالمتطلبات (س)") وصفاً كافياً لأن ذلك قد يضلّل مستخدمي معلومات الموضوع.

تكوين الاستنتاج التأكيدي

مدى كفاية ومناسبة الأدلة (راجع: الفقرتين ١٢(١)، ٦٤)

١٤٧١. 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 معظم عمل المحاسب القانوني عند تكوين الاستنتاج التأكيدي إلى جمع الأدلة وتقييمها.

١٤٨١. 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.

١٤٩١. 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 فعالة.
- 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).

١٥٠١. يكون مستوى التأكيد الذي يتوصل إليه المحاسب القانوني من الأدلة المتسقة المتحصل عليها من مصادر مختلفة أو من الأدلة ذات الطبيعة المختلفة أعلى عادةً من التأكيد الذي يتوصل 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.

١٥١١. 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.

١٥٢١. يُعد تحديد ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تشكل أساساً لاستنتاج المحاسب القانوني أمراً خاضعاً للحكم المهني.

١٥٣١. 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 ٤٩٩.

تقويم كفاية الأدلة ومناسبتها (راجع: الفقرة ٦٥)

١٥٤أ. 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 الجوهرية.

في مثل هذه الحالات، قد يحتاج المحاسب القانوني إلى إعادة تقويم الإجراءات المخطط لها.

١٥٥أ. يتأثر الحكم المهني للمحاسب القانوني فيما يتعلق بالأدلة التي تُعد كافية ومناسبة بعوامل مثل ما يلي:

- أهمية التحريف المحتمل واحتمال أن يكون له تأثير جوهري، بمفرده أو عند اقترانه بالتحريفات الأخرى المحتملة، على معلومات الموضوع.
- فاعلية استجابات الأطراف المعنية لمواجهة خطر التحريف الجوهري المعروف.
- الخبرة المكتسبة من ارتباطات التأكيد السابقة فيما يتعلق بالتحريفات المشابهة المحتملة.
- نتائج الإجراءات المنفذة، بما في ذلك ما إذا كانت هذه الإجراءات قد اكتشفت تحريفات محددة.
- مصدر المعلومات المتاحة وإمكانية الاعتماد عليها.
- قدرة الأدلة على الإقناع.
- فهم المحاسب القانوني للأطراف المعنية وبيئتها.

القيود على النطاق (راجع: الفقرتين ٢٦، ٦٦)

١٥٦أ. 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.

١٥٧أ. 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.

١٥٨أ. تُعد الإجراءات المنفذة في ارتباط التأكيد المحدود، بحكم تعريفها، محدودة بالمقارنة مع تلك الضرورية في ارتباط التأكيد المعقول. وتُعد القيود التي من المعلوم وجودها قبل قبول ارتباط التأكيد المحدود من الاعتبارات ذات صلة عند تحديد ما إذا كانت الشروط المسبقة لارتباط التأكيد متحققة، وعلى وجه الخصوص، ما إذا كان الارتباط مستوفٍ لخاصية إمكانية الوصول إلى الأدلة (انظر الفقرة ٢٤(ب)(٤)) وخاصية وجود

غرض منطقي (انظر الفقرة ٢٤(ب)(٦)). وفي حالة قيام الأطراف المعنية بفرض قيود إضافية بعد قبول ارتباط التأكيد المحدود، فقد يكون من المناسب الانسحاب من الارتباط، متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

إعداد تقرير التأكيد

شكل تقرير التأكيد (راجع: الفقرتين ٦٧، ٦٨)

١٥٩أ. يمكن إساءة فهم الاستنتاجات الشفهية أو الأشكال الأخرى لإبداء الاستنتاجات التي لا تكون مدعومة بتقرير مكتوب. ولهذا السبب، لا يصدر المحاسب القانوني تقارير شفهية أو عن طريق استخدام رموز دون أن يقدم أيضاً تقرير تأكيد مكتوب يمكن الاطلاع عليه بسهولة كلما تم تقديم التقرير الشفهي أو تم استخدام الرموز. فعلى سبيل المثال، يمكن ربط الرمز بتقرير تأكيد مكتوب متاح على الإنترنت.

١٦٠أ. 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.

١٦١أ. 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 ٦٨، فإن المعلومات الإضافية يتم فصلها بشكل واضح عن استنتاج المحاسب القانوني وتتم صياغتها بطريقة تجعل من الواضح أنها لا تهدف إلى الانتقاص من ذلك الاستنتاج.

محتوى تقرير التأكيد

العنوان (راجع: الفقرة ٦٩(أ))

١٦٢أ. يساعد وضع عنوان مناسب لتقرير التأكيد في تحديد طبيعة التقرير وتمييزه عن التقارير التي تصدر من قبل أشخاص آخرين، كأولئك الذين لا يتعين عليهم الالتزام بنفس المتطلبات المسلكية للمحاسب القانوني.

المخاطب بالتقرير (راجع: الفقرة ٦٩(ب))

١٦٣أ. يحدد الجزء الخاص بالمخاطب بالتقرير الطرف أو الأطراف الموجه إليهم تقرير التأكيد. ويكون تقرير التأكيد موجهاً عادةً إلى الطرف القائم بالتكليف، ولكن في بعض الحالات قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون.

معلومات الموضوع والموضوع محل الارتباط (راجع: الفقرة ٦٩(ج))

١٦٤أ. قد يتضمن تحديد ووصف معلومات الموضوع، وعند الاقتضاء، الموضوع محل الارتباط، على سبيل المثال، ما يلي:

- اللحظة الزمنية أو الفترة الزمنية التي يرتبط بها قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط.
- اسم الطرف المسؤول أو المكون في الطرف المسؤول الذي يرتبط به الموضوع محل الارتباط، عند الانطباق.
- توضيح لخصائص الموضوع محل الارتباط أو معلومات الموضوع التي يجب أن يكون المستخدمون المستهدفون على علم بها، وكيف يمكن لهذه الخصائص أن تؤثر على دقة قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط المنطبقة، أو قدرة الأدلة المتاحة على الإقناع. ومثال ذلك:
 - درجة اتصاف معلومات الموضوع بأنها نوعية في مقابل أنها كمية، أو موضوعية في مقابل أنها خاضعة للاجتهاد الشخصي، أو تاريخية في مقابل أنها مستقبلية.

○ التغييرات في الموضوع محل الارتباط أو ظروف الارتباط الأخرى التي تؤثر على قابلية مقارنة معلومات الموضوع من فترة إلى أخرى.

الضوابط المنطبقة (راجع: الفقرة ٦٩(د))

١٦٥٠. يحدد تقرير التأكيد الضوابط المنطبقة التي تم وفقاً لها قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط بحيث يستطيع المستخدمون المستهدفون فهم واستيعاب أساس استنتاج المحاسب القانوني. وقد يتضمن تقرير التأكيد الضوابط المنطبقة، أو قد يشير إليها إذا كانت مدرجة في معلومات الموضوع أو إذا كانت متاحة بأية صورة أخرى من مصدر يمكن الوصول إليه بسهولة. وقد يكون من الملائم في ظل الظروف القائمة، الإفصاح عمّا يلي:

- مصدر الضوابط المنطبقة، وما إذا كانت هذه الضوابط المنطبقة منصوفاً عليها في نظام أو لائحة، أو صادرة من هيئات للخبراء مصرح لها أو معترف بها وتتبع آلية عمل شفافة، وبعبارة أخرى، ما إذا كانت الضوابط ضوابط مفروضة في سياق الموضوع محل الارتباط (وإذا لم تكن كذلك، يتم توضيح أسباب اعتبارها مناسبة).
- طرق القياس أو التقويم المستخدمة عندما تتيح الضوابط المنطبقة الاختيار من بين عدد من الطرق.
- أي تفسيرات مهمة تم القيام بها عند تطبيق الضوابط المنطبقة في ظل ظروف الارتباط.
- ما إذا كانت هناك أي تغييرات في طرق القياس أو التقويم المستخدمة.

القيود الملازمة (راجع: الفقرة ٦٩(هـ))

١٦٦٠. 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 ٦٩(و))

١٦٧٠. 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 بتبنيه قراء تقرير التأكيد إلى هذه الحقيقة وأنه، بالتالي، قد لا تكون معلومات الموضوع مناسبة لأغراض أخرى.

١٦٨٠. إضافة إلى التنبيه الذي تتطلبه الفقرة ٦٩(و)، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقريره موجه فقط لمستخدمين محددين. وبناءً على ظروف الارتباط، على سبيل المثال، الأنظمة أو اللوائح في الدولة المعنية، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير التأكيد أو تقييد استخدامه. وفي حين أن تقرير التأكيد قد يكون مقيداً على هذا النحو، فإن عدم وجود قيد متعلق بمستخدم أو غرض معين لا يشير في حد ذاته إلى وجود مسؤولية قانونية يتحملها المحاسب القانوني تجاه ذلك المستخدم أو فيما يتعلق بذلك الغرض. ويعتمد تحمل المسؤولية القانونية على ظروف كل حالة وعلى الدولة ذات الصلة.

مسؤوليات كل طرف (راجع: الفقرة ٦٩(ز))

١٦٩٠. 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 لمعييار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) ووفقاً لمعييار ارتباطات تأكيد متعلق بموضوع محدد (راجع: الفقرة ٦٩(ح))

١٧٠٠. 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.

١٧١أ. قد تتسبب العبارة التي تحتوي على لغة غير دقيقة، متحفظة أو مقيدة، (على سبيل المثال "تم تنفيذ الارتباط بالرجوع إلى معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)") في تضليل مستخدم تقارير التأكيد.

متطلبات رقابة الجودة المنطبقة (راجع: الفقرة ٦٩(ط))

١٧٢أ. فيما يلي مثال توضيحي للعبارة التي ترد في تقرير التأكيد بشأن متطلبات رقابة الجودة المنطبقة:

يطبق المكتب معيار رقابة الجودة (١) 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 ٦٩(ي))

١٧٣أ. 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: الفقرتين ٦٩، ٦٠(ك))

١٧٤أ. 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 للمحاسبين القانونيين في إعداد هذا الملخص.

١٧٥أ. 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 مدى مناسبة الضوابط المنطبقة.

١٧٦أ. 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 إبدائه بصيغة تنبئ بما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني، بناءً على الإجراءات المنفذة، أمور جوهرية تدعو إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع مُحَرَّفَةٌ بشكل جوهري. وقد يكون من المناسب أيضاً الإشارة في ملخص الأعمال المنفذة إلى إجراءات معينة لم يتم تنفيذها، من المتوقع عادةً تنفيذها في ارتباط التأكيد المعقول. ومع ذلك، فقد لا يكون من الممكن تحديد جميع هذه الإجراءات لأن مستوى الفهم والنظر المطلوب من المحاسب القانوني لخطر الارتباط يكون أقل مما في ارتباط التأكيد المعقول.

١٧٧أ. من بين العوامل التي تؤخذ في الحسبان عند تحديد مستوى التفصيل الواجب توفيره في ملخص الأعمال المنفذة ما يلي:

- الظروف الخاصة بالمنشأة (على سبيل المثال، اختلاف طبيعة أنشطة المنشأة مقارنة بالأنشطة النمطية في القطاع).
- الظروف الخاصة بالارتباط التي تؤثر على طبيعة ومدى الإجراءات المنفذة.
- توقعات المستخدمين المستهدفين لمستوى التفصيل المقدم في التقرير، استناداً إلى ممارسات السوق، أو الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

١٧٨أ. 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.

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

استنتاج المحاسب القانوني (راجع: الفقرتين ١٢(أ)(١)، ٦٩(ل))

١٧٩أ. 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)، يعبر عن جميع الجوانب الجوهرية عن هذا الالتزام بشكل عادل" أو "وفي رأينا، فإن بيان [الطرف المعني] بأن مؤشرات الأداء الرئيسية معروضة وفقاً للضوابط (س) يعبر عن جميع الجوانب الجوهرية عن هذا العرض بشكل عادل"، عند إبداء استنتاج متعلق ببيان مقدم من الطرف المعني.

١٨٠أ. قد يكون من المناسب إبلاغ المستخدمين المستهدفين بالسياق الذي يجب أن يُقرأ فيه استنتاج المحاسب القانوني وذلك عندما يشتمل تقرير التأكيد على توضيح لخصائص معينة للموضوع محل الارتباط، ينبغي أن يكون المستخدمون المستهدفون على علم بها. فعلى سبيل المثال، قد يتضمن استنتاج المحاسب القانوني جملة على غرار ما يلي: "تم تكوين هذا الاستنتاج على أساس الأمور المبيّنة في مواضع أخرى من تقرير التأكيد المستقل المائل".

١٨١أ. 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 يدعوننا 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 يدعوننا 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.

١٨٢أ. 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".

١٨٣أ. يؤدي إدراج عنوان أعلى الفقرات التي تحتوي على استنتاجات معدلة، والأمر أو الأمور التي نشأ عنها التعديل، إلى المساعدة في فهم تقرير المحاسب القانوني. ومن أمثلة العناوين المناسبة "استنتاج متحفظ" أو "استنتاج معارض" أو "الامتناع عن إبداء استنتاج"، و"أساس الاستنتاج المتحفظ" أو "أساس الاستنتاج المعارض"، حسب مقتضى الحال.

توقيع المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٦٩(م))

١٨٤أ. 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 ٦٩(ن))

١٨٥٠. يؤدي إدراج تاريخ تقرير التأكيد إلى إعلام المستخدمين المستهدين بأن المحاسب القانوني قد أخذ في الحسبان التأثير الذي لحق بمعلومات الموضوع وتقرير التأكيد بسبب الأحداث الواقعة حتى ذلك التاريخ.

الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني في تقرير التأكيد (راجع: الفقرة ٧٠)

١٨٦٠. 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.

١٨٧٠. ومع ذلك، يتحمل المحاسب القانوني وحده دون غيره المسؤولية عن الاستنتاج الذي يتم إبدائه، ولا يُحدّ من هذه المسؤولية قيام المحاسب القانوني باستخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم. ولذلك فإذا أشار تقرير التأكيد إلى خبير استعان به المحاسب القانوني، فمن المهم ألا تعني صيغة ذلك التقرير الانتقاص من مسؤولية المحاسب القانوني عن الاستنتاج الذي تم إبدائه بسبب إشراك ذلك الخبير.

١٨٨٠. من غير المرجح أن يُساء فهم الإشارة العامة الواردة في تقرير مطول إلى أن الارتباط قد قام به عاملون مؤهلون تأهيلاً مناسباً من بينهم خبراء متخصصون في موضوعات معينة واختصاصيون في مجال التأكيد، على أنها انتقاص من المسؤولية. إلا أن احتمالية سوء الفهم تزيد في حالة التقارير القصيرة حيث يمكن فقط عرض الحد الأدنى من المعلومات المتعلقة بسياق الارتباط، أو عندما يُشار إلى الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني باسمه. وبالتالي، قد يلزم تضمين عبارات إضافية في تلك الحالات حتى لا يشير تقرير التأكيد ضمناً إلى أن مسؤولية المحاسب القانوني يحد منها إشراك الخبير.

الاستنتاجات غير المعدلة والمعدلة (راجع: الفقرات ٧٤-٧٧، الملحق)

١٨٩٠. 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 المستهدين لمعلومات الموضوع، عندما تكون متعلقة بالإفصاحات.

١٩٠٠. تؤثر طبيعة الموضوع، وتقدير المحاسب القانوني لمدى انتشار التأثيرات أو التأثيرات المحتملة على معلومات الموضوع، على نوع الاستنتاج الذي سيتم إبدائه.

١٩١٠. 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، وبإستثناء 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 لقيود على النطاق جوهري ومنتشر لكل من ارتباطات التأكيد المعقول والتأكيد المحدود) - "نظراً لأهمية الأمر الموضح في قسم "أساس الامتناع عن إبداء استنتاج" في تقريرنا، فلم تتمكن من الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتكوين استنتاج بشأن بيان [الطرف المعني]. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي استنتاج بشأن ذلك البيان".

١٩٢أ. في بعض الحالات، قد يحدد القائم بالقياس أو التقييم ويصف بشكل سليم أن معلومات الموضوع مُحرّفة بشكل جوهري. فعلى سبيل المثال، في ارتباط التزام قد يصف القائم بالقياس أو التقييم بشكل صحيح حالات عدم الالتزام. وفي هذه الظروف، تتطلب الفقرة ٧٦ من المحاسب القانوني لفت انتباه المستخدمين المستهدفين لوصف التحريف الجوهري، سواءً عن طريق إبداء استنتاج متحفظ أو معارض أو عن طريق إبداء استنتاج غير متحفظ ولكن مع لفت الانتباه إلى الأمر بالإشارة المحددة إليه في تقرير التأكيد.

مسؤوليات الاتصال الأخرى (راجع: الفقرة ٧٨)

١٩٣أ. من بين الأمور التي قد يكون من المناسب التواصل بشأنها مع الطرف المسؤول، أو القائم بالقياس أو التقييم، أو الطرف القائم بالتكليف أو غيرهم، الغش أو الغش المشتبه فيه، والتجيز في إعداد معلومات الموضوع.

الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة

١٩٤أ. قد تتضمن المتطلبات المسلكية ذات الصلة متطلباً يقضي بالتقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لمستوى إداري مناسب أو للمكلفين بالحوكمة. وفي بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح قيوداً على قيام المحاسب القانوني بالإبلاغ عن أمور معينة للطرف المسؤول أو الإدارة أو المكلفين بالحوكمة. وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص القيام بإبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في فعل غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المحاسب القانوني مطالباً بالتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية بموجب أنظمة مكافحة غسل الأموال. وفي هذه الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المحاسب القانوني معقدة، وقد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لسلطة معنية خارج المنشأة

١٩٥أ. 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 بموجها في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام لسلطة معنية خارج المنشأة.^٨

١٩٦أ. قد يكون من الضروري أو من المناسب في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية خارج المنشأة للأسباب الآتية:

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

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

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

١٩٧أ. قد يشمل التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، وفقاً للأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح الذي يلاحظه المحاسب القانوني أو الذي يصبح على دراية به أثناء تنفيذه للارتباط حتى وإن لم يكن لعدم الالتزام تأثير على معلومات الموضوع. وبموجب هذا المعيار، لا يتوقع أن يكون لدى المحاسب القانوني مستوى من الفهم للأنظمة واللوائح يتجاوز ذلك الذي يؤثر على معلومات الموضوع. ومع ذلك، فقد تتوقع الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة من المحاسب القانوني تطبيق المعرفة والحكم المهني والخبرة المهنية عند الاستجابة لعدم الالتزام. أمّا الفصل فيما إذا كان تصرف ما يُشكّل عدم التزام فعلي، فهو في النهاية أمر تختص به المحاكم أو الهيئات القضائية الأخرى المعنية.

^٨ انظر، على سبيل المثال، الفقرات ٣٦٠/٣٦٠-ي، ٣٧/٣٦٠ من الميثاق الدولي.

١٩٨١. في بعض الظروف، قد يكون محظوراً التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة، نظراً لواجب السرية الذي يتحمله المحاسب القانوني بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة. وفي حالات أخرى، لن يُعد التقرير عن عدم الالتزام، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، لسلطة معنية خارج المنشأة انتهاكاً لواجب السرية بموجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة.^٩

١٩٩١. 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).^{١٠}

التوثيق (راجع: الفقرات ٧٩-٨٣)

٢٠٠١. 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.

٢٠١١. 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.

٢٠٢١. 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.

٢٠٣١. قد يشتمل التوثيق على سجل، على سبيل المثال، لما يلي:

- الخصائص المميزة للبيانات أو الأمور الخاصة التي تم اختبارها؛
- من قام بتنفيذ أعمال الارتباط وتاريخ الانتهاء من هذه الأعمال؛
- من 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.

٢٠٤١. قد يشتمل التوثيق على سجل، على سبيل المثال، لما يلي:

- القضايا التي تم تحديدها فيما يتعلق بالالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة وكيفية حلها.
- الاستنتاجات بشأن الالتزام بمتطلبات الاستقلال المنطبقة على الارتباط، وأية مناقشات ذات صلة تمت مع المكتب لدعم هذه الاستنتاجات.
- الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات التأكيد والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.
- طبيعة ونطاق المشاورات التي تمت خلال سير الارتباط، والاستنتاجات الناتجة عنها.

^٩ انظر، على سبيل المثال، الفقرات ١/١١٤ و ١/١١٤ ت ١ وي ٣٧/٣٦٠ من الميثاق الدولي.

^{١٠} انظر، على سبيل المثال، الفقرة ٣٩/٣٦٠ ت ١ من الميثاق الدولي.

جمع ملف الارتبائاط النهائي

٢٠٥. يتطلب معيار رقابة الجودة (١) (أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار) أن تقوم المكاتب بوضع سياسات وإجراءات من أجل استكمال جمع ملفات الارتبائاط في الوقت المناسب^{١١} والحدّ الزمني المناسب لاستكمال جمع ملف الارتبائاط النهائي هو عادةً ٦٠ يوماً بحدّ أقصى من تاريخ تقرير التأكيد^{١٢}.

٢٠٦. يعدّ جمع ملف الارتبائاط النهائي بعد تاريخ تقرير الارتبائاط عملية إدارية لا تشتمل على أداء إجراءات جديدة، أو استخلاص استنتاجات جديدة، ولكن قد تطرأ تغييرات على توثيق أعمال الارتبائاط 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 الارتبائاط قبل تاريخ تقرير الارتبائاط.

٢٠٧. يتطلب معيار رقابة الجودة (١) (أو المتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار) أن تقوم المكاتب بوضع سياسات وإجراءات من أجل الاحتفاظ بوثائق أعمال الارتبائاط^{١٣}. ولا تقل فترة الاحتفاظ الخاصة بارتبائاطات التأكيد عن خمس سنوات من تاريخ تقرير التأكيد^{١٤}.

^{١١} معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ٤٥

^{١٢} معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ٥٤

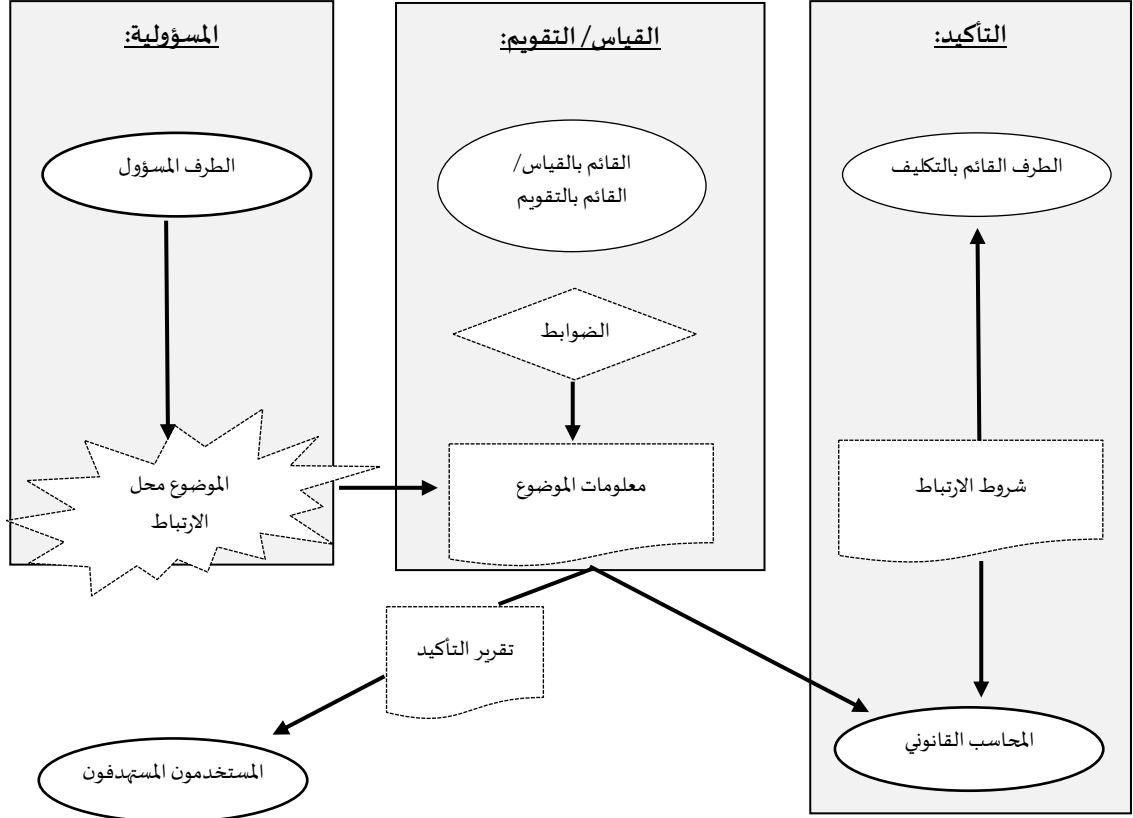
^{١٣} معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ٤٧

^{١٤} معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ٦١

الملحق

(راجع: الفقرات ٢، ٨، ١١، ١٦، ٣٦أ-٣٨)

الأدوار والمسؤوليات



١. تحتوي جميع ارتباطات التأكيـد على ثلاثة أطراف على الأقل، هي: الطرف المسؤول والمحاسب القانوني والمستخدمين المستهدفين. وبناءً على ظروف الارتباط، قد يوجد أيضاً دور مستقل للقائم بالقياس أو القائم بالتقويم أو الطرف القائم بالتكليف.
٢. يوضح الشكل أعلاه كيفية تعلق الأدوار الآتية بارتباط التأكيـد:
 - (أ) الطرف المسؤول هو المسؤول عن الموضوع محل الارتباط.
 - (ب) يستخدم القائم بالقياس أو القائم بالتقويم الضوابط لقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط بما يؤدي للتوصل إلى معلومات الموضوع.
 - (ج) يتفق الطرف القائم بالتكليف مع المحاسب القانوني على شروط الارتباط.
 - (د) يحصل المحاسب القانوني على ما يكفي من الأدلة المناسبة لإبداء استنتاج يهدف إلى رفع درجة الثقة لدى المستخدمين المستهدفين، بخلاف الطرف المسؤول، حيال معلومات الموضوع.
 - (هـ) يتخذ المستخدمون المستهدفون قراراتهم على أساس معلومات الموضوع. المستخدمون المستهدفون هم الأفراد أو الكيانات أو مجموعات الأفراد أو الكيانات الذين يتوقع المحاسب القانوني أنهم سيستخدمون تقرير التأكيـد.
٣. يمكن رصد الملاحظات الآتية فيما يتعلق بهذه الأدوار:
 - يحتوي كل ارتباط تأكيـد على الأقل على طرف مسؤول ومستخدمين مستهدفين إضافة إلى المحاسب القانوني.
 - لا يمكن أن يكون المحاسب القانوني هو الطرف المسؤول أو الطرف القائم بالتكليف أو أحد المستخدمين المستهدفين.
 - في الارتباط المباشر، يكون المحاسب القانوني هو أيضاً القائم بالقياس أو القائم بالتقويم.

- في ارتباط التصديق، يمكن أن يكون الطرف المسؤول، أو شخص آخر، غير المحاسب القانوني، هو القائم بالقياس أو القائم بالتقويم.
 - متى قام المحاسب القانوني بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط وفقاً للضوابط، كان الارتباط ارتباطاً مباشراً. ولا يمكن تغيير صفة ذلك الارتباط إلى ارتباط تصديق عن طريق تحميل 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.
٤. قد يكون استنتاج المحاسب القانوني مُصاغاً للتعبير عن:
- الموضوع محل الارتباط والضوابط المنطبقة؛ أو
 - معلومات الموضوع والضوابط المنطبقة؛ أو
 - بيان مقدم من الطرف المعني.
٥. يجوز أن يتفق المحاسب القانوني والطرف المسؤول على تطبيق مبادئ معايير التأكيد على أحد الارتباطات عندما لا يكون هناك مستخدمون مستهدفون سوى الطرف المسؤول لكن شريطة الوفاء بجميع المتطلبات الأخرى لمعايير التأكيد. وفي مثل هذه الحالات، يشتمل تقرير المحاسب القانوني على عبارة تفيد بقصر استخدام التقرير على الطرف المسؤول.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in December 2022 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in March 2023, 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, 2021 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في مارس ٢٠٢٣ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢١ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في ديسمبر ٢٠٢٢ 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 ٢٠٢١، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2022 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 © لعام ٢٠٢٢ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2023 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 © لعام ٢٠٢٣ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition] ISBN: [978-1-60815-507-1]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition] ISBN: [978-1-60815-507-1]</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 (٣٤٠٠): اختبار المعلومات المالية المستقبلية

اعتمءت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار ارتباطات التأكيء (٣٤٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيء.

المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤٠٠)

اختبار المعلومات المالية المستقبلية

(يسري هذا المعيار على الأعمال المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
٧-١	مقدمة
٩-٨	تأكيد المراجع المتعلق بمعلومات مالية مستقبلية
١٢-١٠	قبول الارتباط
١٥-١٣	المعرفة بالنشاط
١٦	الفترة المُغطاة
٢٥-١٧	إجراءات الاختبار
٢٦	العرض والإفصاح
٣٣-٢٧	التقرير عن اختبار المعلومات المالية المستقبلية

ينبغي قراءة المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤٠٠) "اختبار المعلومات المالية المستقبلية" جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

مقدمة

١. الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتقديرات إرشادات عن الارتباطات لاختبار المعلومات المالية المستقبلية والتقارير 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.
٢. عند تنفيذ ارتباطات لاختبار 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 بشكل 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.
٣. "المعلومات المالية المستقبلية" يُقصد بها معلومات مالية مستندة إلى افتراضات عن الأحداث التي يمكن أن تحدث في المستقبل والتصرفات المحتملة من جانب المنشأة. وهي غير موضوعية بطبيعتها إلى حد كبير، ويتطلب إعدادها ممارسة اجتهادات كبيرة. وقد تظهر المعلومات المالية المستقبلية في صورة تنبؤ أو توقع أو مزيج من كليهما، على سبيل المثال، تنبؤ لسنة واحدة بالإضافة إلى توقع لخمس سنوات.
٤. "التنبؤ" يُقصد به معلومات مالية مستقبلية 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).
٥. "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").
٦. يمكن أن تتضمن المعلومات المالية المستقبلية قوائم مالية أو عنصر واحد أو أكثر من عناصر القوائم المالية، وقد يتم إعدادها:
 - (أ) كأداة داخلية للإدارة، على سبيل المثال للمساعدة في تقويم استثمار رأسمالي محتمل؛ أو
 - (ب) لتوزيعها على أطراف ثالثة، على سبيل المثال، في:
 - نشرة اكتتاب لتوفير معلومات عن التوقعات المستقبلية للمستثمرين المحتملين.
 - تقرير سنوي لتوفير معلومات للمساهمين والسلطات التنظيمية والأطراف المهتمة الأخرى.
 - مستند يهدف إلى تزويد المقرضين بمعلومات، قد تتضمن على سبيل المثال تنبؤات للتدفقات النقدية.
٧. الإدارة هي المسؤولة عن إعداد وعرض المعلومات المالية المستقبلية، بما في ذلك تحديد الافتراضات التي استندت إليها والإفصاح عنها. وقد يُطلب من المراجع اختبار المعلومات المالية المستقبلية وإعداد تقرير عنها لتعزيز مصداقيتها سواءً كانت مُعدّة لاستخدامها من قبل أطراف ثالثة أو كانت مُعدّة لأغراض داخلية.

تأكيد المراجع المتعلق بمعلومات مالية مستقبلية

٨. تتعلق المعلومات المالية المستقبلية بأحداث وتصرفات لم تحدث بعد وقد لا تحدث. وبالرغم من احتمال توفر أدلة تدعم الافتراضات التي استندت إليها المعلومات المالية المستقبلية، فإن تلك الأدلة في حد ذاتها ذات توجه مستقبلي 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.
٩. وعلاوة على ذلك، ونظراً لأنواع الأدلة المتاحة عند تقييم الافتراضات التي استندت إليها المعلومات المالية المستقبلية، فإنه قد يكون من الصعب على المراجع الوصول إلى مستوى من الاقتناع يكفي لإبداء رأي جازم بأن الافتراضات تخلو من التحريف 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

١٠. قبل قبول أي ارتباط لاختبار المعلومات المالية المستقبلية، يأخذ المراجع في الحسبان جملة أمور من بينها:
- الاستخدام المستهدف للمعلومات؛
 - ما إذا كانت المعلومات ستكون للتوزيع العام أو المحدود؛
 - طبيعة الافتراضات، أي ما إذا كانت تعد افتراضات أفضل تقدير أو افتراضات نظرية؛
 - العناصر التي سيتم تضمينها في المعلومات؛
 - الفترة التي تغطيها المعلومات.
١١. لا ينبغي للمراجع قبول الارتباط، أو ينبغي عليه الانسحاب منه، عندما تكون الافتراضات غير واقعية بشكل واضح أو عندما يعتقد المراجع بأن المعلومات المالية المستقبلية ستكون غير مناسبة للاستخدام المستهدف.
١٢. ينبغي أن يتفق المراجع والعميل على شروط الارتباط. ومن مصلحة كلٍ من المنشأة والمراجع أن يرسل المراجع خطاب ارتباط للمساعدة في تجنب سوء الفهم المتعلق بالارتباط. ويتناول خطاب الارتباط الأمور الواردة في الفقرة ١٠، ويوضح مسؤوليات الإدارة عن الافتراضات وعن تزويد المراجع بجميع المعلومات ذات الصلة والبيانات المصدرية المستخدمة في وضع الافتراضات.

المعرفة بالنشاط

١٣. ينبغي على المراجع أن يحظى بمستوى كافٍ من المعرفة بالنشاط ليكون قادراً على تقييم ما إذا كانت جميع الافتراضات المهمة المطلوبة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية قد تم تحديدها، ويحتاج المراجع أيضاً أن يكون على دراية بالية المنشأة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية، على سبيل المثال، عن طريق النظر فيما يلي:
- أدوات الرقابة الداخلية المطبقة على النظام المستخدم في إعداد المعلومات المالية المستقبلية وخبرة وتجربة الأشخاص الذين يعدون المعلومات المالية المستقبلية.
 - طبيعة التوثيق المُعدّ من جانب المنشأة والذي يدعم افتراضات الإدارة.
 - مدى استخدام الأساليب الإحصائية والرياضية والمستندة إلى الحاسب.
 - الطرق المستخدمة في وضع الافتراضات وتطبيقها.
 - دقة المعلومات المالية المستقبلية المُعدّة في فترات سابقة وأسباب الانحرافات المهمة.
١٤. ينبغي على المراجع أن يأخذ في الحسبان المدى الذي يكون فيه الاعتماد على المعلومات المالية التاريخية مبرراً. ويحتاج المراجع إلى تحسين 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 استخدمت في إعدادها مبادئ محاسبية مقبولة.

١٥. إذا لم يكن تقرير المراجعة أو تقرير الفحص عن المعلومات المالية التاريخية لفترة سابقة غير معدل، أو إذا كانت المنشأة في مرحلة التأسيس، فعلى المراجع أن يأخذ في الحسبان الحقائق المحيطة وتأثيرها على اختبار المعلومات المالية المستقبلية.

الفترة المغطاة

١٦. ينبغي على المراجع أن يأخذ في الحسبان الفترة الزمنية التي تغطيها المعلومات المالية المستقبلية. وحيث إن الافتراضات تصبح طئيبة 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 المغطاة.
- درجة الاعتماد على الافتراضات، على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة بصدد تقديم منتج جديد، فإن الفترة المستقبلية المغطاة قد تكون قصيرة ومقسمة إلى فترات صغيرة، مثلاً أسابيع أو شهور. وعلى الجانب الآخر، إذا كان النشاط الوحيد للمنشأة هو امتلاك عقارات بموجب عقود تأجير طويلة الأجل، فقد يكون من المعقول تغطية فترة مستقبلية طويلة نسبياً.
- احتياجات المستخدمين، فعلى سبيل المثال، قد يتم إعداد المعلومات المالية المستقبلية فيما يتصل بطلب مقدم للحصول على قرض وللفترة الزمنية المطلوبة لتوليد أموال كافية للسداد. وبالتالي، فإن المعلومات قد يتم إعدادها للمستثمرين فيما يتصل ببيع سندات لتوضيح الاستخدام المستهدف للمتحصلات في الفترة التالية.

إجراءات الاختبار

١٧. عند تحديد طبيعة إجراءات 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.

١٨. يتولى المراجع تقييم مصدر الأدلة التي تدعم افتراضات الإدارة لأفضل تقدير، وتقييم إمكانية الاعتماد على هذه الأدلة. ويمكن الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تؤيد تلك الافتراضات من مصادر داخلية وخارجية، بما في ذلك النظر في الافتراضات في ضوء المعلومات التاريخية وتقويم ما إذا كانت تستند إلى خطط تقع في نطاق قدرة المنشأة.

١٩. عند استخدام الافتراضات النظرية، ينظر المراجع فيما إذا كانت جميع الانعكاسات 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.

٢٠. على الرغم من عدم الحاجة للحصول على أدلة تدعم الافتراضات النظرية، فإن المراجع بحاجة لأن يقتنع بأنها متسقة مع الغرض من المعلومات المالية المستقبلية وأنه لا يوجد سبب يدعو للاعتقاد بأنها غير واقعية بشكل واضح.

٢١. يحتاج المراجع لأن يقتنع بأن المعلومات المالية المستقبلية مُعدَّة بشكلٍ سليمٍ 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 تعتمزم الإدارة اتخاذها متوافقة مع بعضها ولا توجد حالات عدم اتساق في تحديد المبالغ المستندة إلى متغيرات مشتركة مثل معدلات الفائدة.
٢٢. يركز المراجع على المدى الذي سيكون فيه للمجالات الحساسة بصفة خاصة للتباين تأثير جوهري على النتائج الموضحة في المعلومات المالية المستقبلية. وسيؤثر هذا على مدى سعي المراجع للحصول على أدلة مناسبة. وسيؤثر أيضاً على تقويم المراجع لمدى مناسبة الإفصاح وكفايته.
٢٣. عند الارتباط لاختبار عنصر واحد أو أكثر من عناصر المعلومات المالية المستقبلية، كقائمة مالية فردية، فمن المهم أن يأخذ المراجع في الحسبان العلاقات المتبادلة مع المكونات الأخرى في القوائم المالية.
٢٤. عند تضمين أي جزء منقضي من الفترة الحالية في المعلومات المالية المستقبلية، ينظر المراجع في مدى الحاجة لتطبيق إجراءات على المعلومات التاريخية. وسوف تتباين الإجراءات تبعاً للظروف، على سبيل المثال، المدة التي انقضت من الفترة المستقبلية.
٢٥. ينبغي على المراجع أن يحصل على إفادات مكتوبة من الإدارة بشأن الاستخدام المستهدف للمعلومات المالية المستقبلية، ومدى اكتمال افتراضات الإدارة المهمة، وقبول الإدارة لتحمل مسؤوليتها عن المعلومات المالية المستقبلية.

العرض والإفصاح

٢٦. عند تقييم عرض المعلومات المالية المستقبلية والإفصاح عنها، بالإضافة إلى المتطلبات الخاصة لأي أنظمة أو لوائح أو معايير مهنية ذات صلة، يحتاج المراجع إلى النظر فيما يلي:
- (أ) ما إذا كان عرض المعلومات المالية المستقبلية يقدم معلومات مفيدة وغير مضلل؛
- (ب) ما إذا كانت السياسات المحاسبية قد تم الإفصاح عنها بشكلٍ واضح في الإيضاحات المرفقة بالمعلومات المالية المستقبلية؛
- (ج) ما إذا كانت الافتراضات قد تم الإفصاح عنها بشكلٍ كافٍ في الإيضاحات المرفقة بالمعلومات المالية المستقبلية؛ ويلزم توضيح ما إذا كانت الافتراضات تمثل أفضل تقديرات من جانب الإدارة أم أنها افتراضات نظرية، وعندما تتعلق الافتراضات بمجالات تُعد 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

٢٧. ينبغي أن يحتوي التقرير المُعدّ من قبل المراجع بشأن اختبار المعلومات المالية المستقبلية على ما يلي:
- (أ) العنوان؛
- (ب) المخاطبون بالتقرير؛
- (ج) تحديد المعلومات المالية المستقبلية؛
- (د) الإشارة إلى معايير ارتباطات التأكيد، أو المعايير أو الممارسات الوطنية ذات الصلة المنطبقة لاختبار المعلومات المالية المستقبلية؛
- (هـ) عبارة تفيد بأن الإدارة هي المسؤولة عن المعلومات المالية المستقبلية، بما في ذلك الافتراضات التي استندت إليها؛
- (و) عند الاقتضاء، الإشارة إلى الغرض و/أو التوزيع المُقيد للمعلومات المالية المستقبلية؛

- (ز) عبارة تأكيد بصيغة النفي بشأن ما إذا كانت الافتراضات توفر أساساً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية؛
- (ح) رأي فيما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية 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.

٢٨. فيما يلي مثال لمقتطف من تقرير غير معدل عن أحد التنبؤات:

لقد اخترنا التنبؤ^١ 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...^٢

ويمكن أن تختلف النتائج الفعلية عن التنبؤ لأن الأحداث المتوقعة كثيراً ما لا تقع كما هو متوقع كما إن التباين قد يكون جوهرياً.

٢٩. فيما يلي مثال لمقتطف من تقرير غير معدل عن أحد التوقعات:

لقد اخترنا التوقع^٣ 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.

١ يتم إدراج اسم المنشأة والفترة التي يغطيها التنبؤ ويتم تحديدهما بشكل مناسب، على سبيل المثال عن طريق الإشارة إلى أرقام الصفحات أو عن طريق تحديد القوائم الفردية.
٢ يُشار إلى إطار التقرير المالي ذي الصلة.
٣ يتم إدراج اسم المنشأة والفترة التي يغطيها التوقع ويتم تحديدهما بشكل مناسب، على سبيل المثال عن طريق الإشارة إلى أرقام الصفحات أو عن طريق تحديد القوائم الفردية.

واستناداً إلى اختبارنا للأدلة الداعمة للافتراضات، فلم ينم إلى علمنا ما يدعوننا إلى الاعتقاد بأن هذه الافتراضات لا توفر أساساً معقولاً للتوقع، بافتراض أن (تتم الإشارة إلى الافتراضات النظرية). كما نرى أن التوقع مُعدُّ بشكل سليم على أساس الافتراضات ومعروضٌ وفقاً ل...^٤

وحتى في حالة وقوع الأحداث المتوقعة وفقاً للافتراضات النظرية المذكورة أعلاه، يظل من المحتمل أن تختلف النتائج الفعلية عن التوقع لأن الأحداث المتوقعة الأخرى كثيراً ما لا تقع كما هو متوقع، كما إن التباين قد يكون جوهرياً.

٣٠. عندما يعتقد المراجع أن عرض المعلومات المالية المستقبلية والإفصاح عنها ليس كافياً، ينبغي عليه إبداء رأي متحفظ أو معارض في تقريره عن المعلومات المالية المستقبلية، أو ينبغي عليه الانسحاب من الارتباط، حسب مقتضى الحال. ومن أمثلة ذلك ما يكون عندما تفشل المعلومات المالية في الإفصاح بشكل كاف عن تبعات أي افتراضات تُعد حساسة للغاية.

٣١. عندما يعتقد المراجع أن واحداً أو أكثر من الافتراضات المهمة لا يوفر أساساً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية 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 إمّا إبداء رأي معارض في تقريره عن المعلومات المالية المستقبلية، أو الانسحاب من الارتباط.

٣٢. عندما يتأثر الاختبار بظروف تحول دون تطبيق واحد أو أكثر من الإجراءات التي تُعد ضرورية في ظل الظروف القائمة، فينبغي على المراجع إمّا الانسحاب من الارتباط أو الامتناع عن إبداء رأي مع وصف القيد المفروض على النطاق في تقريره عن المعلومات المالية المستقبلية.

^٤ انظر الحاشية رقم ٢.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in December 2022 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in March 2023, 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, 2021 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في مارس ٢٠٢٣ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢١ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في ديسمبر ٢٠٢٢ 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 ٢٠٢١، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2022 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 © لعام ٢٠٢٢ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2023 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 © لعام ٢٠٢٣ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition] ISBN: [978-1-60815-507-1]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition] ردمك: [978-1-60815-507-1]</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>

معياراتبطاطات التأكيد (٣٤٠٢): تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار التأكيد (٣٤٠٢)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤٠٢)

تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية

(يسري هذا المعيار على أعمال تقارير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية المرتبط علمياً اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
٦-١	نطاق هذا المعيار
٧	تاريخ السريان
٨	الأهداف
٩	التعريفات
	المتطلبات
١٠	معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)
١١	المتطلبات المسلكية
١٢	الإدارة والمكلفون بالحوكمة
١٤-١٣	القبول والاستمرار
١٨-١٥	تقييم مدى مناسبة الضوابط
١٩	الأهمية النسبية
٢٠	التوصل إلى فهم لنظام المنشأة الخدمية
٢٢-٢١	الحصول على الأدلة المتعلقة بالوصف
٢٣	الحصول على الأدلة المتعلقة بتصميم أدوات الرقابة
٢٩-٢٤	الحصول على الأدلة المتعلقة بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة
٣٧-٣٠	عمل وظيفة المراجعة الداخلية
٤٠-٣٨	الإفادات المكتوبة
٤٢	المعلومات الأخرى
٤٤-٤٣	الأحداث اللاحقة
٥٢-٤٥	التوثيق
٥٥-٥٣	إعداد تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية
٥٦	مسؤوليات الاتصال الأخرى
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
٢أ-١أ	نطاق هذا المعيار

٤١-٣١	التعريفات
٥١	المتطلبات المسلكية
٦١	الإدارة والمكلفون بالحوكمة
١٢١-٧١	القبول والاستمرار
١٥١-١٣١	تقييم مدى مناسبة الضوابط
١٨١-١٦١	الأهمية النسبية
٢٠١-١٩١	التوصل إلى فهم لنظام المنشأة الخدمية
٢٤١-٢١١	الحصول على الأدلة المتعلقة بالوصف
٢٧١-٢٥١	الحصول على الأدلة المتعلقة بتصميم أدوات الرقابة
٣٦١-٢٨١	الحصول على الأدلة المتعلقة بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة
٤١١-٣٧١	عمل وظيفة المراجعة الداخلية
٤٣١-٤٢١	الإفادات المكتوبة
٤٥١-٤٤١	المعلومات الأخرى
٤٦١	التوثيق
٥٢١-٤٧١	إعداد تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية
٥٣١	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 لارتباطات التأكيد (٣٤٠٢) "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 ارتباطات التأكيد.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار ارتباطات التأكيد التي يقوم بها محاسب قانوني^١ لتقديم تقرير تستخدمه المنشآت المستفيدة ومراجعوها بشأن أدوات الرقابة في منشأة خدمية تقدم للمنشآت المستفيدة خدمة من المرجح أن تكون ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التقرير المالي في المنشآت المستفيدة. ويكمل هذا المعيار معيار المراجعة (٤٠٢)،^٢ من حيث أن التقارير المُعدَّة وفقاً لهذا المعيار قادرة على توفير أدلة مناسبة بموجب معيار المراجعة (٤٠٢). (راجع: الفقرة ١)

٢. 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.^٣ ويتناول هذا المعيار فقط ارتباطات التصديق التي تقدم تأكيداً معقولاً.^٤

٣. ينطبق هذا المعيار فقط عندما تكون المنشأة الخدمية مسؤولة عن التصميم المناسب لأدوات الرقابة، أو قادرة على تقديم بيان بشأن هذا التصميم. ولا يتناول هذا المعيار ارتباطات التأكيدات لما يلي:

(أ) إعداد تقرير فقط عمّا إذا كانت أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل وفق ما هو موضح، أو

(ب) إعداد تقرير عن أدوات رقابة أخرى في المنشأة الخدمية بخلاف تلك الأدوات التي ترتبط بخدمة من المرجح أن تكون ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التقرير المالي في المنشأة المستفيدة (على سبيل المثال، أدوات الرقابة التي تؤثر على الإنتاج أو رقابة الجودة في المنشآت المستفيدة).

ومع ذلك، يقدم هذا المعيار بعض الإرشادات لمثل تلك الارتباطات التي يتم القيام بها بموجب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠). (راجع: الفقرة ٢أ)

٤. بالإضافة إلى إصدار تقرير تأكيد عن أدوات الرقابة، فإن مراجع المنشأة الخدمية قد يتم تكليفه أيضاً بتقديم تقارير، لم يتم تناولها في هذا المعيار، مثل ما يلي:

(أ) تقرير عن معاملات المنشأة المستفيدة أو أرصدها التي تحتفظ بها المنشأة الخدمية؛ أو

(ب) تقرير إجراءات متفق عليها عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية.

العلاقة مع معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) والإصدارات المهنية الأخرى، والمتطلبات الأخرى

٥. يتعين على مراجع المنشأة الخدمية الالتزام بمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) وهذا المعيار عند تنفيذ ارتباطات التأكيد المتعلقة بأدوات الرقابة في المنشآت الخدمية. ويكمل هذا المعيار معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، ولكنه لا يحل محله، ويتوسع في كيفية تطبيق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) في ارتباطات التأكيد المعقول للتقرير عن أدوات الرقابة في المنشآت الخدمية.

٦. يتطلب الالتزام بمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) جملة أمور من بينها الالتزام بنصوص الميثاق الدولي لسلوك 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.^٥ ويتطلب ذلك أيضاً أن يكون الشريك المسؤول عن الارتباط عضواً في مكتب يطبق معيار رقابة الجودة (١)،^٦ أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (١).

١ معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) "ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية"، الفقرة ١٢ (ص).

٢ معيار المراجعة (٤٠٢) "اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية"

٣ معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ١٢

٤ الفقرتان ١٣ و ٥٣ (ك) من هذا المعيار

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

٥ معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرات (أ) ٣ و ٢٠ و ٣٤

٦ معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرتان ٣ (ب) و ٣١ (أ) المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

تاريخ السريان

٧. يسري هذا المعيار على أعمال تقارير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٨. تتمثل أهداف مراجع المنشأة الخدمية فيما يلي:

(أ) الوصول إلى تأكيد معقول عمّا يلي:

(١) ما إذا كان وصف المنشأة الخدمية لنظامها يعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، النظام كما هو مصمم ومطبق طوال الفترة المحددة (أو في حالة التقرير من النوع (١)، كما في تاريخ محدد)؛

(٢) ما إذا كانت أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت مصممة، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، بشكل مناسب طوال الفترة المحددة (أو في حالة التقرير من النوع (١)، كما في تاريخ محدد)؛

(٣) ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، لتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة المحددة في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت متحققة طوال الفترة المحددة، وذلك في حال تضمينها في نطاق الارتباط.

(ب) إعداد تقرير عن الأمور الواردة في الفقرة الفرعية (أ) أعلاه وفقاً للنتائج التي توصل إليها مراجع المنشأة الخدمية.

التعريفات

٩. لأغراض هذا المعيار، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة 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 ٣)

(هـ) أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن: أدوات الرقابة المطبقة لدى منشأة خدمية من الباطن من أجل تقديم تأكيد معقول بشأن تحقيق أحد أهداف الرقابة.

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

(ز) الطريقة الشاملة: طريقة للتعامل مع الخدمات المقدمة من منشأة خدمية من الباطن، يشتمل 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 (أ٤))
- (ح) وظيفة المراجعة الداخلية: وظيفة في المنشأة تقوم بتنفيذ أنشطة تأكيدية واستشارية مصممة لتقويم وتحسين فاعلية حوكمة المنشأة وإدارتها للمخاطر وآلياتها الخاصة بالرقابة الداخلية.
- (ط) المراجعون الداخليون: الأفراد الذين ينفذون أنشطة 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 (١)): هو تقرير يضم:
- (١) وصف المنشأة الخدمية لنظامها؛
 - (٢) بياناً مكتوباً من قبل المنشأة الخدمية بأنه، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، فإن:
 - أ. الوصف يعرض بشكل عادل نظام المنشأة الخدمية حسب تصميمه وتطبيقه في التاريخ المحدد؛
 - ب. أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت مصممة بشكل مناسب في التاريخ المحدد؛
 - (٣) تقرير تأكيد من مراجع المنشأة الخدمية يقدم استنتاج تأكيد معقول بشأن الأمور الواردة في الفقرتين (٢) أ. و ب. أعلاه.
- (ك) تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها وفعاليتها التشغيلية في منشأة خدمية (يُشار إليه في هذا المعيار بلفظ تقرير من النوع (٢)): هو تقرير يشمل:
- (١) وصف المنشأة الخدمية لنظامها؛
 - (٢) بياناً مكتوباً من قبل المنشأة الخدمية بأنه، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، فإن:
 - أ. الوصف يعرض بشكل عادل نظام المنشأة الخدمية حسب تصميمه وتطبيقه طوال الفترة المحددة؛
 - ب. أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت مصممة بشكل مناسب طوال الفترة المحددة؛
 - ج. أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة؛
 - (٣) تقرير تأكيد من مراجع المنشأة الخدمية:
 - أ. يقدم استنتاج تأكيد معقول بشأن الأمور الواردة في الفقرات (٢) أ. ج. أعلاه؛
 - ب. يشتمل على وصف لاختبارات أدوات الرقابة ونتائج تلك الاختبارات.
- (ل) مراجع المنشأة الخدمية: هو محاسب قانوني يقدم، بناءً على طلب من منشأة خدمية، تقرير تأكيد بشأن أدوات الرقابة في منشأة خدمية.
- (م) المنشأة الخدمية: منشأة تُعد طرفاً ثالثاً (أو قسم في منشأة تُعد طرفاً ثالثاً) تقدم خدمات منشآت مستفيدة، ومن المرجح أن تكون تلك الخدمات ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التقرير المالي في المنشآت المستفيدة.
- (ن) بيان المنشأة الخدمية: البيان الكتابي بشأن الأمور المشار إليها في الفقرة ٩(ك) (٢) (أو الفقرة ٩(ي) (٢) في حالة تقرير من النوع (١)).
- (س) نظام المنشأة الخدمية (أو النظام): السياسات والإجراءات التي تصممها وتطبقها المنشأة الخدمية لتزويد المنشآت المستفيدة بالخدمات التي يغطيها تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية. ويتضمن وصف المنشأة الخدمية لنظامها تحديد: الخدمات المشمولة؛ والفترة، أو التاريخ في حالة التقرير من النوع (١)، الذي يتعلق به الوصف؛ وأهداف الرقابة؛ وأدوات الرقابة ذات العلاقة.

- (ع) المنشأة الخدمية من الباطن: منشأة خدمية تستخدمها منشأة خدمية أخرى لتأدية بعض الخدمات المقدمة لمنشآت مستفيدة، ومن المرجح أن تكون تلك الخدمات ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التقرير المالي في المنشآت المستفيدة.
- (ف) اختبار أدوات الرقابة: إجراء مصمم لتقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.
- (ص) مراجع المنشأة المستفيدة: المراجع الذي يقوم بعمليات المراجعة وإعداد التقرير عن القوائم المالية للمنشأة المستفيدة.^٧
- (ق) المنشأة المستفيدة: منشأة تستخدم منشأة خدمية.

المتطلبات

معييار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)

١٠. لا يجوز لمراجع المنشأة الخدمية الإفادة بأنه ملتزم بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بمتطلبات كل من هذا المعيار ومعييار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠).

المتطلبات المسلكية

١١. 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 ٥هـ)

الإدارة والمكلفون بالحوكمة

١٢. عندما يتطلب هذا المعيار من مراجع المنشأة الخدمية أن يستفسر من المنشأة الخدمية، أو يطلب إفادات منها، أو يتصل بها، أو يتفاعل معها بأي شكل آخر، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية تحديد الشخص أو الأشخاص المناسبين داخل إدارة المنشأة الخدمية أو هيكل الحوكمة الذين سيتواصل معهم. ويجب أن يشمل ذلك تحديد الأشخاص الذين يتحملون المسؤوليات المناسبة عن الأمور محل الاهتمام ولديهم معرفة مناسبة بها. (راجع: الفقرة ٦أ)

القبول والاستمرار

١٣. قبل الموافقة على قبول الارتباط أو الاستمرار فيه، يجب على مراجع المنشأة الخدمية:

(أ) تحديد ما إذا:

- (١) كان مراجع المنشأة الخدمية لديه الإمكانيات والقدرات لتنفيذ الارتباط: (راجع: الفقرة ٧أ)
- (٢) كانت الضوابط التي يتوقع المحاسب القانوني تطبيقها من قبل المنشأة الخدمية لإعداد وصف نظامها تُعد مناسبة وستكون متاحة للمنشآت المستفيدة ومراجعها؛
- (٣) 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:

- (١) إعداد وصف لنظامها، وبيان المنشأة الخدمية المرفق به، بما في ذلك اكتمال ذلك الوصف والبيان ودقتها وطريقة عرضها؛ (راجع: الفقرة ٨أ)
- (٢) وجود أساس معقول لإعداد بيان المنشأة الخدمية المرفق بوصف نظامها؛ (راجع: الفقرة ٩أ)
- (٣) تضمينها في بيان المنشأة الخدمية الضوابط التي استخدمتها في إعداد وصف نظامها؛

^٧ في حالة المنشآت الخدمية من الباطن، يُعد مراجع المنشأة الخدمية الخاص بمنشأة خدمية تستخدم خدمات منشأة خدمية من الباطن مراجع منشأة مستفيدة أيضاً.
* يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

(٤) تضمينها في وصفها لنظامها ما يلي:

أ. أهداف الرقابة؛

ب. الطرف الذي قام بتحديد أهداف الرقابة، عندما يتم تحديدها بموجب نظام أو لائحة، أو تحديدها من قبل طرف آخر (على سبيل المثال، مجموعة مستفيدة أو هيئة مهنية)؛

(٥) التعرف على المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها، وتصميم أدوات الرقابة وتطبيقها لتوفير تأكيد معقول بأن تلك المخاطر لن تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها، ولهذا فإن أهداف الرقابة المحددة سيتم تحقيقها؛ (راجع: الفقرة أ.١)

(٦) تزويد مراجع المنشأة الخدمية بما يلي:

أ. الوصول إلى جميع المعلومات، كالسجلات والوثائق والأمور الأخرى، بما في ذلك اتفاقيات مستوى الخدمة، التي تكون المنشأة الخدمية على دراية بها والتي تكون ذات صلة بوصف نظام المنشأة الخدمية وبيان المنشأة الخدمية المرفق به؛

ب. المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المراجع من المنشأة الخدمية لغرض ارتباط التأكيد؛

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

قبول التغيير في شروط الارتباط

١٤. إذا طلبت المنشأة الخدمية إدخال تغيير في نطاق الارتباط قبل الانتهاء من الارتباط، فيجب أن يكون مراجع المنشأة الخدمية مقتنعاً بوجود مبرر معقول لهذا التغيير. (راجع: الفقرة أ١١، أ١٢)

تحديد مدى مناسبة الضوابط

١٥. يجب على مراجع المنشأة الخدمية تحديد ما إذا كانت المنشأة الخدمية قد استخدمت ضوابط مناسبة في إعداد وصف نظامها، وفي تقويم ما إذا كانت أدوات الرقابة مُصمَّمة بشكلٍ مناسب، وفي حالة التقرير من النوع (٢)، في تقويم ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية.

١٦. عند تحديد مدى مناسبة الضوابط لتقويم وصف المنشأة الخدمية لنظامها، يجب على مراجع المنشأة الخدمية تحديد ما إذا كانت الضوابط تشتمل، كحد أدنى، على ما يلي:

(أ) ما إذا كان الوصف يعرض كيف تم تصميم نظام المنشأة الخدمية وتطبيقه، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال:

(١) أنواع الخدمات المقدمة، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، فئات المعاملات التي تمت معالجتها؛

(٢) الإجراءات، في كلٍ من تقنية المعلومات والأنظمة اليدوية، التي يتم تقديم الخدمات بها، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، الإجراءات التي يتم بها إنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها إذا اقتضت الضرورة، ونقلها إلى التقارير والمعلومات الأخرى المُعدة للمنشآت المستفيدة؛

(٣) السجلات ذات العلاقة والمعلومات المؤيدة، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، السجلات المحاسبية والمعلومات المؤيدة والحسابات الخاصة التي تُستخدم لإنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها؛ ويشمل ذلك تصحيح المعلومات غير الصحيحة؛ وكيفية نقل المعلومات إلى التقارير والمعلومات الأخرى المُعدة للمنشآت المستفيدة؛

(٤) الكيفية التي يتعامل بها نظام المنشأة الخدمية مع الأحداث والظروف المهمة بخلاف المعاملات؛

(٥) الآلية المستخدمة لإعداد التقارير والمعلومات الأخرى للمنشآت المستفيدة؛

(٦) أهداف الرقابة المحددة وأدوات الرقابة المُصممة لتحقيق تلك الأهداف؛

(٧) أدوات الرقابة المكتملة في المنشأة المستفيدة المنصوص عليها في تصميم أدوات الرقابة؛

(٨) الجوانب الأخرى لبيئة الرقابة في المنشأة الخدمية، وآلية تقييم المخاطر، ونظام المعلومات (بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة) والاتصال وأنشطة الرقابة ومتابعة أدوات الرقابة ذات الصلة بالخدمات المقدمة.

(ب) في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، ما إذا كان الوصف يتضمن التفاصيل ذات الصلة الخاصة بالتغييرات في نظام المنشأة الخدمية خلال الفترة التي يغطيها الوصف.

(ج) ما إذا كان الوصف يغفل ذكر أو 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.

١٧. عند تحديد مدى مناسبة الضوابط لتقويم تصميم أدوات الرقابة، يجب على مراجع المنشأة الخدمية تحديد ما إذا كانت الضوابط تشتمل، كحد أدنى، على ما يلي:

(أ) ما إذا كانت المنشأة الخدمية قد 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.

١٨. عند تحديد مدى مناسبة الضوابط لتقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في توفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف ستتحقق، يجب على مراجع المنشأة الخدمية تحديد ما إذا كانت الضوابط تشتمل كحد أدنى على ما إذا كانت أدوات الرقابة مُطبقة بصورة متسقة على النحو المصممة به طوال الفترة المحددة. ويشمل ذلك ما إذا كانت أدوات الرقابة اليدوية يقوم بتطبيقها أفراد لديهم الكفاءة والصلاحيّة المناسبة. (راجع: الفقرة ١٣١-١٥١)

الأهمية النسبية

١٩. عند التخطيط للارتباط وتنفيذه، يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يأخذ في الحسبان الأهمية النسبية فيما يتعلق بالعرض العادل للوصف ومدى مناسبة تصميم أدوات الرقابة. وفي حالة التقرير من النوع (٢)، فيما يتعلق بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. (راجع: الفقرات ١٦١-١٨١)

التوصل إلى فهم لنظام المنشأة الخدمية

٢٠. يجب أن يتوصل المراجع إلى فهم لنظام المنشأة الخدمية، بما في ذلك أدوات الرقابة الداخلة ضمن نطاق الارتباط. (راجع: الفقرتين ١٩١، ٢٠١)

الحصول على الأدلة المتعلقة بالوصف

٢١. يجب أن يحصل المراجع على وصف المنشأة الخدمية لنظامها ويقرأه، ويجب عليه أن يُقوّم ما إذا كانت جوانب الوصف الواردة في نطاق الارتباط معروضة بشكلٍ عادل، بما في ذلك ما إذا كانت: (راجع: الفقرتين ٢١١، ٢٢١)

(أ) أهداف الرقابة المحددة في وصف المنشأة الخدمية لنظامها تُعد معقولة في ظل الظروف القائمة؛ (راجع: الفقرة ٢٣١)

(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.

٢٢. يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يحدد، من خلال إجراءات أخرى إلى جانب الاستفسارات، ما إذا كان نظام المنشأة الخدمية قد تم تطبيقه. ويجب أن تشمل تلك الإجراءات الأخرى ملاحظة الطريقة التي يعمل بها نظام المنشأة الخدمية والتي تُطبق بها أدوات الرقابة، والفحص المادي للسجلات والوثائق الأخرى المتعلقة بذلك. (راجع: الفقرة ٢٤١)

الحصول على الأدلة المتعلقة بتصميم أدوات الرقابة

٢٣. يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يحدد ما هي أدوات الرقابة الضرورية في المنشأة الخدمية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، ويجب أن يُقوّم ما إذا كانت أدوات الرقابة تلك قد تم تصميمها بشكلٍ مناسب. وهذا التحديد يجب أن يتضمن: (راجع: الفقرات ٢٥١-٢٧١)

- (أ) التعرف على المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها؛
(ب) تقويم الصلة بين أدوات الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها وتلك المخاطر.

الحصول على الأدلة المتعلقة بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة

٢٤. يجب على مراجع المنشأة الخدمية، عند تقديم تقرير من النوع (٢)، أن يختبر أدوات الرقابة التي يرى أنها ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، وأن 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 ٢٨١-٣٢١)

٢٥. عند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، يجب على مراجع المنشأة الخدمية القيام بما يلي:

- (أ) تنفيذ إجراءات أخرى بالتزامن مع الاستفسار للحصول على أدلة عن:
(١) كيفية تطبيق أداة الرقابة؛
(٢) الاتساق الذي طُبِّقت به أداة الرقابة؛
(٣) القائم بتطبيق أداة الرقابة والوسائل التي تم تطبيقها بها.

(ب) تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة التي سيتم اختبارها تعتمد على أدوات رقابة أخرى (أدوات رقابة غير مباشرة)، وإذا كان الحال كذلك، تحديد ما إذا كان من الضروري الحصول على أدلة تدعم الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات غير المباشرة؛ (راجع: الفقرتين ٣٣١، ٣٤١)

(ج) تحديد وسائل اختيار البنود للاختبار والتي تكون فعّالة في تحقيق أهداف الإجراء. (راجع: الفقرتين ٣٥١، ٣٦١)

٢٦. 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

٢٧. عندما يستخدم مراجع المنشأة الخدمية العينات، يجب على مراجع المنشأة الخدمية: (راجع: الفقرتين ٣٥١، ٣٦١)

- (أ) مراعاة الغرض من الإجراء وخصائص المجتمع الذي ستُسحب منه العينة عند تصميم العينة؛
(ب) تحديد العينة بحجم يكفي لتخفيض خطر العينة إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة؛
(ج) اختيار بنود العينة بحيث تحظى كل وحدة عينة في المجتمع بفرصة لاختيارها؛
(د) في حالة وجود إجراء 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

٢٨. يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يتحرى عن طبيعة وأسباب أي انحرافات يتم تحديدها، ويجب عليه أن يحدد ما يلي:

(أ) ما إذا كانت الانحرافات المُحددة تقع ضمن المعدل المتوقع للانحراف ويمكن قبولها؛ وبالتالي فإن الاختبار الذي تم تنفيذه يوفر أساساً مناسباً لاستنتاج أن أداة الرقابة تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة؛ أو

(ب) ما إذا كان من الضروري تنفيذ اختبار إضافي لأداة الرقابة أو لأدوات الرقابة الأخرى للوصول إلى استنتاج بشأن ما إذا كانت أدوات الرقابة ذات الصلة بهدف رقابة معين تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة؛ أو (راجع: الفقرة ٢٥٤)

(ج) ما إذا كان الاختبار الذي تم تنفيذه يوفر أساساً مناسباً لاستنتاج أن أداة الرقابة لم تكن تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة.

٢٩. في ظروفٍ نادرة للغاية، عندما يرى المراجع أن الانحراف 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 المُحددة، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يتأكد بدرجة عالية من أن مثل هذا الانحراف لا يمثل مجتمع العينة. ويجب على مراجع المنشأة الخدمية التوصل إلى هذه الدرجة العالية من التأكيد عن طريق تنفيذ المزيد من الإجراءات للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بأن الانحراف لا يؤثر على باقي مجتمع العينة.

عمل وظيفة المراجعة الداخلية^٨

التوصل إلى فهمٍ لوظيفة المراجعة الداخلية

٣٠. إذا كان لدى المنشأة الخدمية وظيفة للمراجعة الداخلية، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية التوصل إلى فهمٍ لطبيعة مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية والأنشطة التي تنفذها وذلك لغرض تحديد ما إذا كان عمل وظيفة المراجعة الداخلية من المرجح أن يكون ذا صلة بالارتباط. (راجع: الفقرة ٣٧٤)

تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل المراجعين الداخليين ومدى ذلك الاستخدام

٣١. يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يحدد:

(أ) ما إذا كان من المرجح أن يكون عمل المراجعين الداخليين كافياً لأغراض الارتباط؛

(ب) إذا كان الأمر كذلك، التأثير المقرر لعمل المراجعين الداخليين على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراجع المنشأة الخدمية.

٣٢. عند تحديد ما إذا كان من المرجح أن يكون عمل المراجعين الداخليين كافياً لأغراض الارتباط، يجب على مراجع المنشأة الخدمية تقييم:

(أ) موضوعية وظيفة المراجعة الداخلية؛

(ب) الكفاءة الفنية للمراجعين الداخليين؛

(ج) ما إذا كان من المرجح أن يكون عمل المراجعين الداخليين سيتم تنفيذه بالاعتناء المهنية الواجبة؛

(د) ما إذا كان من المرجح وجود اتصال فعال بين المراجعين الداخليين ومراجع المنشأة الخدمية.

٣٣. عند تحديد التأثير المقرر لعمل المراجعين الداخليين على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراجع المنشأة الخدمية، يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يأخذ في الحسبان: (راجع: الفقرة ٣٨٤)

(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

٣٤. 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 ٣٩٤)

^٨ لا يتناول هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها المراجعون الداخليون الأفراد مساعدة مباشرة لمراجع المنشأة الخدمية في تنفيذ إجراءات المراجعة.

٣٥. لتحديد مدى كفاية العمل المحدد المُنفذ من قبل المراجعين الداخليين لأغراض مراجع المنشأة الخدمية، يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يُقوّم ما يلي:

- (أ) ما إذا كان العمل قد قام بتنفيذه مراجعون داخليون حصلوا على تدريب في كاف ويحظون بالبراعة الفنية الكافية؛
- (ب) ما إذا كان العمل قد خضع لمستوى ملائم من الإشراف والفحص والتوثيق؛
- (ج) ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة كافية لتمكين المراجعين الداخليين من الوصول إلى استنتاجات معقولة؛
- (د) ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة، وما إذا كانت هناك أي تقارير من إعداد المراجعين الداخليين متسقة مع نتائج العمل المنفذ؛
- (هـ) ما إذا كان قد تم حل الاستثناءات ذات الصلة بالارتباط أو الأمور غير المعتادة التي أفصح عنها المراجعون الداخليون، بشكلٍ سليم.

التأثير على تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية

٣٦. إذا تم استخدام عمل وظيفية المراجعة الداخلية، فلا يجوز لمراجع المنشأة الخدمية أن يشير إلى ذلك العمل في الجزء الوارد في تقرير تأكيدته والذي يتضمن رأي مراجع المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرة ٤٠ (أ))
٣٧. في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، 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 يشتمل على وصف لعمل المراجع الداخلي وإجراءات مراجع المنشأة الخدمية فيما يتعلق بذلك العمل. (راجع: الفقرة ٤١ أ)

الإفادات المكتوبة

٣٨. يجب أن يطلب مراجع المنشأة الخدمية من المنشأة الخدمية تقديم إفادات مكتوبة: (راجع: الفقرة ٤٢ أ)
 - (أ) تعيد تأكيد البيان المرفق بوصف النظام؛
 - (ب) تفيد بأنها قد وفرت لمراجع المنشأة الخدمية جميع المعلومات ذات الصلة وسبل الوصول المتفق عليها؛^٩
 - (ج) تفيد بأنها قد أفصحت لمراجع المنشأة الخدمية عن أي أمور تنمو إلى علمها مما يلي:
 - (١) حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، أو الغش، أو الانحرافات غير المُصححة المنسوبة للمنشأة الخدمية والتي قد تؤثر على واحدة أو أكثر من المنشآت المستفيدة؛
 - (٢) أوجه القصور في تصميم أدوات الرقابة؛
 - (٣) الحالات التي لم تعمل فيها أدوات الرقابة حسب ما تم وصفه؛
 - (٤) أي أحداث وقعت بعد الفترة التي يغطيها وصف المنشأة الخدمية لنظامها وحتى تاريخ تقرير التأكيد الصادر عن مراجع المنشأة الخدمية، قد يكون لها تأثير جوهري على تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية.

٣٩. يجب أن تكون الإفادات المكتوبة في شكل خطاب للإفادات موجه إلى مراجع المنشأة الخدمية. ويجب أن يكون تاريخ الإفادات المكتوبة أقرب ما يمكن لتاريخ تقرير التأكيد الصادر عن مراجع المنشأة الخدمية، ولكن بما لا يتجاوز ذلك التاريخ.

٤٠. إذا لم تقدم المنشأة الخدمية، بعد مناقشة الأمر مع مراجع المنشأة الخدمية، إفادة واحدة أو أكثر من الإفادات المكتوبة المطلوبة وفقاً للفقرة ٣٨ (أ) و(ب) من هذا المعيار، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يمتنع عن إبداء أي رأي. (راجع: الفقرة ٤٣ أ)

المعلومات الأخرى

٤١. يجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يقرأ المعلومات الأخرى، إن وجدت، الواردة في أي مستند يحتوي على وصف المنشأة الخدمية لنظامها وعلى تقرير التأكيد الصادر عن مراجع المنشأة الخدمية، لتحديد أوجه عدم الاتساق الجوهرية، إن وجدت، مع ذلك الوصف. وعند قراءة

^٩ الفقرة ١٣ (ب) (٥) من هذا المعيار

المعلومات الأخرى لغرض تحديد أوجه عدم الاتساق الجوهرية، قد يصبح مراجع المنشأة الخدمية على علمٍ بتحريفٍ واضحٍ للحقائق في تلك المعلومات الأخرى.

٤٢. إذا حدد مراجع المنشأة الخدمية وجود عدم اتساق جوهري أو أصبح على علمٍ بوجود تحريفٍ واضحٍ لإحدى الحقائق في المعلومات الأخرى، فيجب عليه مناقشة الأمر مع المنشأة الخدمية. وإذا خلص مراجع المنشأة الخدمية إلى وجود عدم اتساق جوهري أو تحريفٍ لإحدى الحقائق في المعلومات الأخرى ورفضت المنشأة الخدمية تصحيح ذلك، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية اتخاذ تصرفٍ إضافي مناسب. (راجع: الفقرتين ٤٤، ٤٥)

الأحداث اللاحقة

٤٣. 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.

٤٤. لا يقع على مراجع المنشأة الخدمية أي التزام بتنفيذ أي إجراءات تتعلق بوصف نظام المنشأة الخدمية، أو مدى مناسبة تصميم أدوات الرقابة أو فاعليتها التشغيلية، بعد تاريخ تقرير التأكيد الصادر عنه.

التوثيق

٤٥. يجب على مراجع المنشأة الخدمية إعداد توثيق لأعمال الارتباط في الوقت المناسب، بشكل يوفر سجلاً لأساس إعداد تقرير التأكيد وعلى نحو يُعد كافياً ومناسباً لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالارتباط، من فهم ما يلي:

(أ) طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة للالتزام بهذا المعيار والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) نتائج الإجراءات المنفذة، والأدلة المتحصل عليها؛

(ج) الأمور المهمة التي ظهرت أثناء الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها في سبيل التوصل إلى تلك الاستنتاجات.

٤٦. عند توثيق طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة، يجب على مراجع المنشأة الخدمية تسجيل:

(أ) الخصائص 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.

٤٧. إذا استخدم مراجع المنشأة الخدمية عمالاً محدداً من أعمال المراجعين الداخليين، فيجب عليه توثيق النتائج التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بتقويم مدى كفاية عمل المراجعين الداخليين، والإجراءات التي نفذها على ذلك العمل.

٤٨. يجب على مراجع المنشأة الخدمية توثيق المناقشات التي تناولت الأمور المهمة مع المنشأة الخدمية وغيرها، بما في ذلك طبيعة الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، وتوقيت حدوث هذه المناقشات، وأطراف النقاش.

٤٩. إذا تعرف مراجع المنشأة الخدمية على معلومات لا تتسق مع الاستنتاج النهائي الذي تم التوصل إليه بشأن أمر مهم، فيجب عليه توثيق كيفية التعامل مع عدم الاتساق.

٥٠. يجب على مراجع المنشأة الخدمية جمع توثيقه في ملف للارتباط واستكمال الآلية الإدارية لجمع ملف الارتباط النهائي في الوقت المناسب بعد تاريخ تقرير التأكيد الصادر عنه.^{١٠}

^{١٠} تقدم الفقرتان ٥٤ و ٥٥ من معيار رقابة الجودة (١) المزيد من الإرشادات.

٥١. بعد الانتهاء من جمع ملف الارتباط النهائي، لا يجوز لمراجع المنشأة الخدمية حذف أو التخلص من أي وثائق لأعمال الارتباط قبل انتهاء المدة المقررة للاحتفاظ بها. (راجع: الفقرة ٤٦)

٥٢. إذا وجد مراجع المنشأة الخدمية ضرورة لإدخال تعديل على التوثيق القائم لأعمال الارتباط، أو إضافة توثيق جديد بعد الانتهاء من جمع ملف الارتباط النهائي، ولم يكن لذلك التوثيق تأثير على تقريره، فيجب عليه بغض النظر عن طبيعة التعديلات أو الإضافات توثيق ما يلي:

(أ) الأسباب المحددة لإجراء هذه التعديلات أو الإضافات؛

(ب) توقيت إجراء هذه التعديلات وفحصها والقائم بذلك.

إعداد تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية

محتوى تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية

٥٣. يجب أن يشتمل تقرير التأكيد الصادر عن مراجع المنشأة الخدمية، كحد أدنى، على العناصر الأساسية الآتية: (راجع: الفقرة ٤٧)

(أ) عنوان يشير بوضوح إلى أن التقرير هو تقرير تأكيد صادر عن مراجع المنشأة الخدمية المستقل.

(ب) المخاطب بالتقرير.

(ج) تحديد ما يلي:

(١) وصف المنشأة الخدمية لنظامها، وبيان المنشأة الخدمية، والذي يتضمن الأمور الواردة في الفقرة ٩(ك)(٢) للتقرير من النوع (٢)، أو الفقرة ٩(ي)(٢) للتقرير من النوع (١).

(٢) تلك الأجزاء من وصف المنشأة الخدمية لنظامها، إن وجدت، التي لا يغطيها رأي مراجع المنشأة الخدمية.

(٣) عبارة تفيد بأن مراجع المنشأة الخدمية لم يتم 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.

(٤) 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 يستثنى أهداف الرقابة وما يتعلق بها من أدوات في المنشأة الخدمية من الباطن ذات الصلة، وأن إجراءات مراجع المنشأة الخدمية لا تمتد لتشمل أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن. وفي حالة استخدام الطريقة الشاملة، يجب أن يشتمل تقرير التأكيد على عبارة تفيد بأن وصف المنشأة الخدمية لنظامها يشمل أهداف الرقابة وما يتعلق بها من أدوات في المنشأة الخدمية من الباطن، وأن إجراءات مراجع المنشأة الخدمية تمتد لتشمل أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن.

(د) تحديد الضوابط المنطبقة، والطرف الذي يحدد أهداف الرقابة.

(هـ) عبارة تفيد بأن التقرير، ووصف اختبارات أدوات الرقابة في حالة التقرير من النوع (٢)، يستهدفان فقط المنشآت المستفيدة 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 ٤٨)

(و) عبارة تفيد بأن المنشأة الخدمية مسؤولة عن:

(١) إعداد الوصف الخاص بنظامها، والبيان المرفق به، بما في ذلك اكتمال ذلك الوصف والبيان ودقتهما وطريقة عرضهما؛

(٢) تقديم الخدمات المشمولة في وصف المنشأة الخدمية لنظامها؛

(٣) النص على أهداف الرقابة (عندما لا تكون محددة بموجب الأنظمة أو اللوائح، أو من طرف آخر، على سبيل المثال، مجموعة مستفيدة أو هيئة مهنية)؛

(٤) تصميم أدوات الرقابة وتطبيقها لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.

(ز) عبارة تفيد بأن مسؤولية مراجع المنشأة الخدمية تتمثل في إبداء رأي عن وصف المنشأة الخدمية، وتصميم أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في ذلك الوصف، وعن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات، في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، استناداً إلى إجراءات مراجع المنشأة الخدمية.

(ح) عبارة تفيد بأن المكتب الذي يكون المحاسب القانوني عضواً فيه يطبق معيار رقابة الجودة (١) أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (١).(*)

(ط) 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. (**)(***)

(ي) عبارة تفيد بأن الارتباط قد تم تنفيذه وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢)، "تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية" الذي يتطلب من مراجع المنشأة الخدمية التخطيط للإجراءات وتنفيذها للوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كان وصف المنشأة الخدمية لنظامها معروضاً بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وما إذا كانت أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب، وأيضاً تعمل بفاعلية في حالة إعداد تقرير من النوع (٢).

(ك) ملخص بالإجراءات التي نفذها مراجع المنشأة الخدمية للوصول إلى تأكيد معقول وعبارة تفيد باعتقاد مراجع المنشأة الخدمية بأن الأدلة التي تم الحصول عليها تعد كافية ومناسبة بحيث تشكل أساساً لرأي مراجع المنشأة الخدمية، وأيضاً في حالة إعداد تقرير من النوع (١) عبارة تفيد بأن مراجع المنشأة الخدمية لم يُنفذ أي إجراءات تتعلق بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة وبالتالي فإنه لا يبدي أي رأي فيها.

(ل) عبارة توضح قيود أدوات الرقابة، وأيضاً في حالة إعداد تقرير من النوع (٢) عبارة توضح خطر تعميم أي تقويم للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على الفترات المستقبلية.

(م) رأي مراجع المنشأة الخدمية، المُعبّر عنه بصيغة الإثبات، بشأن ما يلي:

(١) في حالة إعداد تقرير من النوع (٢):

أ. ما إذا كان الوصف يعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، نظام المنشأة الخدمية الذي كان مصمماً ومطبقاً طوال الفترة المحددة؛

ب. ما إذا كانت أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت مصممة بشكل مناسب، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، طوال الفترة المحددة؛

ج. ما إذا كانت أدوات الرقابة المُختبرة، التي كانت لازمة لتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف كانت متحققة، كانت تعمل بفاعلية، من جميع الجوانب الجوهرية، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، طوال الفترة المُحددة.

(٢) في حالة إعداد تقرير من النوع (١):

* 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.

- 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.

٥٤. في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، يجب أن يتضمن تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية جزءاً منفصلاً بعد الرأي، أو مرفقاً معه، يصف اختبارات أدوات الرقابة التي تم تطبيقها ونتائج تلك الاختبارات. وعند وصف اختبارات الرقابة تلك، يجب أن ينص مراجع المنشأة الخدمية بكل وضوح على أدوات الرقابة التي تم اختبارها، وأن يحدد ما إذا كانت تلك العناصر المُختبرة تمثل جميع بنود مجتمع العينة أو جزءاً منها، وأن يشير إلى طبيعة الاختبارات بشكلٍ كافٍ ومفصّلٍ 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 المُنفّذة 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 ١٨ و ٤٩)

الرأي المعدل

٥٥. إذا استنتج مراجع المنشأة الخدمية أن: (راجع: الفقرات ٥٠-٥٢)
- (أ) وصف المنشأة الخدمية لا يعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، النظام كما هو مُصمم ومُطبق؛ أو
- (ب) أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف لم تكن مصممة بشكل مناسب، من جميع الجوانب الجوهرية؛ أو
- (ج) أدوات الرقابة التي تم اختبارها، في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، والتي كانت ضرورية لتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها قد تحققت، لم تكن تعمل بفاعلية، من جميع الجوانب الجوهرية؛ أو
- (د) أنه غير قادر على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة،
- فيجب أن يكون رأي مراجع المنشأة الخدمية مُعدلاً، ويجب أن يتضمن تقرير التأكيد لمراجع المنشأة الخدمية قسماً يحتوي على وصف واضح لجميع أسباب التعديل.

مسؤوليات الاتصال الأخرى

٥٦. إذا علم مراجع المنشأة الخدمية بحالات عدم التزام بالأنظمة واللوائح، أو حالات غش، أو أخطاء غير مصححة منسوبة للمنشأة الخدمية لا تُعد تافهة بشكل واضح، وقد تؤثر على منشأة أو أكثر من المنشآت المستفيدة، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية أن يحدد ما إذا كان قد تم الإبلاغ عن هذا الأمر على نحو مناسب للمنشآت المستفيدة المتأثرة. وإذا لم يكن قد تم الإبلاغ عن الأمر على هذا النحو، وكانت المنشأة الخدمية غير راغبة في القيام بذلك، فيجب على مراجع المنشأة الخدمية اتخاذ التصرف المناسب. (راجع: الفقرة ٥٣)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرتين ١، ٣)

١١. 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 بالمعاملات والالتزام من المرجح أن تكون ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بالتقرير المالي في منشأة مستفيدة، مسألة خاضعة للحكم المهني، مع الأخذ في الاعتبار أهداف الرقابة التي حددتها المنشأة الخدمية ومدى ملاءمة الضوابط.

١٢. 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 (٣٠٠٠) لاستنتاج ما إذا كانت أدوات الرقابة قد عملت حسب الوصف المذكور، وذلك استناداً إلى اختبارات أدوات الرقابة.

التعريفات (راجع: الفقرتين ٩(د)، ٩(ز))

٣١. 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.

٤١. عند استخدام الطريقة الشاملة، فإن المتطلبات الواردة في هذا المعيار تنطبق أيضاً على الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية من الباطن، بما في ذلك الحصول على الموافقة بشأن الأمور الواردة في الفقرات ١٣(ب)-١(٥) على النحو المنطبقة به على المنشأة الخدمية من الباطن بدلا من المنشأة الخدمية. ويستلزم تنفيذ الإجراءات في المنشأة الخدمية من الباطن التنسيق والاتصال بين المنشأة الخدمية والمنشأة الخدمية من الباطن ومراجع المنشأة الخدمية. وتكون الطريقة الشاملة مجدية بشكل عام فقط إذا كانت المنشأة الخدمية والمنشأة الخدمية من الباطن أطرافاً ذات علاقة، أو إذا كان العقد بين المنشأة الخدمية والمنشأة الخدمية من الباطن ينص على استخدامها.

المتطلبات المسلكية (راجع: الفقرة ١١)

٥١. يخضع مراجع المنشأة الخدمية لمتطلبات الاستقلال ذات الصلة، والتي تتألف عادةً من معايير الاستقلال الدولية الواردة في الميثاق الدولي لسلوك وأداب 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 وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمد في المملكة العربية السعودية.

الإدارة والمكلفون بالحوكمة (راجع: الفقرة ١٢)

٦أ. تختلف هياكل الإدارة والحوكمة حسب الدولة والمنشأة، بما يعكس تأثيرات مثل الخلفيات الثقافية والنظامية المختلفة، وخصائص الحجم والملكية. ويعني مثل هذا التنوع أنه من غير الممكن لهذا المعيار تحديد الشخص أو الأشخاص الذين يجب أن يتواصل معهم مراجع المنشأة الخدمية بشأن أمور معينة في جميع عمليات الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد تكون المنشأة الخدمية قطاعاً من منشأة طرف ثالث وليست منشأة ذات كيان قانوني منفصل. وفي مثل هذه الحالات، قد يتطلب الأمر ممارسة الحكم المهني لتحديد موظفي الإدارة المناسبين أو المكلفين بالحوكمة الذين ستُطلب منهم الإفادات المكتوبة.

القبول والاستمرار

القدرات والكفاءة اللازمة لتنفيذ الارتباط (راجع: الفقرة ١٣ (أ) (١))

٧أ. 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 ١٣ (ب) (١))

٨أ. 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 ١٣ (ب) (٢))

٩أ. في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، يتضمن بيان المنشأة الخدمية بياناً بأن أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت تعمل بفاعلية خلال الفترة المحددة. وقد يكون هذا البيان مستنداً إلى أنشطة المتابعة المنفذة في المنشأة الخدمية. ومتابعة أدوات الرقابة هي آلية لتقييم فاعلية أدوات الرقابة على مدار الوقت. وتنطوي هذه الآلية على تقييم مدى فاعلية أدوات الرقابة في الوقت المناسب، والتعرف على أوجه القصور والتقرير عنها للأفراد المعنيين داخل المنشأة الخدمية، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة. وتقوم المنشأة الخدمية بمتابعة أدوات الرقابة من خلال أنشطة دائمة، أو تقويمات منفصلة، أو مزيج من كليهما. وكلما زادت درجة أنشطة المتابعة الدائمة 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 ١٣ (ب) (٤))

١٠أ. كما هو مشار إليه في الفقرة ٩ (ج)، ترتبط أهداف الرقابة بالمخاطر التي تسعى أدوات الرقابة للتخفيف من أثرها. فعلى سبيل المثال، يمكن التعبير عن خطر تسجيل معاملة بمبلغ خطأ أو في فترة خاطئة في صورة هدف من أهداف الرقابة مفاده تسجيل المعاملات بالمبلغ الصحيح وفي الفترة الصحيحة. وتُعد المنشأة الخدمية مسؤولة عن التعرف على المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها. وقد يكون لدى المنشأة الخدمية آلية رسمية أو غير رسمية للتعرف على المخاطر ذات الصلة. وقد تنطوي الآلية الرسمية على تقدير أهمية المخاطر التي تم التعرف عليها، وتقييم احتمالية وقوعها، واتخاذ قرار بشأن التصرفات اللازمة لمواجهتها. ومع ذلك، ونظراً لأن أهداف

الرقابة تتعلق بالمخاطر التي تسعى أدوات الرقابة للتخفيف من أثرها، فإن التحديد المدروس لأهداف الرقابة عند تصميم وتنفيذ النظام الخاص بالمنشأة الخدمية قد يشتمل في حد ذاته على تطبيق آلية غير رسمية للتعرف على المخاطر ذات الصلة.

قبول التغيير في شروط الارتباط (راجع: الفقرة ١٤)

١١١. 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 تعتمز المنشأة الخدمية عدم تزويد مراجع المنشأة الخدمية بأحد البيانات المكتوبة ويكون الطلب مقدماً لتنفيذ الارتباط بموجب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠).

١٢١. وقد يكون هناك مبرر معقول لطلب تغيير نطاق الارتباط، على سبيل المثال، عندما يكون الطلب مقدماً لاستبعاد منشأة خدمية من الباطن من الارتباط عندما لا تستطيع المنشأة الخدمية ترتيب وصول مراجع المنشأة الخدمية لهذه المنشأة الخدمية من الباطن، ويتم تغيير الطريقة المستخدمة للتعامل مع الخدمات التي تقدمها تلك المنشأة الخدمية من الباطن من الطريقة الشاملة إلى طريقة الاستثناء.

تقييم مدى مناسبة الضوابط (راجع: الفقرات ١٥-١٨)

١٣١. يلزم أن تكون الضوابط متاحة للمستخدمين المستهدفين من أجل تمكينهم من فهم الأساس الذي أعد استناداً إليه بيان المنشأة الخدمية عن العرض العادل لوصف النظام، ومدى مناسبة تصميم أدوات الرقابة، وأيضاً للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة في حالة إعداد تقرير من النوع (٢).

١٤١. يتطلب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) من مراجع المنشأة الخدمية جملة أمور من بينها تحديد ما إذا كانت الضوابط التي سيتم استخدامها تُعد مناسبة، وتحديد مدى مناسبة الموضوع محل الارتباط.^{١١} ويُعد الموضوع محل الارتباط هو الحالة الأساسية التي تحظى باهتمام مستخدمي تقرير التأكيد المستهدفين. ويحدد الجدول الآتي الموضوع والحد الأدنى من الضوابط لكل من الآراء في التقرير من النوع (٢) والتقرير من النوع (١).^{١٢}

الموضوع	الضوابط	التعليق
رأي حول العرض العادل لوصف نظام المنشأة الخدمية (التقارير من النوع (١) والنوع (٢))	نظام المنشأة الخدمية الذي من المرجح أن يكون ذا صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بالتقرير المالي في المنشآت المستفيدة والذي يغطيه تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية.	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 ٢١١ - ٢٤١ إرشادات إضافية لتحديد ما إذا كان قد تم استيفاء هذه الضوابط. (في ضوء متطلبات معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، فإن معلومات الموضوع لهذا الرأي هي وصف المنشأة الخدمية لنظامها وبيان المنشأة الخدمية بأن الوصف معروض بشكل عادل).
	يكون الوصف معروضاً بشكل عادل في الحالات الآتية: (أ) إذا كان يعرض كيفية تصميم نظام المنشأة الخدمية وتطبيقه، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، الأمور المحددة في الفقرة ١٦ (أ) (١) - (٨): (ب) في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، إذا كان يتضمن التفاصيل ذات الصلة الخاصة بالتغييرات في نظام 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	

^{١١} معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرتان ٢٤ (ب) و ٤١

^{١٢} "معلومات الموضوع" هي مخرجات قياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط، وبعبارة أخرى، المعلومات التي تنتج من تطبيق الضوابط على الموضوع محل الارتباط.

الموضوع	الضوابط	التعليق	
	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 (٢))	مدى مناسبة التصميم والفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات الرقابية التي تُعد ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.	تكون أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب وذات فاعلية تشغيلية في الحالات الآتية: (أ) إذا كانت المنشأة الخدمية قد تعرفت على المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها؛ (ب) إذا كانت أدوات الرقابة المحددة في ذلك الوصف ستوفر، في حال عملها كما هو موضح، تأكيداً معقولاً بأن تلك المخاطر لا تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها؛ (ج) إذا كانت أدوات الرقابة مطبقة بصورة متسقة على النحو المصممة به طوال الفترة المحددة. ويشمل ذلك ما إذا كانت أدوات الرقابة اليدوية يقوم بتطبيقها أفراد لديهم الكفاءة والصلاحية المناسبة.	عندما تكون الضوابط مستوفاة لتكوين هذا الرأي، ستكون أدوات الرقابة قد وفرت تأكيداً معقولاً بأن أهداف الرقابة ذات العلاقة كانت متحققة طوال الفترة المحددة. (في ضوء متطلبات معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، فإن معلومات الموضوع لهذا الرأي هي بيان المنشأة الخدمية بأن أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب وتعمل بفاعلية).
الرأي في مدى مناسبة التصميم (التقارير من النوع (١))	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 (٣٠٠٠)، فإن معلومات الموضوع لهذا الرأي

الموضوع	الضوابط	التعليق
		هي بيان المنشأة الخدمية بأن أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب).

١٥أ. تحدد الفقرة ١٦ (أ) عدداً من العناصر التي يتم إدراجها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، حسب مقتضى الحال. وقد لا تكون هذه العناصر مناسبة إذا لم يكن النظام الذي يتم وصفه نظاماً لمعالجة المعاملات، على سبيل المثال، إذا كان النظام يتعلق بأدوات الرقابة العامة المطبقة على استضافة أحد تطبيقات تقنية المعلومات، وليس أدوات الرقابة المدمجة في التطبيق نفسه.

الأهمية النسبية (راجع: الفقرتين ١٩، ٥٤)

١٦أ. 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 معروضاً بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، وما إذا كانت أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية مصممة بشكل مناسب من جميع الجوانب الجوهرية، وفي حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، ما إذا كانت أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية من جميع الجوانب الجوهرية. ويأخذ مفهوم الأهمية النسبية في الحسبان أن تقرير التأكيد لمراجع المنشأة الخدمية يقدم معلومات عن نظام المنشأة الخدمية لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات لقطاع عريض من المنشآت المستفيدة ومراجعها الذين يتوفر لديهم فهم للطريقة التي تم بها استخدام ذلك النظام.

١٧أ. 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).

١٨أ. لا يتم تطبيق مفهوم الأهمية النسبية عند الإفصاح، في وصف اختبارات أدوات الرقابة، عن نتائج تلك الاختبارات عندما تكون هناك انحرافات قد تم تحديدها. وذلك لأنه في الظروف الخاصة بمنشأة مستفيدة معينة أو مراجع منشأة مستفيدة معين قد يكون لأحد الانحرافات أهمية لا تقتصر فقط على ما إذا كان الانحراف، في رأي مراجع المنشأة الخدمية، يمنع أو لا يمنع أداة الرقابة من العمل بفاعلية. فعلى سبيل المثال، قد يكون لأداة الرقابة التي يتعلق بها الانحراف أهمية خاصة في منع نوع معين من الأخطاء التي قد تكون جوهرية في الظروف الخاصة بالقوائم المالية للمنشأة المستفيدة.

التوصل إلى فهم لنظام المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة ٢٠)

١٩أ. يؤدي التوصل إلى فهم لنظام المنشأة الخدمية المشمول في نطاق الارتباط، بما في ذلك أدوات الرقابة، إلى مساعدة مراجع المنشأة الخدمية في:

- معرفة حدود ذلك النظام، والكيفية التي يتفاعل بها مع النظم الأخرى.
- تقييم ما إذا كان وصف المنشأة الخدمية يعرض بشكل عادل النظام الذي تم تصميمه وتطبيقه.
- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية على إعداد المنشأة الخدمية لبيانها.
- تحديد أدوات الرقابة التي تُعد ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.
- تقييم ما إذا كانت أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب.
- تقييم ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية، في حالة إعداد تقرير من النوع (٢).

٢٠أ. قد يكون من بين الإجراءات التي ينفذها مراجع المنشأة الخدمية للتوصل إلى هذا الفهم:

- الاستفسار من أولئك الأشخاص داخل المنشأة الخدمية الذين قد تتوفر لديهم معلومات ملائمة، بحسب حكم مراجع المنشأة الخدمية.
- ملاحظة العمليات والفحص المادي للمستندات والتقارير والسجلات المطبوعة والإلكترونية الخاصة بمعالجة المعاملات.
- الفحص المادي لمجموعة مختارة من الاتفاقيات بين المنشأة الخدمية والمنشآت المستفيدة لمعرفة الشروط المشتركة.
- إعادة تنفيذ إجراءات الرقابة.

الحصول على الأدلة المتعلقة بالوصف (راجع: الفقرتين ٢١، ٢٢)

٢١أ. 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 لمعييار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)؟^{١٣} ولا يلزم أن يتناول الوصف كل جانب من جوانب تشغيل المنشأة الخدمية أو الخدمات المقدمة منها للمنشآت المستفيدة، ولا يلزم أن يكون الوصف مفصلاً كثيراً لدرجة تتيح للقارئ أن يخل بالأمن أو أدوات الرقابة الأخرى في المنشأة الخدمية.
- هل الوصف مُعد بطريقة لا تغفل أو تحرف المعلومات التي قد تؤثر على الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من مراجعي المنشآت المستفيدة، على سبيل المثال، هل يحتوي الوصف على أي حالات إغفال أو عدم دقة كبيرة في المعالجة يعلم بها مراجع المنشأة الخدمية؟
- عندما يتم استبعاد بعض أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها من نطاق الارتباط، هل يحدد الوصف بوضوح الأهداف المستبعدة؟
- هل تم تطبيق أدوات الرقابة المحددة في الوصف؟
- هل تم وصف أدوات الرقابة 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.

^{١٣} معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها"

٢٢١.

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.

٢٣١.

تتطلب الفقرة ٢١ (أ) من مراجع المنشأة الخدمية تقويم ما إذا كانت أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها تُعد معقولة في ظل الظروف القائمة. ويمكن أن يساعد النظر في الأسئلة الآتية مراجع المنشأة الخدمية في هذا التقويم:

- هل أهداف الرقابة المنصوص عليها محددة من قبل المنشأة الخدمية أم من قبل أطراف خارجية كسلطة تنظيمية أو مجموعة مستفيدة أو جهة مهنية تتبع آلية عمل شفافة؟
- عندما تكون أهداف الرقابة المنصوص عليها محددة من قبل المنشأة الخدمية، فهل تتعلق أهداف الرقابة بأنواع القرارات 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 بالقرارات 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 القرارات 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 القرارات التي ترد عادة في القوائم المالية للمنشآت المستفيدة.

٢٤١.

قد تكون إجراءات مراجع المنشأة الخدمية لتحديد ما إذا كان نظام المنشأة الخدمية قد تم تطبيقه مشابهاً لإجراءاته الخاصة بالتوصل إلى فهم لذلك النظام، وقد يتم تنفيذ كلا النوعين من هذه الإجراءات بشكل متزامن. وقد تتضمن أيضاً تتبعاً للبنود خلال نظام المنشأة الخدمية، وفي حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، قد تتضمن استفسارات محددة بشأن التغييرات في أدوات الرقابة التي كانت مطبقة خلال الفترة. ويتم تضمين التغييرات التي تعد مهمة للمنشآت المستفيدة أو مراجعيها في وصف نظام المنشأة الخدمية.

الحصول على الأدلة المتعلقة بتصميم أدوات الرقابة (راجع: الفقرتين ٢٣، ٢٨ (ب))

٢٥١.

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.

٢٦١.

قد يأخذ مراجع المنشأة الخدمية في الحسبان استخدام مخططات سير العمل والاستبيانات، أو جداول القرارات لتسهيل فهمه لتصميم أدوات الرقابة.

٢٧أ. قد تتألف أدوات الرقابة من عدد من الأنشطة الموجهة لتحقيق هدف الرقابة. وبالتالي، ففي حالة تقويم مراجع المنشأة الخدمية لأنشطة معينة على أنها غير فاعلة في تحقيق هدف رقابة معين، فإن وجود أنشطة أخرى قد يسمح لمراجع المنشأة الخدمية باستنتاج أن أدوات الرقابة المتعلقة بهدف الرقابة تُعد مصممة بشكل مناسب.

الحصول على الأدلة المتعلقة بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة

تقييم الفاعلية التشغيلية (راجع: الفقرة ٢٤)

٢٨أ. 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.

٢٩أ. 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، كتلك المطبقة على التغييرات في البرامج.

٣٠أ. حتى يكون التقرير من النوع (٢) مفيداً لمراجعي المنشآت المستفيدة فإنه يغطي عادة مدة لا تقل عن ستة أشهر. وإذا كانت المدة أقل من ستة أشهر، فقد يرى مراجع المنشأة الخدمية أنه من المناسب توضيح أسباب تقصير الفترة في تقرير التأكيد الصادر عنه. ومن بين الظروف التي قد تؤدي إلى صدور تقرير يغطي فترة أقل من ستة أشهر ما يكون (أ) عندما يتم تكليف مراجع المنشأة الخدمية في وقت قريب من التاريخ الذي من المقرر أن يصدر فيه التقرير عن أدوات الرقابة؛ أو (ب) عندما تكون المنشأة الخدمية (أو نظام أو تطبيق معين) قيد العمل منذ أقل من ستة أشهر؛ أو (ج) عندما تكون هناك تغييرات كبيرة قد طرأت على أدوات الرقابة، ويكون من غير الممكن عملياً الانتظار ستة أشهر قبل صدور التقرير أو إصدار تقرير يغطي النظام قبل التغييرات وبعدها.

٣١أ. 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.

٣٢أ. يقدم مراجع المنشأة الخدمية رأياً حول الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة طوال كل فترة، وبالتالي، يحتاج مراجع المنشأة الخدمية إلى الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة عن تشغيل أدوات الرقابة خلال الفترة الحالية لإبداء ذلك الرأي. ومع ذلك، فإن معرفة الانحرافات التي لوحظت في الارتباطات السابقة قد تؤدي بمراجع المنشأة الخدمية إلى توسيع مدى الاختبار خلال الفترة الحالية.

اختبار أدوات الرقابة غير المباشرة (راجع: الفقرة ٢٥ ب))

٣٣أ. 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".

٣٤١. نظراً للاتساق الملازم للمعالجة بتقنية المعلومات، فإن الأدلة على تطبيق أداة رقابة آلية على التطبيقات، عند أخذها في الحسبان مع الأدلة المتعلقة بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة العامة للمنشأة الخدمية، قد توفر أيضاً أدلة أساس عن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة.

وسائل اختيار بنود للاختبار (راجع: الفقرتين ٢٥ (ج)، ٢٧)

٣٥١. الوسائل المتاحة لمراجع المنشأة الخدمية لاختبار بنود للاختبار هي:

(أ) اختيار جميع البنود (التحقق التام). قد يكون ذلك مناسباً لاختبار أدوات الرقابة التي يتم تطبيقها بشكل غير متكرر، على سبيل المثال، بشكل ربع سنوي، أو عندما تجعل الأدلة المتعلقة بتطبيق أداة الرقابة التحقق التام إجراءً يحظى بالكفاءة؛

(ب) اختيار بنود معينة. قد يكون ذلك مناسباً عندما لا يكون من الكفاءة استخدام أسلوب التحقق التام ولا تكون العينات فعّالة، مثل اختبار أدوات الرقابة التي لا تُطبَّق بشكل متكرر بما يكفي لتوفير مجتمع عينة كبير 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.

٣٦١. رغم أن التحقق الانتقائي من بنود معينة غالباً ما يكون وسيلة فعّالة للحصول على الأدلة، فإن ذلك لا يشكل استخداماً لمبدأ العينات. ولا يمكن تعميم نتائج الإجراءات المطبقة على البنود المختارة بهذه الطريقة على مجتمع العينة بالكامل؛ وبناءً عليه، فإن التحقق الانتقائي من بنود معينة لا يوفر أدلة فيما يتعلق بباقي مجتمع العينة. وفي المقابل، يهدف استخدام العينات إلى التمكين من استنباط استنتاجات عن مجتمع عينة بالكامل على أساس اختبار عينة مسحوبة منه.

عمل وظيفة المراجعة الداخلية

التوصل إلى قيم لوظيفة المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة ٣٠)

٣٧١. قد تكون وظيفة المراجعة الداخلية مسؤولة عن تقديم التحليلات والتقويمات والتأكيدات والتوصيات وغيرها من المعلومات للإدارة والمكلفين بالحوكمة. وقد تنفذ وظيفة المراجعة الداخلية في منشأة خدمية أنشطة تتعلق بنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة الخدمية، أو أنشطة تتعلق بالخدمات والنظم، بما في ذلك أدوات الرقابة، التي توفرها المنشأة الخدمية للمنشآت المستفيدة.

تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل المراجعين الداخليين ومدى ذلك الاستخدام (راجع: الفقرة ٣٣)

٣٨١. عند تحديد التأثير المقرر لعمل المراجعين الداخليين على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراجع المنشأة الخدمية، قد تشير العوامل الآتية إلى ضرورة تنفيذ إجراءات مختلفة أو إجراءات أقل شمولاً مما لو كان الأمر بخلاف ذلك:

- أن يكون العمل المحدد الذي نفذه، أو الذي سينفذه، المراجعون الداخليون محدوداً جداً في طبيعته ونطاقه.
- أن يتعلق عمل المراجعين الداخليين بأدوات الرقابة التي تعد أقل أهمية لاستنتاجات مراجع المنشأة الخدمية.
- ألا يتطلب العمل الذي نفذه، أو الذي سينفذه، المراجعون الداخليون أحكاماً شخصية أو معقدة.

استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة ٣٤)

٣٩١. ستعتمد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراجع المنشأة الخدمية التي ينفذها على عمل محدد للمراجعين الداخليين على تقييم مراجع المنشأة الخدمية لأهمية ذلك العمل لاستنتاجات مراجع المنشأة الخدمية (على سبيل المثال، أهمية المخاطر التي تسعى أدوات الرقابة التي تم اختبارها للتخفيف من أثرها)، وتقويم وظيفة المراجعة الداخلية وتقويم العمل المحدد للمراجعين الداخليين. وقد تشمل تلك الإجراءات:

- التحقق من البنود التي تحقق منها بالفعل المراجعون الداخليون؛
- التحقق من بنود أخرى مشابهة؛
- ملاحظة الإجراءات التي نفذها المراجعون الداخليون.

التأثير على تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية (راجع: الفقرتين ٣٦، ٣٧)

٤٠أ. 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.

٤١أ. 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 يعينها إلى المراجعة الداخلية.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرتين ٣٨، ٤٠)

٤٢أ. تُعد الإفادات المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرة ٣٨ منفصلة عن بيان المنشأة الخدمية، وتُقدم بالإضافة إليه، حسب التعريف الوارد في الفقرة ٩(س).

٤٣أ. إذا لم تقدم المنشأة الخدمية الإفادات المكتوبة المطلوبة وفقاً للفقرة ٣٨(ج) من هذا المعيار، فقد يكون من المناسب تعديل رأي مراجع المنشأة الخدمية وفقاً للفقرة ٥٥(د) من هذه المعيار.

المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة ٤٢)

٤٤أ. 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.^{١٤}

وإذا كان المستند الذي يحتوي على وصف المنشأة الخدمية لنظامها وتقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية يحتوي أيضاً على معلومات أخرى ذات توجه مستقبلي مثل خطط التعافي من الكوارث أو الطوارئ، أو خطط لإدخال تعديلات على النظام استجابة للانحرافات التي تم تحديدها في تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية، أو مطالبات ذات طابع ترويجي لا يمكن إثباتها بدرجة معقولة، يمكن لمراجع المنشأة الخدمية أن يطلب إزالة تلك المعلومات أو إعادة عرضها.

٤٥أ. إذا رفضت المنشأة الخدمية إزالة المعلومات الأخرى أو إعادة عرضها، فمن بين التصرفات الإضافية التي قد تكون مناسبة في هذه الحالة، على سبيل المثال:

- مطالبة المنشأة الخدمية بأن تتشاور مع مستشارها القانوني بشأن التصرف المناسب.
- وصف عدم الاتساق الجوهري أو التحريف الجوهري للحقائق في تقرير التأكيد.
- حجب تقرير التأكيد حتى يتم حل هذه الأمر.
- الانسحاب من الارتباط.

^{١٤} الميثاق الدولي، الفقرة ٢/١١١

التوثيق (راجع: الفقرة ٥١)

٤٦أ. يتطلب معيار رقابة الجودة (١) (أو المتطلبات المهنية، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار) أن تقوم المكاتب بوضع سياسات وإجراءات من أجل استكمال جمع ملفات الارتباط في الوقت المناسب^{١٥} والحدّ الزمني المناسب لاستكمال جمع ملف الارتباط النهائي هو عادةً ٦٠ يوماً بعد أقصى من تاريخ تقرير مراجع المنشأة الخدمية^{١٦}.

إعداد تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية

محتوى تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة ٥٣)

٤٧أ. 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 ٥٣هـ))

٤٨أ. 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 الخصوص توزيع تقرير التأكيد على غير المستخدمين المستهدفين، أو استخدامه من قبل آخرين، أو استخدامه لأغراض أخرى.

وصف اختبارات أدوات الرقابة (راجع: الفقرة ٥٤)

٤٩أ. عند وصف طبيعة اختبارات أدوات الرقابة لتقرير من النوع (٢)، 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 ٥٥)

٥٠أ. يحتوي الملحق الثالث على أمثلة توضيحية للعناصر الخاصة بتقارير التأكيد المعدلة لمراجع المنشأة الخدمية.

٥١أ. حتى لو أبدى مراجع المنشأة الخدمية رأياً معارضاً أو امتنع عن إبداء رأي، فقد يكون من المناسب أن يوضح في فقرة أساس التعديل أسباب أي أمور أخرى يكون على علم بها كانت ستتطلب تعديلاً في الرأي، والتأثيرات المترتبة عليها.

٥٢أ. عند الامتناع عن إبداء رأي بسبب قيد على النطاق، فليس من المناسب عادةً تحديد الإجراءات التي تم تنفيذها ولا تضمين عبارات تصف خصائص ارتباط مراجع المنشأة الخدمية؛ إذ قد يؤدي القيام بذلك إلى حجب حقيقة الامتناع عن إبداء رأي.

مسؤوليات الاتصال الأخرى (راجع: الفقرة ٥٦)

٥٣أ. قد يكون من بين التصرفات المناسبة للاستجابة للظروف المحددة في الفقرة ٥٦، القيام بما يلي ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح:

- الحصول على مشورة قانونية بشأن تبعات مختلف التصرفات.
- الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المنشأة الخدمية.
- تحديد ما إذا كان من المناسب الاتصال بأطراف ثالثة (على سبيل المثال، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات

^{١٥} معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ٤٥

^{١٦} معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ٥٤أ

الصلة أن يقوم مراجع المنشأة الخدمية بالتقرير لسلطة معنية خارج المنشأة أو التقرير للمراجع الخارجي الخاص بالمنشأة الخدمية،^{١٧} أو قد تفرض الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجبها في ظل الظروف القائمة القيام بهذا التقرير).

- تعديل رأي مراجع المنشأة الخدمية، أو إضافة فقرة أمر آخر.
- الانسحاب من الارتباط.

^{١٧} انظر على سبيل المثال الفقرات ي ٣٦٠/٣١-ي ٣٦٠/٣٥ ت ١ من الميثاق الدولي.

الملحق الأول

(راجع: الفقرة ٤٧٤)

مثال لبيانات المنشأة الخدمية

الأمثلة الآتية من بيانات المنشأة الخدمية هي للاسترشاد فقط، ولا يقصد منها أن تكون شاملة أو أن تنطبق على جميع الحالات.

مثال (١): بيان لمنشأة خدمية من النوع (٢)

بيان من المنشأة الخدمية

تم إعداد الوصف المرفق للعملاء الذين قاموا باستخدام نظام [نوع أو اسم النظام] 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. نؤكد نحن [اسم المنشأة] ما يلي:

(أ) أن الوصف المرفق الوارد في الصفحات [ب ب - ج ج] يعرض بشكل عادل نظام [نوع أو اسم النظام] لمعالجة معاملات العملاء طوال الفترة من [التاريخ] إلى [التاريخ]. وتمثلت الضوابط المستخدمة في إعداد هذا البيان فيما يلي:

(١) أن يعرض الوصف المرفق كيفية تصميم وتطبيق النظام، بما في ذلك:

- أنواع الخدمات المقدمة، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، فئات المعاملات التي تمت معالجتها.
- الإجراءات في كل من نظم تقنية المعلومات والنظم اليدوية، التي تم بها إنشاء تلك المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها عند الضرورة، ونقلها إلى التقارير المعدة للعملاء.
- السجلات المحاسبية ذات العلاقة والمعلومات الداعمة والحسابات المحددة التي تُستخدم لإنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها؛ ويشمل هذا تصحيح المعلومات الخاطئة وكيفية نقل المعلومات إلى التقارير المعدة للعملاء.
- الكيفية التي تعامل بها النظام مع الأحداث والظروف 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.

(٢) أن يتضمن الوصف المرفق التفاصيل ذات الصلة للتغيرات التي طرأت على نظام المنشأة الخدمية خلال الفترة من [التاريخ] إلى [التاريخ].

(٣) ألا يُغفل أو يحرف 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:

(١) أن تكون المخاطر التي هددت تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف قد تم التعرف عليها؛

(٢) أن توفر أدوات الرقابة المحددة، في حال عملها كما هو موضح، تأكيداً معقولاً بأن تلك المخاطر لم تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها؛

(٣) أن تكون أدوات الرقابة مطبقة بشكل متسق على النحو المصممة به، بما في ذلك أن تكون أدوات الرقابة اليدوية قد تم تطبيقها من قبل أفراد لديهم الكفاءة والسلطة المناسبة، طوال الفترة من *[التاريخ]* إلى *[التاريخ]*.

مثال (٢): بيان لمنشأة خدمية من النوع (١)

تم إعداد الوصف المرفق للعملاء الذين قاموا باستخدام نظام *[نوع أو اسم النظام]* 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:

(١) أن يعرض الوصف المرفق كيفية تصميم وتطبيق النظام، بما في ذلك:

- أنواع الخدمات المقدمة، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، فئات المعاملات التي تمت معالجتها.
- الإجراءات في كل من نظم تقنية المعلومات والنظم اليدوية، التي تم بها إنشاء تلك المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها عند الضرورة، ونقلها إلى التقارير المعدة للعملاء.
- السجلات المحاسبية ذات العلاقة والمعلومات الداعمة والحسابات المحددة التي تُستخدم لإنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها؛ ويشمل هذا تصحيح المعلومات الخاطئة وكيفية نقل المعلومات إلى التقارير المعدة للعملاء.
- الكيفية التي تعامل بها النظام مع الأحداث والظروف 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.

(٢) 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:

(١) أن تكون المخاطر التي هددت تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف قد تم التعرف عليها؛

(٢) أن توفر أدوات الرقابة المحددة، في حال عملها كما هو موضح، تأكيداً معقولاً بأن تلك المخاطر لم تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة ٤٧١)

أمثلة توضيحية لتقارير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية

الأمثلة التوضيحية الآتية للتقارير هي للاسترشاد فقط، ولا يقصد منها أن تكون شاملة أو أن تنطبق على جميع الحالات.

المثال التوضيحي (١): تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية من النوع (٢)

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.^{١٨}

مسؤوليات المنشأة الخدمية (س)

إن المنشأة الخدمية (س) هي المسؤولة عن: إعداد الوصف والبيان المرفق به الوارد في الصفحة [أأ]، بما في ذلك اكتمال ودقة وطريقة عرض الوصف والبيان؛ وتقديم الخدمات التي يغطيها الوصف؛ والنص على أهداف الرقابة؛ وتصميم وتطبيق أدوات الرقابة وتشغيلها بفاعلية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها.

الاستقلال 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 (١) ^{١٩} 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 وتشغيل أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف، استناداً إلى إجراءاتنا. وقد قمنا بتنفيذ الارتباط وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢)، "تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب ذلك المعيار منا أن نخطط وننفذ إجراءات للوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كان الوصف يُعد معروضاً بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وما إذا كانت أدوات الرقابة 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

^{١٨} في حالة عدم تضمين بعض عناصر الوصف في نطاق الارتباط، يتم توضيح ذلك في تقرير التأكيد.

^{١٩} معيار رقابة الجودة (١) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة

علما في الوصف قد تحققت. ويتضمن ارتباط التأكيد الذي من هذا النوع أيضاً تقويم العرض العام للوصف، ومدى مناسبة الأهداف المنصوص علها فيه، ومدى مناسبة الضوابط المحددة من قبل المنشأة الخدمية والمبينة في الصفحة [أ].

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا علها 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 علها 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 علها 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 (٢): تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية من النوع (١)

تقرير تأكيد مراجع المنشأة الخدمية المستقل عن
وصف أدوات الرقابة وتصميمها

إلى: المنشأة الخدمية (س)

النطاق

لقد تم تكليفنا بإعداد تقرير عن وصف المنشأة الخدمية (س) لنظامها/نوع أو اسم النظام/ الخاص بمعالجة معاملات العملاء كما في [التاريخ] وهذا الوصف وارد في الصفحات [ب ب - ج ج] (الوصف)، وعن تصميم وتطبيق أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف. ٢٠ ونحن لم ننفذ أي إجراءات بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المضمنة في الوصف، وبالتالي، فإننا لا نبدي أي رأي فيها.

مسؤوليات المنشأة الخدمية (س)

إن المنشأة الخدمية (س) هي المسؤولة عن: إعداد الوصف والبيان المرفق به الوارد في الصفحة [أأ]، بما في ذلك اكتمال ودقة وطريقة عرض الوصف والبيان؛ وتقديم الخدمات التي يغطيها الوصف؛ والنص على أهداف الرقابة؛ وتصميم وتطبيق أدوات الرقابة وتشغيلها بفاعلية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها.

الاستقلال ورقابة الجودة

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 (١) ٢١ وبالتالي فإنه يحافظ على نظام شامل لرقابة الجودة يشمل 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 (٢) (٣٤٠٢). "تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب ذلك المعيار منا أن نخطط وننفذ إجراءات للوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كان الوصف يُعد معروضاً بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وما إذا كانت أدوات الرقابة مُصمّمة 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.

٢٠ في حالة عدم تضمين بعض عناصر الوصف في نطاق الارتباط، يتم توضيح ذلك في تقرير التأكيد.

٢١ معيار رقابة الجودة (١) "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) مُعدّ 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 أ.٥)

أمثلة توضيحية لتقارير تأكيد معدلة لمراجع المنشأة الخدمية

الأمثلة التوضيحية الآتية للتقارير المعدلة هي للاسترشاد فقط، ولا يقصد منها أن تكون شاملة أو أن تنطبق على جميع الحالات. وتستند هذه التقارير إلى الأمثلة التوضيحية للتقارير الوارد في الملحق الثاني.

المثال التوضيحي (١): رأي متحفظ - وصف المنشأة الخدمية للنظام غير معروض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية

...

مسؤوليات مراجع المنشأة الخدمية

...

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها 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، وبإستثناء الأمر الموضح في فقرة "أساس الرأي المتحفظ" فإن:

... (أ)

المثال التوضيحي (٢): رأي متحفظ – أدوات الرقابة غير مصممة بشكل مناسب لتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها ستتحقق إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية

...

مسؤوليات مراجع المنشأة الخدمية

...

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها 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 (٣): رأي متحفظ – أدوات الرقابة لم تكن تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة (تقرير من النوع (٢) فقط)

...

مسؤوليات مراجع المنشأة الخدمية

...

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة 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 اختياراتنا 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 (٤): رأي متحفظ - مراجع المنشأة الخدمية غير قادر على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة

...

مسؤوليات مراجع المنشأة الخدمية

...

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة 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, 2021 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in December 2022 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in March 2023, 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, 2021 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في مارس ٢٠٢٣ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢١ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في ديسمبر ٢٠٢٢ 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 ٢٠٢١، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2022 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 © لعام ٢٠٢٢ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2023 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 © لعام ٢٠٢٣ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition] ISBN: [978-1-60815-507-1]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition] ISBN: [978-1-60815-507-1]</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 (٣٤١٠): ارتباطات التأكيء عن قوائم غازات الاحتباس الحراري

اعتمءت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار ارتباطات التأكيء (٣٤١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيء، مع الأخء في الحسبان التعءيلات العامة التي سبق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤١٠)

ارتباطات التأكيد عن قوائم غازات الاحتباس الحراري

(يسري هذا المعيار على أعمال التأكيد المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
١	مقدمة
١١-٢	نطاق هذا المعيار
١٢	تاريخ السريان
١٣	الأهداف
١٤	التعريفات
	المتطلبات
١٥	معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)
١٨-١٦	قبول الارتباط والاستمرار فيه
١٩	التخطيط
٢٢-٢٠	الأهمية النسبية عند التخطيط للارتباط وتنفيذه
٣٤-٢٣	فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، والتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها
٥٦-٣٥	الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة والإجراءات الإضافية
٥٧	استخدام عمل المحاسبين القانونيين الآخرين
٦٠-٥٨	الإفادات المكتوبة
٦١	الأحداث اللاحقة
٦٣-٦٢	المعلومات المقارنة
٦٤	المعلومات الأخرى
٧٠-٦٥	التوثيق
٧١	فحص رقابة جودة الارتباط
٧٥-٧٢	تكوين الاستنتاج التأكدي
٧٧-٧٦	محتوى تقرير التأكيد
٧٨	متطلبات الاتصال الأخرى
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
٧أ-١أ	مقدمة
١٦أ-٨أ	التعريفات

١٧أ	..... معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)
٣٧أ-١٨أ	..... قبول الارتباط والاستمرار فيه
٤٣أ-٣٨أ	..... التخطيط
٥١أ-٤٤أ	..... الأهمية النسبية عند التخطيط للارتباط وتنفيذه
٨٩أ-٥٢أ	..... فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، والتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها
١١٢أ-٩٠أ	..... الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة والإجراءات الإضافية
١١٥أ-١١٣أ	..... استخدام عمل المحاسبين القانونيين الآخرين
١١٦أ	..... الإفادات المكتوبة
١١٧أ	..... الأحداث اللاحقة
١٢٣أ-١١٨أ	..... المعلومات المقارنة
١٢٦أ-١٢٤أ	..... المعلومات الأخرى
١٢٩أ-١٢٧أ	..... التوثيق
١٣٠أ	..... فحص رقابة جودة الارتباط
١٣٣أ-١٣١أ	..... تكوين الاستنتاج التأكدي
١٥٢أ-١٣٤أ	..... محتوى تقرير التأكيد

الملحق الأول: الانبعاثات والإزالات واقتطاعات الانبعاثات

الملحق الثاني: نماذج توضيحية لتقارير التأكيد عن قوائم غازات الاحتباس الحراري

ينبغي قراءة المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤١٠) "ارتباطات التأكيد عن قوائم غازات الاحتباس الحراري" جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

مقدمة

١. نظراً للعلاقة بين انبعاثات غازات الاحتباس الحراري والتغير المناخي، تقوم العديد من المنشآت بقياس كمية انبعاثاتها من غازات الاحتباس الحراري لأغراض الإدارة الداخلية، ويقوم العديد أيضاً بإعداد قائمة عن غازات الاحتباس الحراري:
 - (أ) كجزء من برامج الإفصاحات التنظيمية؛ أو
 - (ب) كجزء من خطط تبادل إطلاق الانبعاثات؛ أو
 - (ج) لإعلام المستثمرين وغيرهم طوعياً. وقد تُنشر الإفصاحات الطوعية، على سبيل المثال، في صورة وثيقة مستقلة؛ أو قد يتم تضمينها في تقارير الاستدامة الأوسع نطاقاً أو في التقرير السنوي للمنشأة؛ أو قد يتم إعدادها لدعم الإدراج في "سجل الأرضة الكربونية".

نطاق هذا المعيار

٢. يتناول هذا المعيار ارتباطات التأكييد لإعداد التقارير عن قائمة غازات الاحتباس الحراري.
٣. قد يغطي استنتاج المحاسب القانوني في ارتباطات التأكييد معلومات أخرى بالإضافة إلى قائمة غازات الاحتباس الحراري، ومثال ذلك، ما يكون عندما يتم الارتباط مع المحاسب القانوني لإعداد تقرير عن تقرير استدامة تمثل فيه قائمة غازات الاحتباس الحراري جزءاً واحداً فقط. وفي مثل تلك الحالات: (راجع: الفقرتين ١، ٢٤)
- (أ) ينطبق هذا المعيار على إجراءات التأكييد التي تُنفَّذ فيما يتعلق بقائمة غازات الاحتباس الحراري في غير الحالات التي تشكل فيها قائمة غازات الاحتباس الحراري جزءاً صغيراً نسبياً من المعلومات الكلية التي تخضع للتأكييد؛
- (ب) ينطبق معيار ارتباطات التأكييد (٣٠٠٠)^١ (أو غيره من معايير ارتباطات التأكييد التي تتناول مواضيع محددة محل ارتباط) على إجراءات التأكييد التي تُنفَّذ فيما يتعلق بباقي المعلومات التي يغطيها استنتاج المحاسب القانوني.
٤. لا يتناول هذا المعيار أو لا يوفر إرشادات خاصة لارتباطات التأكييد التي تتعلق بإعداد تقرير عما يلي:
 - (أ) قوائم الانبعاثات بخلاف الانبعاثات من غازات الاحتباس الحراري، مثل أكسيدات النيتروجين (NOx) وثاني أكسيد الكبريت (SO₂). وقد يوفر هذا المعيار رغم ذلك إرشادات لتلك الارتباطات؛^٢ أو
 - (ب) المعلومات الأخرى التي تتعلق بغازات الاحتباس الحراري، مثل "البصمة الكربونية" للمنتجات خلال دورة حياتها، ومعلومات "خط الأساس" الافتراضي، ومؤشرات الأداء الرئيسية التي تستند إلى بيانات الانبعاثات؛ أو (راجع: الفقرة ٣٤)
 - (ج) الأدوات أو العمليات أو الآليات، مثل مشاريع التعويض، التي تستخدمها المنشآت الأخرى كإقتطاعات للانبعاثات. ومع ذلك، فعندما تشمل قائمة غازات الاحتباس الحراري على اقتطاعات للانبعاثات تخضع للتأكييد، تنطبق متطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بتلك الاقتطاعات حسب مقتضى الحال (انظر الفقرة ٧٦(ف)).

ارتباطات التصديق والارتباطات المباشرة

٥. يفيد إطار ارتباطات التأكييد (إطار التأكييد) أن ارتباطات التأكييد إما أن يكون ارتباطات تصديق أو ارتباطات مباشرة. ويتناول هذا المعيار ارتباطات التصديق فحسب.^٣

^١ معيار ارتباطات التأكييد (٣٠٠٠) "ارتباطات التأكييد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية"

^٢ ترتبط المركبات الكيميائية NOx (أي NO وNO₂، اللذان يختلفان عن أكسيد النيتروز N₂O الذي يُعد من غازات الاحتباس الحراري) بـ SO₂ بـ "الأمطار الحمضية" وليس التغير المناخي.

^٣ معيار ارتباطات التأكييد (٣٠٠٠)، الفقرة (أ) (٢)

الإجراءات الخاصة بارتباطات التأكيد المعقول والتأكيد المحدود

٦. يفيد معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) أن ارتباط التأكيد قد يكون ارتباط تأكيد معقول أو ارتباط تأكيد محدود. ويتناول هذا المعيار كلاً من ارتباطات التأكيد المعقول والتأكيد المحدود.
٧. في كل من ارتباط التأكيد المعقول والتأكيد المحدود بشأن قائمة غازات الاحتباس الحراري، يختار المحاسب القانوني مجموعة من إجراءات التأكيد، قد يكون من بينها: التقصي؛ والملاحظة؛ والمصادقة؛ وإعادة الاحتساب؛ وإعادة التنفيذ؛ والإجراءات التحليلية؛ والاستفسار. ويُعدّ تحديد إجراءات التأكيد التي سيتم تنفيذها على ارتباط بعينه مسألة تخضع للحكم المهني. ونظراً لأن قوائم غازات الاحتباس الحراري تغطي نطاقاً واسعاً من الظروف، فإن طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات من المرجح أن تختلف بشكل كبير من ارتباط لآخر.
٨. ما لم يُنص على خلاف ذلك، فإن كل متطلب في هذا المعيار ينطبق على كل من ارتباطات التأكيد المعقول والتأكيد المحدود. ونظراً لأن مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكيد المحدود يكون أقل منه في ارتباط التأكيد المعقول، فإن الإجراءات التي سينفذها المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود ستختلف في طبيعتها وتوقيتها عن تلك التي سينفذها في ارتباط التأكيد المعقول، وستكون أقل منها في المدى.° وقد تم عرض المتطلبات التي تنطبق على نوع واحد فقط من الارتباطات في شكل جدول مع إضافة حرف "د" (للتأكيد المحدود) أو "م" (للتأكيد المعقول) بعد رقم الفقرة. ورغم أن بعض الإجراءات يتعين تنفيذها فقط لارتباطات التأكيد المعقول، فإنها مع ذلك قد تكون مناسبة لبعض ارتباطات التأكيد المحدود (انظر أيضاً الفقرة ٩٠ التي توضح الاختلافات الرئيسية بين الإجراءات الإضافية للمحاسب القانوني فيما يتعلق بارتباط التأكيد المعقول وارتباط التأكيد المحدود بشأن قائمة غازات الاحتباس الحراري). (راجع: الفقرتين ٤، و ٩٠.)

العلاقة مع معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) والإصدارات المهنية الأخرى، والمتطلبات الأخرى

٩. يتعين على المحاسب القانوني الالتزام بمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) وهذا المعيار عند تنفيذ ارتباطات التأكيد للتقرير عن قائمة غازات الاحتباس الحراري. ويكمل هذا المعيار معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، ولكنه لا يحل محله، ويتوسع في كيفية تطبيق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) في ارتباطات التأكيد للتقرير عن قائمة غازات الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرة ١٧)
١٠. يتطلب الالتزام بمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) 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.٦ ويتطلب ذلك أيضاً أن يكون الشريك المسؤول عن الارتباط عضواً في مكتب يطبق معيار رقابة الجودة (١)،^٧ أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (١). (راجع: الفقرتين ٥، و ٦)
١١. عندما يخضع الارتباط لأنظمة أو لوائح محلية أو لنصوص خطط لتبادل إطلاق الانبعاثات، فإن هذا المعيار لا يطغى على تلك الأنظمة أو اللوائح أو النصوص. وإذا كانت تلك الأنظمة أو اللوائح المحلية أو نصوص خطط تبادل إطلاق الانبعاثات تختلف عن هذا المعيار، فإن تنفيذ الارتباط وفقاً للأنظمة أو اللوائح المحلية أو نصوص خطط تبادل إطلاق الانبعاثات لن يستوفي تلقائياً متطلبات هذا المعيار. ولا يحق للمحاسب القانوني الإفادة بأنه ملتزم بهذا المعيار، إضافة إلى التزامه بالأنظمة أو اللوائح المحلية أو نصوص خطط تبادل إطلاق الانبعاثات، إلا عند استيفاء جميع المتطلبات المنطبقة في هذا المعيار. (راجع: الفقرة ٧)

تاريخ السريان

١٢. يسري هذا المعيار على تقارير التأكيد المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

٤ معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ١٢(ب) (١)

٥ معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ١٢(ب) (٣)

٦ معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرات ٣(أ) و ٢٠ و ٣٤

٧ معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرتان ٣(ب) و ٣١(أ). ومعيار رقابة الجودة (١) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

الأهداف

١٣. تتمثل أهداف المحاسب القانوني فيما يلي:

- (أ) الوصول إلى تأكيد معقول أو تأكيد محدود، حسب مقتضى الحال، بشأن ما إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري تخلو من التحريف الجوهرية، سواءً بسبب غش أو خطأ، مما يمكن المحاسب القانوني من إبداء استنتاج وفقاً للتأكيد المعقول أو التأكيد المحدود؛
- (ب) إعداد تقرير، وفقاً للنتائج التي خلص إليها المحاسب القانوني، بشأن ما يلي:
- (١) في حالة ارتباط التأكيد المعقول، ما إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري مُعدّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة؛ أو
- (٢) في حالة ارتباط التأكيد المحدود، ما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني، بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن قائمة غازات الاحتباس الحراري غير مُعدّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة؛
- (ج) الإبلاغ بالأمور الأخرى التي يتطلبها هذا المعيار، وفقاً للنتائج التي توصل إليها المحاسب القانوني.

التعريفات

١٤. لأغراض هذا المعيار، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه:^٨

- (أ) الضوابط المنطبقة: هي الضوابط التي تستخدمها المنشأة لقياس كميات انبعاثاتها والتقرير عنها في قائمة غازات الاحتباس الحراري.
- (ب) الإقرارات: إفادات من المنشأة، سواءً أكانت صريحة أو غير ذلك، يتم تضمينها في قائمة غازات الاحتباس الحراري، ويستخدمها المحاسب القانوني للوقوف على مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث.
- (ج) سنة الأساس: سنة محددة أو متوسط على مدى عدة سنوات تُقارن به انبعاثات المنشأة على مدى الوقت.
- (د) الحد الأعلى والتبادل: هو نظام يفرض حدوداً كلية للانبعاثات، ويوزع المخصصات من الانبعاثات على المشاركين، ويسمح لهم بتبادل المخصصات وأرصدة إطلاق الانبعاثات فيما بينهم.
- (هـ) المعلومات المقارنة: الكميات والإفصاحات المُضمّنة في قائمة غازات الاحتباس الحراري فيما يتعلق بفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة.
- (و) الانبعاثات: هي غازات الاحتباس الحراري المنبعثة خلال الفترة ذات العلاقة إلى الجو أو التي كانت ستنبعث إلى الجو لو لم يتم احتجازها وتوجيهها نحو حوض معين. ويمكن تصنيف الانبعاثات إلى:
- انبعاثات مباشرة (تعرف أيضاً بانبعاثات النطاق (١))، وهي انبعاثات من المصادر التي تمتلكها المنشأة أو تسيطر عليها. (راجع: الفقرة ٨)
 - انبعاثات غير مباشرة، وهي الانبعاثات الناتجة عن أنشطة المنشأة، ولكنها تحدث في مصادر تمتلكها أو تسيطر عليها منشأة أخرى. ويمكن تصنيف الانبعاثات غير المباشرة أيضاً إلى:
 - انبعاثات النطاق (٢) وهي الانبعاثات المقترنة بالطاقة التي تُنقل إلى المنشأة ويتم استهلاكها من قبلها. (راجع: الفقرة ٩أ)
 - انبعاثات النطاق (٣) وهي جميع الانبعاثات الأخرى غير المباشرة. (راجع: الفقرة ١٠)
- (ز) اقتطاع الانبعاثات: أي بند مُضمّن في قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة يتم اقتطاعه من مجموع الانبعاثات المذكورة في

^٨ تنطبق على هذا المعيار أيضاً التعريفات الواردة في معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠).

التقرير، ولكنه لا يعد إزالة؛ وغالباً ما يتضمن ذلك الحصاص الموازنة المشتراة، ويمكن أن يتضمن أيضاً مجموعة متنوعة من الأدوات أو الآليات الأخرى مثل أرصدة ومخصصات الأداء المعترف بها من قبل الخطط التنظيمية أو الخطط الأخرى التي تكون المنشأة جزءاً منها. (راجع: الفقرتين ١١١، ١٢١)

(ح) عامل الانبعاثات: هو عامل حسابي أو نسبة رياضية لتحويل مقياس نشاط معين (على سبيل المثال، لترات من الوقود المستهلك أو كيلو مترات من مسافة مقطوعة أو عدد الحيوانات في مزرعة لتربية الحيوانات أو أطنان من المنتجات المصنوعة) إلى تقدير لكمية غازات الاحتباس الحراري المرتبطة بذلك النشاط.

(ط) خطة تبادل إطلاق الانبعاثات: هو منهج قائم على أساس السوق يُستخدم للسيطرة على غازات الاحتباس الحراري عن طريق توفير حوافز اقتصادية لتحقيق تخفيضات في انبعاثات تلك الغازات.

(ي) المنشأة: هي منشأة قانونية أو منشأة اقتصادية أو الجزء القابل للتحديد من منشأة قانونية أو اقتصادية (على سبيل المثال، مصنع منفرد أو أي شكل آخر من أشكال المرافق مثل مكب نفايات) أو مجموعة من المنشآت القانونية أو غيرها من المنشآت أو أجزاء من تلك المنشآت (على سبيل المثال، مشروع مشترك) ترتبط بها الانبعاثات التي في قائمة غازات الاحتباس الحراري.

(ك) الغش: تصرف متعمد يرتكبه فرد واحد أو أكثر من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو الأطراف الثالثة، ينطوي على تضليل للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية.

(ل) الإجراءات الإضافية: هي إجراءات يتم تنفيذها استجابة لمخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها، بما في ذلك اختبارات أدوات الرقابة (إن وجدت) واختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية.

(م) قائمة غازات الاحتباس الحراري: هي قائمة تعرض العناصر الأساسية وتقيس كمية الانبعاثات من غازات الاحتباس الحراري للمنشأة خلال فترة معينة (تعرف أحياناً بلفظ مخزون الانبعاثات) وتعرض، عند الاقتضاء، معلومات مقارنة وإيضاحات تفسيرية تشمل ملخصاً للسياسات المهمة الخاصة بقياس الكميات وإعداد التقارير. وقد تشمل قائمة غازات الاحتباس الحراري أيضاً على قائمة مصنفة بالإزالات أو اقتطاعات الانبعاثات. وعندما لا يغطي الارتباط قائمة غازات الاحتباس الحراري بالكامل، فإن "قائمة غازات الاحتباس الحراري" تُقرأ على أنها ذلك الجزء الذي يغطيه الارتباط. وتُعد قائمة غازات الاحتباس الحراري هي "معلومات الموضوع" الخاصة بالارتباط.^٩

(ن) غازات الاحتباس الحراري: ثاني أكسيد الكربون (CO₂) وأي غازات أخرى تتطلب الضوابط المنطبقة تضمينها في قائمة غازات الاحتباس الحراري، مثل: الميثان وأكسيد النيتروز وسداسي فلوريد الكبريت والهيدروفلورو كربون ومركبات الكربون المشع بالفلور ومركبات الكربون الكلورية فلورية. وغالباً ما يُعبّر عن الغازات باستثناء ثاني أكسيد الكربون بمعدلات ثاني أكسيد الكربون (CO₂-e).

(س) الحدود المؤسسية: الحدود التي تعين العمليات التي يلزم تضمينها في قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة.

(ع) الأهمية النسبية للتنفيذ: الكمية أو الكميات التي يحددها المحاسب القانوني بما يقل عن الأهمية النسبية لقائمة غازات الاحتباس الحراري، ليقص إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية لقائمة غازات الاحتباس الحراري. وتشير الأهمية النسبية للتنفيذ أيضاً، في حالة الانطباق، إلى الكمية أو الكميات التي يحددها المحاسب القانوني بما يقل عن مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأنواع معينة من الانبعاثات أو الإفصاحات.

(ف) الحصّة الموازنة المشتراة: اقتطاع للانبعاثات تدفع فيه المنشأة مقابل تقليل انبعاثات منشأة أخرى (تخفيضات الانبعاثات) أو زيادة إزالات منشأة أخرى (تعزيز الإزالات)، مقارنةً بخط أساس افتراضي. (راجع: الفقرة ١٣١)

(ص) قياس الكمية: آلية تحديد كمية غازات الاحتباس الحراري المرتبطة بالمنشأة، سواءً بشكل مباشر أو غير مباشر، حسب انبعاثها من (أو إزالتها بواسطة) مصادر (أو أحواض) معينة.

(ق) الإزالة: هي غازات الاحتباس الحراري التي قامت المنشأة خلال الفترة بإزالتها من الجو، أو التي كانت ستنبعث إلى الجو لو لم يتم احتجازها وتوجيهها نحو حوض معين. (راجع: الفقرة ١٤١)

^٩ معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ١٢(خ)

- (ر) المرفق المهم: مرفق ذو أهمية مستقلة بسبب حجم انبعاثاته مقارنةً بمجموع الانبعاثات المدرجة في قائمة غازات الاحتباس الحراري أو بسبب طبيعته الخاصة أو الظروف التي تؤدي إلى نشأة مخاطر تحريف جوهري معينة. (راجع: الفقرتين ١٥٥، ١٦٦)
- (ش) الحوض: وحدة مادية أو آلية لإزالة غازات الاحتباس الحراري من الجو.
- (ت) المصدر: وحدة مادية أو آلية تطلق غازات الاحتباس الحراري إلى الجو.
- (ث) نوع الانبعاث: تجميع الانبعاثات ضمن مجموعات، على سبيل المثال، استناداً إلى مصدر الانبعاث أو نوع الغاز أو المنطقة أو المرفق.

المتطلبات

معييار ارتباطات التأكييد (٣٠٠٠)

١٥. لا يجوز للمحاسب القانوني الإفادة بأنه ملتزم بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بمتطلبات كل من هذا المعيار ومعييار ارتباطات التأكييد (٣٠٠٠). (راجع: الفقرات ٥٥، ٦٠، ١٧١، ٢١١، ٢٢٢، ٣٧١، ١٢٧١)

قبول الارتباط والاستمرار فيه

المهارات والمعرفة والخبرة

١٦. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط:

- (أ) التمتع بالكفاءة في مهارات وأساليب التأكييد التي تكون قد اكتسبها من خلال التدريب المكثف والتطبيق العملي، والتمتع بما يكفي من الكفاءة في قياس كمية الانبعاثات وإعداد التقارير عنها، حتى يتحمل المسؤولية عن الاستنتاج التأكييدي؛
- (ب) الاطمئنان إلى أن الأشخاص الذين سيتولون تنفيذ الارتباط يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك في قياس كمية الانبعاثات وإعداد التقارير عنها وفي خدمات التأكييد، من أجل تنفيذ ارتباط التأكييد وفقاً لهذا المعيار. (راجع: الفقرتين ١٨١، ١٩١)

الشروط المسبقة للارتباط

١٧. بغية التأكد من تحقق الشروط المسبقة للارتباط:

- (أ) يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحديد أن لكلٍ من قائمة غازات الاحتباس الحراري والارتباط نطاقاً كافياً بما يحقق الفائدة للمستخدمين المستهدفين، مع النظر فيما يلي، على وجه الخصوص: (راجع: الفقرة ٢٠٠)
- (١) إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري ستستبعد انبعاثات مهمة تم قياس كميتها، أو يمكن قياس كميتها بسهولة، يُنظر فيما إذا كانت تلك الاستبعادات تُعد معقولة في ظل الظروف القائمة؛
- (٢) إذا كان الارتباط سيستبعد تأكيداً بشأن انبعاثات مهمة قررت عنها المنشأة، يُنظر فيما إذا كانت تلك الاستبعادات تُعد معقولة في ظل الظروف القائمة؛
- (٣) إذا كان الارتباط سيتضمن تأكيداً بشأن اقتطاعات للانبعاثات، يُنظر فيما إذا كان طبيعة التأكييد الذي سيصل إليه المحاسب القانوني فيما يتعلق بالاقتطاعات والمحتوى المستهدف لتقرير التأكييد فيما يتعلق بتلك الاقتطاعات يُعد واضحاً ومعقولاً في ظل الظروف القائمة ومفهوماً لدى الطرف القائم بالتكليف. (راجع: الفقرتين ١١١، ١٢٢)
- (ب) عند تحديد مدى مناسبة الضوابط المنطقية، وفقاً لمتطلبات معيار ارتباطات التأكييد (٣٠٠٠)،^{١٠} يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت الضوابط تشمل كحد أدنى: (راجع: الفقرات ٢٣٤-٢٦٠)
- (١) طريقة تعيين الحدود المؤسسية للمنشأة؛ (راجع: الفقرتين ٢٧١، ٢٨١)
- (٢) غازات الاحتباس الحراري التي سيتم المحاسبة عنها؛

^{١٠} معيار ارتباطات التأكييد (٣٠٠٠)، الفقرتان ٢٤(ب) و٤١

- (٣) طرماً مقبولة لقياس الكميات، بما في ذلك طرق إجراء التعديلات على سنة الأساس (إذا كانت منطبقة)؛
- (٤) إفاصحات كافية بحيث يمكن للمستخدمين المستهدفين فهم الأحكام المهمة التي تم اتخاذها أثناء إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرات ٢٩١-٣٤١)
- (ج) يجب على المحاسب القانوني الحصول على موافقة المنشأة أنها تقر وتفهم مسؤولياتها عن الأمور الآتية:
- (١) تصميم وتطبيق الرقابة الداخلية، والحفاظ عليها، التي ترى المنشأة أنها ضرورية للتمكن من إعداد قائمة لغازات الاحتباس الحراري خالية من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ؛
- (٢) إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري وفقاً للضوابط المنطبقة؛ (راجع: الفقرة ٣٥١)
- (٣) الإشارة إلى الضوابط المنطبقة التي استخدمتها، أو وصفها، في قائمة غازات الاحتباس الحراري والجهة التي قامت بوضعها عندما لا تكون واضحة بسهولة من ظروف الارتباط. (راجع: الفقرة ٣٦١)

الاتفاق على شروط الارتباط

١٨. يجب أن تشمل شروط الارتباط التي يتطلب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) ^{١١} الاتفاق عليها: (راجع: الفقرة ٣٧١)
- (أ) هدف ونطاق الارتباط؛
- (ب) مسؤوليات المحاسب القانوني؛
- (ج) مسؤوليات المنشأة، بما فيها تلك الموضحة في الفقرة ١٧ (ج)؛
- (د) تحديد الضوابط المنطبقة لإعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري؛
- (هـ) إشارة إلى الشكل والمحتوى المتوقعين لأي تقرير سيصدره المحاسب القانوني وعبارة تفيد بإمكانية وجود ظروف قد يختلف فيها التقرير عن شكله ومحتواه المتوقعين؛
- (و) إقرار يفيد بموافقة المنشأة على تقديم إفادات مكتوبة عند انتهاء الارتباط.

التخطيط

١٩. عند التخطيط للارتباط على النحو الذي يتطلبه معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) ^{١٢}، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات ٣٨١-٤١١)
- (أ) أن يقف على خصائص الارتباط التي تحدد نطاقه؛
- (ب) أن يتحقق من أهداف التقرير الخاصة بالارتباط من أجل التخطيط لتوقيت الارتباط وطبيعة الاتصالات المطلوبة؛
- (ج) أن يأخذ في الحسبان العوامل التي تُعد وفقاً للحكم المهني للمحاسب القانوني مهمة في توجيه جهود فريق الارتباط؛
- (د) أن يأخذ في الحسبان نتائج إجراءات قبول الارتباط أو الاستمرار فيه، وعند الاقتضاء، مدى صلة المعرفة المكتسبة من الارتباطات الأخرى التي قام الشريك المسؤول عن الارتباط بتنفيذها للمنشأة؛
- (هـ) أن يتحقق من طبيعة الموارد اللازمة لتنفيذ الارتباط، وتوقيتها ومداهها، بما في ذلك إشراك الخبراء وإشراك محاسبين قانونيين آخرين؛ (راجع: الفقرتين ٤٢١، ٤٣١)
- (و) أن يحدد تأثير وظيفة المراجعة الداخلية للمنشأة، إن وجد، على الارتباط.

^{١١} معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٢٧

^{١٢} معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٤٠

الأهمية النسبية عند التخطيط للارتباط وتنفيذه

تحديد الأهمية النسبية والأهمية النسبية للتنفيذ عند التخطيط للارتباط

٢٠. عند وضع الاستراتيجية العامة للارتباط، يجب المحاسب القانوني تحديد الأهمية النسبية لقائمة غازات الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرات ٤٤أ-٥٠أ)

٢١. يجب على المحاسب القانوني تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ لأغراض تقييم مخاطر التحريف الجوهرية وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية.

إعادة النظر خلال التقدم في الارتباط

٢٢. يجب على المحاسب القانوني إعادة النظر في الأهمية النسبية لقائمة غازات الاحتباس الحراري إذا أصبح أثناء الارتباط على دراية بمعلومات كانت ستجعله يحدد كمية مختلفة من البداية. (راجع: الفقرة ٥١أ)

فهم المنشأة وبينتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، والتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها

التوصل إلى فهم للمنشأة وبينتها

٢٣. يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم لما يلي: (راجع: الفقرتين ٥٢أ، ٥٣أ)

(أ) عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى ذات الصلة، بما في ذلك الضوابط المنطبقة.

(ب) طبيعة المنشأة، بما في ذلك:

(١) طبيعة العمليات التشغيلية الموجودة ضمن الحدود المؤسسية للمنشأة، بما في ذلك: (راجع: الفقرتين ٢٧أ، ٢٨أ)

أ. مصادر الانبعاثات واكتمالها، والأحواض واقتطاعات الانبعاثات، إن وجدت؛

ب. مساهمة كل منها في الانبعاثات الكلية للمنشأة؛

ج. أوجه عدم التأكيد المرتبطة بالكميات المقرر عنها في قائمة غازات الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرات ٥٤أ-٥٩أ)

(٢) التغيرات عن الفترة السابقة في طبيعة أو مدى العمليات، بما في ذلك ما إذا كانت هناك أي عمليات دمج أو اقتناء أو بيع لمصادر الانبعاثات، أو أي تعهيد خارجي لوظائف ذات انبعاثات مهمة؛

(٣) معدل تكرار تعطل العمليات التشغيلية وطبيعة تلك الأعطال. (راجع: الفقرة ٦٠أ)

(ج) اختيار وتطبيق المنشأة لطرق قياس الكميات وسياسات إعداد التقارير، بما في ذلك أسباب التغييرات التي تطرأ على تلك الطرق والسياسات، وإمكانية المحاسبة المزدوجة عن الانبعاثات في قائمة غازات الاحتباس الحراري.

(د) متطلبات الضوابط المنطبقة ذات الصلة بالتقديرات، بما في ذلك الإفصاحات المتعلقة بها.

(هـ) أهداف واستراتيجية المنشأة فيما يتعلق بتغير المناخ، إن وجدت، والمخاطر الاقتصادية والتنظيمية والمادية ومخاطر السمعة المرتبطة بذلك. (راجع: الفقرة ٦١أ)

(و) الإشراف على المعلومات المتعلقة بالانبعاثات داخل المنشأة، والمسؤولية عنها.

(ز) ما إذا كانت لدى المنشأة وظيفة للمراجعة الداخلية، وفي حال وجودها، أنشطتها ونتائجها الرئيسية المتعلقة بالانبعاثات.

إجراءات التوصل إلى فهم والتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها

٢٤. يجب أن تتضمن إجراءات التوصل إلى فهم للمنشأة وبينتها وإجراءات التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها ما يلي: (راجع: الفقرات ٥٢أ، ٥٣أ، ٦٢أ)

(أ) الاستفسار من الأفراد داخل المنشأة الذين، بحسب حكم المحاسب القانوني، تتوفر لديهم معلومات من المرجح أن تساعد في التعرف

على مخاطر التحريف الجوهرى، بسبب الغش أو الخطأ، وتقييمها.

(ب) الإجراءات التحليلية. (راجع: الفقرات ٦٣١-٦٥١)

(ج) الملاحظة والفحص المادى. (راجع: الفقرات ٦٦١-٦٨١)

التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية للمنشأة

التأكيد المعقول	التأكيد المحدود
<p>٢٥ م. يجب على المحاسب القانونى التوصل إلى فهم للمكونات الآتية للرقابة الداخلية فى المنشأة ذات الصلة بقياس كمية الانبعاثات وإعداد التقارير عنها كأساس للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها: (راجع: الفقرات ٥٢١، ٥٣١، ٧٠١)</p> <p>(أ) بيئة الرقابة؛</p> <p>(ب) نظام المعلومات، بما فى ذلك آليات العمل ذات العلاقة، والإبلاغ بالأدوار والمسؤوليات المتعلقة بإعداد تقارير الانبعاثات والأمور المهمة المتعلقة بإعداد تلك التقارير؛</p> <p>(ج) آلية المنشأة لتقييم المخاطر؛</p> <p>(د) أنشطة الرقابة ذات الصلة بالارتباط، التى يعتقد المحاسب القانونى بضرورة فهمها لتقييم مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات وتصميم الإجراءات الإضافية استجابة للمخاطر التى تم تقييمها. ولا يتطلب ارتباط التأكيد فهم جميع أنشطة الرقابة المتعلقة بكل نوع مهم من أنواع الانبعاثات وكل إفصاح مهم فى قائمة غازات الاحتباس الحرارى، أو المتعلقة بكل إقرار ذى صلة ذلك: (راجع: الفقرتين ٧١١، ٧٢١)</p> <p>(هـ) متابعة أدوات الرقابة.</p>	<p>٢٥ د. فيما يخص الرقابة الداخلية ذات الصلة بقياس كمية الانبعاثات وإعداد التقارير عنها، كأساس للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها، يجب على المحاسب القانونى التوصل إلى فهم، من خلال الاستفسار، لما يلى: (راجع: الفقرات ٥٢١، ٥٣١، ٦٩١، ٧٠١)</p> <p>(أ) بيئة الرقابة؛</p> <p>(ب) نظام المعلومات، بما فى ذلك آليات العمل ذات العلاقة، والإبلاغ بالأدوار والمسؤوليات المتعلقة بإعداد تقارير الانبعاثات والأمور المهمة المتعلقة بإعداد تلك التقارير؛</p> <p>(ج) نتائج آلية المنشأة لتقييم المخاطر.</p>
<p>٢٦ م. عند التوصل إلى الفهم الذى تتطلبه الفقرة ٢٥ م، يجب على المحاسب القانونى تقويم تصميم أدوات الرقابة وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها، وذلك عن طريق تنفيذ إجراءات إضافة إلى الاستفسار من موظفى المنشأة المسؤولين عن قائمة غازات الاحتباس الحرارى. (راجع: الفقرتين ٥٢١، ٥٣١)</p>	

إجراءات أخرى للتوصل إلى فهم والتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها

٢٧. إذا كان الشريك المسؤول عن الارتباط قد نفذ ارتباطات أخرى للمنشأة، فىجب عليه النظر فيما إذا كانت المعلومات التى تم الحصول عليها ملائمة للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها. (راجع: الفقرة ٧٣١)

٢٨. يجب على المحاسب القانونى أن يستفسر من الإدارة والموظفين الآخرين داخل المنشأة، عند الاقتضاء، لتحديد ما إذا كان لديهم علم بأي غش أو عدم التزام بالأنظمة أو اللوائح، فعلى أو مشتبه فيه أو مزعوم، يؤثر على قائمة غازات الاحتباس الحرارى. (راجع: الفقرات ٨٤١-٨٦١)

٢٩. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الآخرين الرئيسيين فى فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين رئيسيين يستعين بهم المحاسب

القانوني، مناقشة قابلة تعرض قائمة غازات الاحتباس الحراري الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهرى، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، وتطبيق الضوابط المنطبقة على حقائق وظروف المنشأة. ويجب على الشرك المسؤؤل عن الارتباط تحديد الأمور التي سيتم إبلاغها إلى أعضاء فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين يستعين بهم المحاسب القانوني، من غير المشاركين في النقاش.

٣٠. يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت أساليب قياس الكميات وسياسات إعداد التقارير الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك تعيين الحدود المؤسسية للمنشأة، مناسبة لعملياتها ومتوافقة مع الضوابط المنطبقة ومع سياسات قياس الكميات وإعداد التقارير المستخدمة في الصناعة ذات الصلة وفي الفترات السابقة.

تنفيذ إجراءات ميدانية في مرافق المنشأة

٣١. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كان من الضروري في ظل ظروف الارتباط تنفيذ إجراءات ميدانية في المرافق المهمة. (راجع: الفقرات ١٥أ، ١٦أ، ٧٤أ-٧٧أ)

المراجعة الداخلية

٣٢. عندما يكون لدى المنشأة وظيفة للمراجعة الداخلية ذات صلة بالارتباط، يجب على المحاسب القانوني ما يلي: (راجع: الفقرة ٧٨أ)

(أ) تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل محدد من أعمال وظيفة المراجعة الداخلية، ومدى ذلك الاستخدام؛

(ب) في حالة استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية المحدد، تحديد ما إذا كان ذلك العمل كافياً لتحقيق أغراض الارتباط.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها

التأكيد المعقول	التأكيد المحدود
<p>٣٣م. يجب على المحاسب القانوني التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها:</p> <p>(أ) على مستوى قائمة غازات الاحتباس الحراري؛ (راجع: الفقرتين ٧٩أ، ٨٠أ)</p> <p>(ب) على مستوى الإقرارات لأنواع الانبعاثات والإفصاحات ذات الأهمية النسبية، (راجع: الفقرتين ٨١أ، ٨٢أ)</p> <p>كأساس لتصميم وتنفيذ الإجراءات التي تقوم بما يلي من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداهها: (راجع: الفقرة ٨٣أ)</p> <p>(ج) تستجيب لمخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها؛</p> <p>(د) تتيح للمحاسب القانوني الوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري مُعدّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.</p>	<p>٣٣د. يجب على المحاسب القانوني التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها:</p> <p>(أ) على مستوى قائمة غازات الاحتباس الحراري؛ (راجع: الفقرتين ٧٩أ، ٨٠أ)</p> <p>(ب) لأنواع الانبعاثات والإفصاحات ذات الأهمية النسبية، (راجع: الفقرة ٨١أ)</p> <p>كأساس لتصميم وتنفيذ الإجراءات التي تقوم بما يلي من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداهها:</p> <p>(ج) تستجيب لمخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها؛</p> <p>(د) تتيح للمحاسب القانوني الوصول إلى تأكيد محدود بشأن ما إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري مُعدّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.</p>

أسباب مخاطر التحريف الجوهرى

٣٤. عند تنفيذ الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ٣٣د أو ٣٣م، يجب على المحاسب القانوني النظر على الأقل في العوامل الآتية: (راجع: الفقرات ٨٤أ-٨٩أ)

(أ) احتمال وجود تحريف متعمد في قائمة غازات الاحتباس الحراري؛ (راجع: الفقرات ٨٤أ-٨٦أ)

(ب) احتمال عدم الالتزام بأحكام تلك الأنظمة واللوائح المتعارف على أن لها تأثيراً مباشراً على محتوى قائمة غازات الاحتباس الحراري؛

(راجع: الفقرة ٨٧)

- (ج) احتمال إغفال ذكر انبعاثات قد تكون مهمة؛ (راجع: الفقرة ٨٨(أ))
- (د) التغيرات الاقتصادية أو التنظيمية المهمة؛ (راجع: الفقرة ٨٨(ب))
- (هـ) طبيعة العمليات؛ (راجع: الفقرة ٨٨(ج))
- (و) طبيعة طرق قياس الكميات؛ (راجع: الفقرة ٨٨(د))
- (ز) مدى التعقيد في تعيين الحدود المؤسسية وما إذا كانت الأطراف ذات العلاقة واقعة ضمنها؛ (راجع: الفقرتين ٢٧١، ٢٨١)
- (ح) ما إذا كانت هناك انبعاثات مهمة تحدث خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، أو يبدو أنها غير معتادة لأي أسباب أخرى؛ (راجع: الفقرة ٨٨(هـ))
- (ط) درجة عدم الموضوعية في قياس كمية الانبعاثات؛ (راجع: الفقرة ٨٨(هـ))
- (ي) ما إذا كانت انبعاثات النطاق (٣) مشمولة في قائمة غازات الاحتباس الحراري؛ (راجع: الفقرة ٨٨(و))
- (ك) كيفية قيام المنشأة بإعداد التقديرات المهمة والبيانات التي تستند إليها. (راجع: الفقرة ٨٨(ز))

الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة والإجراءات الإضافية

٣٥. يجب على المحاسب القانوني تصميم وتطبيق استجابات عامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها على مستوى قائمة غازات الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرات ٩٠٠-٩٣٠)
٣٦. يجب على المحاسب القانوني تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية تستجيب من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداهها لمخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها، مع الأخذ في الحسبان مستوى التأكيد، معقولاً أو محدوداً، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرة ٩٠٠)

التأكيد المعقول	التأكيد المحدود
<p>٣٧م. عند تصميم وتنفيذ الإجراءات الإضافية وفقاً للفقرة ٣٦، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرتين ٩٠٠، ٩٤١)</p> <p>(أ) النظر في أسباب التقييم الممنوح لمخاطر التحريف الجوهرية على مستوى القرارات فيما يخص أنواع الانبعاثات والإفصاحات ذات الأهمية النسبية، بما في ذلك: (راجع: الفقرة ٩٥١)</p> <p>(١) احتمال وجود تحريف جوهري بسبب الخصائص المعنية لنوع الانبعاثات أو الإفصاح ذي الصلة (بعبارة أخرى، الخطر الملازم)؛</p> <p>(٢) ما إذا كان المحاسب القانوني ينوي الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأخرى؛ (راجع: الفقرة ٩٦١)</p> <p>(ب) الحصول على أدلة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المحاسب القانوني للخطر. (راجع: الفقرة ٩٧١)</p>	<p>٣٧د. عند تصميم وتنفيذ الإجراءات الإضافية وفقاً للفقرة ٣٦، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرتين ٩٠٠، ٩٤١)</p> <p>(أ) النظر في أسباب التقييم الممنوح لمخاطر التحريف الجوهرية فيما يخص أنواع الانبعاثات والإفصاحات ذات الأهمية النسبية؛ (راجع: الفقرة ٩٥١)</p> <p>(ب) الحصول على أدلة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المحاسب القانوني للخطر. (راجع: الفقرة ٩٧١)</p>
<p>٣٨م. يجب على المحاسب القانوني أن يُصمم ويُنفذ اختبارات أدوات الرقابة المناسبة بشأن الفاعلية</p>	<p>اختبارات أدوات الرقابة</p>

التأكيد المعقول	التأكيد المحدود
<p>التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة، وذلك في الحالات الآتية: (راجع: الفقرة ٩٠.أ (أ))</p> <p>(أ) إذا كان المحاسب القانوني ينوي الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأخرى؛ أو (راجع: الفقرة ٩٦أ)</p> <p>(ب) إذا كانت الإجراءات الأخرى خلاف اختبار أدوات الرقابة لا يمكنها أن توفر بمفردها ما يكفي من الأدلة المناسبة على مستوى الإقرارات. (راجع: الفقرة ٩٨أ)</p> <p>٣٩م. في حال اكتشاف انحرافات عن أدوات الرقابة التي ينوي المحاسب القانوني الاعتماد عليها، فيجب على المحاسب القانوني إجراء استفسارات خاصة لفهم هذه الأمور والتبعات المحتملة المترتبة عليها، ويجب عليه تحديد ما إذا كانت: (راجع: الفقرة ٩٠.أ)</p> <p>(أ) اختبارات أدوات الرقابة التي تم تنفيذها تُشكل أساساً مناسباً للاعتماد على أدوات الرقابة؛ أو</p> <p>(ب) ثمة اختبارات إضافية لأدوات الرقابة يلزم تنفيذها؛ أو</p> <p>(ج) مخاطر التحريف الجوهرية المحتملة يلزم مواجهتها باستخدام إجراءات أخرى.</p>	
<p><i>الإجراءات الأخرى خلاف اختبار أدوات الرقابة</i></p> <p>٤٠م. بغض النظر عن مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها، يجب على المحاسب القانوني تصميم وتنفيذ اختبارات للتفاصيل أو إجراءات تحليلية بالإضافة إلى اختبارات أدوات الرقابة، إن وجدت، لكل نوع من أنواع الانبعاثات والإفصاحات ذات الأهمية النسبية. (راجع: الفقرتين ٩٠.أ، ٩٤أ)</p> <p>٤١م. يجب على المحاسب القانوني أن ينظر فيما إذا كان يلزم تنفيذ إجراءات للمصادقة الخارجية. (راجع: الفقرتين ٩٠.أ، ٩٩أ)</p>	
<p><i>الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها استجابة لمخاطر التحريف الجوهرية المُقيّمة</i></p> <p>٤٢م. عند تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات ٩٠.أ، (ج)، ١٠٠.أ-١٠٢.أ)</p> <p>(أ) تحديد مدى مناسبة الإجراءات التحليلية المحددة للإقرارات قيد النظر، مع الأخذ في الحسبان مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها واختبارات التفاصيل، إن وجدت، الخاصة بهذه الإقرارات؛</p> <p>(ب) تقييم مدى إمكانية الاعتماد على البيانات التي استنتج منها المحاسب القانوني توقعاته بشأن النسب أو الكميات المسجلة، مع الأخذ في الحسبان مصدر المعلومات المتاحة وقابليتها للمقارنة وطبيعتها وملاءمتها وأدوات الرقابة على إعدادها؛</p>	<p><i>الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها استجابة لمخاطر التحريف الجوهرية المُقيّمة</i></p> <p>٤٢د. عند تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات ٩٠.أ، (ج)، ١٠٠.أ-١٠٢.أ)</p> <p>(أ) تحديد مدى مناسبة الإجراءات التحليلية المحددة، مع الأخذ في الحسبان مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها واختبارات التفاصيل، إن وجدت؛</p> <p>(ب) تقييم مدى إمكانية الاعتماد على البيانات التي استنتج منها المحاسب القانوني توقعاته بشأن النسب أو الكميات المسجلة، مع الأخذ في الحسبان مصدر المعلومات المتاحة وقابليتها للمقارنة وطبيعتها وملاءمتها وأدوات الرقابة على إعدادها؛</p>

التأكيد المعقول	التأكيد المحدود
<p>(ج) وضع توقعات فيما يخص الكميات أو النسب المسجلة، دقيقة بما يكفي للتعرف على مخاطر التحريف المحتملة. ٤٣م. إذا حددت الإجراءات التحليلية تقلبات أو علاقات لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف بشكل كبير عن الكميات أو النسب المتوقعة، فيجب على المحاسب القانوني التحري عن هذه الاختلافات عن طريق ما يلي: (راجع: الفقرة ٩٠.أ (ج)) (أ) الاستفسار من المنشأة والحصول على أدلة إضافية ذات صلة برودود المنشأة؛ (ب) تنفيذ إجراءات أخرى حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة.</p>	<p>(ج) وضع توقعات فيما يخص الكميات أو النسب المسجلة. ٤٣د. إذا حددت الإجراءات التحليلية تقلبات أو علاقات لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف بشكل كبير عن الكميات أو النسب المتوقعة، فيجب على المحاسب القانوني الاستفسار من المنشأة عن هذه الاختلافات. ويجب على المحاسب القانوني النظر في الردود على هذه الاستفسارات لتحديد ما إذا كان من الضروري تنفيذ إجراءات أخرى في ظل الظروف القائمة. (راجع: الفقرة ٩٠.أ (ج))</p>
<p><i>الإجراءات بشأن التقديرات</i> ٤٤م. استناداً إلى مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت: (راجع: الفقرة ١٠.٣) (أ) المنشأة قد طبقت بشكل مناسب متطلبات الضوابط المنطبقة ذات الصلة بالتقديرات؛ (ب) طرق إعداد التقديرات مناسبة وتم تطبيقها بشكل متنسق، وما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، في التقديرات المقرر عنها أو في طريقة إعدادها مقارنة بالفترة السابقة مناسبة في ظل الظروف القائمة.</p>	<p><i>الإجراءات بشأن التقديرات</i> ٤٤د. استناداً إلى مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرتين ١٠.٣، ١٠.٤) (أ) تقويم ما إذا كانت: (١) المنشأة قد طبقت بشكل مناسب متطلبات الضوابط المنطبقة ذات الصلة بالتقديرات؛ (٢) طرق إعداد التقديرات مناسبة وتم تطبيقها بشكل متنسق، وما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، في التقديرات المقرر عنها أو في طريقة إعدادها مقارنة بالفترة السابقة مناسبة في ظل الظروف القائمة؛ (ب) النظر فيما إذا كان من الضروري تنفيذ إجراءات أخرى في ظل الظروف القائمة.</p>
<p>٤٥م. استجابةً لمخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها، يجب على المحاسب القانوني القيام بإجراء أو أكثر مما يلي، مع الأخذ في الحسبان طبيعة التقديرات: (راجع: الفقرة ١٠.٣) (أ) اختبار كيفية قيام المنشأة بإعداد التقديرات والبيانات التي تستند إليها. وفي سبيل ذلك، يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت: (١) طريقة قياس الكميات المستخدمة مناسبة في ظل الظروف القائمة؛ (٢) الافتراضات التي استخدمتها المنشأة معقولة. (ب) اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المطبقة على كيفية إعداد المنشأة للتقديرات، جنباً إلى جنب مع الإجراءات الأخرى المناسبة. (ج) تقدير كمية أو مدى من الكميات لتقويم الكمية التي قدرتها المنشأة. ولهذا الغرض: (١) إذا استخدم المحاسب القانوني افتراضات أو طرقاً تختلف عن تلك التي استخدمتها المنشأة، فيجب عليه أن يتوصل إلى فهم كافٍ لافتراضات أو طرق المنشأة</p>	

التأكيد المعقول	التأكيد المحدود
<p>لإثبات أن الكمية أو مدى الكميات الذي قدره المحاسب القانوني يأخذ في الحسبان المتغيرات ذات الصلة ولتقويم أي اختلافات مهمة عن الكمية التي قدرتها المنشأة.</p> <p>(٢) إذا استنتج المحاسب القانوني أنه من المناسب استخدام مدى من الكميات، فيجب عليه تضييق ذلك المدى، استناداً إلى الأدلة المتاحة، حتى تكون جميع النواتج الواقعة ضمن ذلك المدى معقولة.</p>	

العينات

٤٦. في حالة استخدام العينات، يجب على المحاسب القانوني عند تصميم العينة مراعاة الغرض من الإجراء وخصائص المجتمع الذي ستُسحب منه العينة. (راجع: الفقرتين ٩٠٠ (ب)، ١٠٥٠)

الغش والأنظمة واللوائح

٤٧. يجب على المحاسب القانوني الاستجابة بشكل مناسب لحالات الغش أو شبهة الغش، وحالات عدم الالتزام أو شبهة عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، التي يتم التعرف عليها أثناء الارتباط. (راجع: الفقرتين ١٠٦٠، ١٠٧٠)

التأكيد المعقول	التأكيد المحدود
<p>الإجراءات بشأن آلية تجميع قائمة غازات الاحتباس الحراري</p> <p>٤٨م. يجب أن تتضمن إجراءات المحاسب القانوني الإجراءات الآتية فيما يتعلق بآلية تجميع قائمة غازات الاحتباس الحراري: (راجع: الفقرة ١٠٨٠)</p> <p>(أ) مضاهاة أو مطابقة قائمة غازات الاحتباس الحراري بالسجلات الأساسية؛</p> <p>(ب) التحقق من التعديلات الجوهرية التي تمت أثناء إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري.</p>	<p>الإجراءات بشأن آلية تجميع قائمة غازات الاحتباس الحراري</p> <p>٥٨د. يجب أن تتضمن إجراءات المحاسب القانوني الإجراءات الآتية فيما يتعلق بآلية تجميع قائمة غازات الاحتباس الحراري: (راجع: الفقرة ١٠٨٠)</p> <p>(أ) مضاهاة أو مطابقة قائمة غازات الاحتباس الحراري بالسجلات الأساسية؛</p> <p>(ب) التوصل، من خلال الاستفسار من المنشأة، إلى فهم للتعديلات الجوهرية التي تمت أثناء إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري والنظر فيما إذا كان من الضروري تنفيذ إجراءات أخرى في ظل الظروف القائمة.</p>

التأكيد المعقول	التأكيد المحدود
<p>إعادة النظر في تقييم المخاطر في ارتباط التأكيد المعقول</p> <p>٤٩م. قد يتغير تقييم المحاسب القانوني لمخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات خلال سير الارتباط، نتيجة للحصول على أدلة إضافية. وفي الظروف التي يحصل فيها المحاسب القانوني على أدلة غير متسقة مع الأدلة التي استند إليها المحاسب القانوني في البداية عند إجراء التقييم، فيجب عليه إعادة النظر في التقييم وتعديل الإقرارات المخطط لها تبعاً لذلك. (راجع: الفقرة ١٠٩أ)</p>	<p>تحديد ما إذا كان من الضروري تنفيذ المزيد من الإجراءات في ارتباط التأكيد المحدود</p> <p>٤٩د. إذا علم المحاسب القانوني بأمر أو أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن قائمة غازات الاحتباس الحرارى قد تكون مُحَرَّفَة بشكل جوهرى، فيجب عليه تصميم وتنفيذ المزيد من الإجراءات للحصول على المزيد من الأدلة حتى يكون المحاسب القانوني قادراً على: (راجع: الفقرتين ١٠٩أ، ١١٠أ)</p> <p>(أ) استنتاج أن الأمر أو الأمور من غير المرجح أن تتسبب في جعل قائمة غازات الاحتباس الحرارى محرفة بشكل جوهرى؛ أو</p> <p>(ب) تحديد أن الأمر أو الأمور تتسبب في جعل قائمة غازات الاحتباس الحرارى محرفة بشكل جوهرى. (راجع: الفقرة ١١١أ)</p>

تجميع التحريفات المكتشفة

٥٠. يجب على المحاسب القانوني تجميع التحريفات المكتشفة أثناء الارتباط، بخلاف تلك التي تُعد تافهة بشكل واضح. (راجع: الفقرة ١١٢أ)

مراعاة التحريفات المكتشفة خلال التقدم في الارتباط

٥١. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت الاستراتيجية العامة للارتباط وخطة الارتباط بحاجة إلى إعادة نظر في الحالات الآتية:

(أ) إذا كانت طبيعة التحريفات المكتشفة والظروف المحيطة بحدوثها تشير إلى احتمال وجود تحريفات أخرى قد تكون جوهرية عند اقترائها بالتحريفات المجمعَة أثناء الارتباط؛ أو

(ب) إذا كان مجموع التحريفات المجمعَة أثناء الارتباط يقترب من الأهمية النسبية المحددة وفقاً للفقرات ٢٠-٢٢ من هذا المعيار.

٥٢. إذا قامت المنشأة، بناءً على طلب المحاسب القانوني، بتفحص نوع معين من الانبعاثات أو الإفصاحات وتصحيح التحريفات الجوهرية التي تم اكتشافها، فيجب على المحاسب القانوني تنفيذ إجراءات بشأن العمل الذي نفذته المنشأة لتحديد ما إذا كانت هناك تحريفات جوهرية لا تزال موجودة.

الإبلاغ عن التحريفات وتصحيحها

٥٣. يجب على المحاسب القانوني إبلاغ المستوى المناسب داخل المنشأة في الوقت المناسب بجميع التحريفات التي تم تجميعها أثناء الارتباط ويجب أن يطلب من المنشأة تصحيح تلك التحريفات.

٥٤. إذا رفضت المنشأة تصحيح بعض أو كل التحريفات التي أبلغها بها المحاسب القانوني، فيجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم لأسباب المنشأة في عدم إجراء التصحيحات ويجب أن يأخذ ذلك الفهم في الحسبان عند تكوين استنتاجه.

تقويم تأثير التحريفات غير المُصَحَّحة

٥٥. قبل تقويم تأثير التحريفات غير المُصَحَّحة، يجب على المحاسب القانوني إعادة تقييم الأهمية النسبية المحددة وفقاً للفقرات ٢٠-٢٢ من هذا المعيار للتأكد مما إذا كانت لا تزال مناسبة في سياق الانبعاثات الفعلية للمنشأة.

٥٦. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت التحريفات غير المُصحَّحة تُعد جوهرية، منفردة أو في مجملها. وعند إجراء هذا التحديد، يجب على المحاسب القانوني النظر في حجم وطبيعة التحريفات، والظروف الخاصة المحيطة بحدوثها، بالمقارنة مع أنواع الانبعاثات أو الإفصاحات المعينة وقائمة غازات الاحتباس الحراري (انظر الفقرة ٧٢).

استخدام عمل محاسب قانوني آخر

٥٧. عندما ينوي المحاسب القانوني استخدام عمل محاسب قانوني آخر، فيجب عليه:

- (أ) الاتصال بشكل واضح مع ذلك المحاسب القانوني الآخر بشأن نطاق وتوقيت عمله ونتائجه؛ (راجع: الفقرتين ١١٣، ١١٤)
- (ب) تقويم مدى كفاية ومناسبة الأدلة التي تم الحصول عليها وآلية تضمين المعلومات ذات العلاقة في قائمة غازات الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرة ١١٥)

الإفادات المكتوبة

٥٨. يجب على المحاسب القانوني أن يطلب من الأشخاص ذوي المسؤوليات والمعرفة المناسبة داخل المنشأة بشأن الأمور المعنية تقديم إفادات مكتوبة بما يلي: (راجع: الفقرة ١١٦)

- (أ) أنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم عن إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري، بما فيها المعلومات المقارنة عند الاقتضاء، وفقاً للضوابط المنطبقة، كما هي مبينة في شروط الارتباط؛
- (ب) أنهم قد قدموا للمحاسب القانوني جميع المعلومات ذات الصلة وسمحوا له بالوصول كما هو متفق عليه في شروط الارتباط وأوضحوا جميع الأمور ذات الصلة في قائمة غازات الاحتباس الحراري؛
- (ج) ما إذا كانوا يعتقدون أن تأثيرات التحريفات غير المصححة ليست جوهرية، سواءً منفردة أو في مجملها، بالنسبة لقائمة غازات الاحتباس الحراري. ويجب أن يُضَمَّن في هذه الإفادة المكتوبة، أو يُرفق بها، ملخص بهذه البنود؛
- (د) ما إذا كانوا يعتقدون أن الافتراضات المهمة المستخدمة في إعداد التقديرات تُعدّ معقولة؛
- (هـ) أنهم قد أبلغوا المحاسب القانوني بجميع أوجه القصور التي يعرفونها في الرقابة الداخلية ذات الصلة بالارتباط والتي ليست تافهة بشكل واضح؛
- (و) ما إذا كانوا قد أفصحوا للمحاسب القانوني عن علمهم بأي غش أو عدم التزام بالأنظمة أو اللوائح، فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم، متى أمكن أن يكون للغش أو عدم الالتزام تأثير جوهري على قائمة غازات الاحتباس الحراري.

٥٩. يجب أن يكون تاريخ الإفادات المكتوبة أقرب ما يمكن لتاريخ تقرير التأكيد، ولكن بما لا يتجاوز ذلك التاريخ.

٦٠. يجب على المحاسب القانوني الامتناع عن إبداء استنتاج في قائمة غازات الاحتباس الحراري أو الانسحاب من الارتباط، متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، في الحالات الآتية:

- (أ) إذا استنتج المحاسب القانوني وجود شكوك كافية حول نزاهة الشخص الذي قدم الإفادات المكتوبة التي تتطلبها الفقرتان ٥٨ (أ) و (ب)، مما يجعل الإفادات المكتوبة في هذا الشأن لا يمكن الاعتماد عليها؛ أو
- (ب) إذا لم تقدم المنشأة الإفادات المكتوبة التي تتطلبها الفقرتان ٥٨ (أ) و (ب).

الأحداث اللاحقة

٦١. يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرة ١١٧)

النظر فيما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ قائمة غازات الاحتباس الحراري وتاريخ تقرير التأكيد تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في قائمة غازات الاحتباس الحراري، وتقويم مدى كفاية ومناسبة الأدلة التي تم الحصول عليها بشأن ما إذا كانت تلك الأحداث تنعكس بشكل مناسب في قائمة غازات الاحتباس الحراري وفقاً للضوابط المنطبقة؛

الاستجابة بشكل مناسب للحقائق التي تصبح معروفة لدى المحاسب القانوني بعد تاريخ تقرير التأكيد، والتي لو كانت معروفة له في ذلك التاريخ لربما أدت إلى قيامه بتعديل تقرير التأكيد.

المعلومات المقارنة

٦٢. عند عرض معلومات مقارنة مع المعلومات الحالية الخاصة بالانبعثات وتغطية بعض أو جميع تلك المعلومات المقارنة في استنتاج المحاسب القانوني، فإن إجراءات المحاسب القانوني فيما يخص المعلومات المقارنة يجب أن تتضمن تقويم ما يلي: (راجع: الفقرات ١١٨-١٢١)
- (أ) ما إذا كانت المعلومات المقارنة تتوافق مع الكميات والإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة، أو عند الاقتضاء، تم إعادة عرضها بشكل سليم وتم الإفصاح عن إعادة العرض بصورة كافية؛ (راجع: الفقرة ١٢١)
- (ب) ما إذا كانت سياسات قياس الكميات المنعكسة في المعلومات المقارنة تتسق مع تلك المطبقة في الفترة الحالية، وفي حال وجود تغييرات، ما إذا كانت تلك التغييرات قد تم تطبيقها بشكل سليم وتم الإفصاح عنها بصورة كافية.
٦٣. بغض النظر عما إذا كان استنتاج المحاسب القانوني يغطي المعلومات المقارنة، فإنه إذا أصبح المحاسب القانوني على دراية بإمكانية وجود تحريف جوهري في المعلومات المقارنة المعروضة، فيجب عليه:
- (أ) مناقشة الأمر مع الأشخاص ذوي المسؤوليات والمعرفة المناسبة بشأن الأمور المعنية داخل المنشأة وتنفيذ الإجراءات المناسبة في ظل الظروف القائمة؛ (راجع: الفقرتين ١٢٢، ١٢٣)
- (ب) النظر في تأثير ذلك على تقرير التأكيد. وإذا اشتملت المعلومات المقارنة المعروضة على تحريف جوهري، ولم يتم إعادة عرض المعلومات المقارنة:
- (١) يجب على المحاسب القانوني، عندما يغطي استنتاجه المعلومات المقارنة، إبداء استنتاج متحفظ أو استنتاج معارض في تقرير التأكيد؛ أو
- (٢) يجب على المحاسب القانوني، عندما لا يغطي استنتاجه المعلومات المقارنة، تضمين فقرة أمر آخر في تقرير التأكيد توضح الظروف التي تؤثر على المعلومات المقارنة.

المعلومات الأخرى

٦٤. يجب على المحاسب القانوني قراءة المعلومات الأخرى الموجودة ضمن الوثائق التي تحتوي على قائمة غازات الاحتباس الحراري وتقرير التأكيد عنها لمعرفة أوجه عدم الاتساق الجوهرية، إن وجدت، مع قائمة غازات الاحتباس الحراري أو تقرير التأكيد، وعند قراءة تلك المعلومات الأخرى: (راجع: الفقرة ١٣٩)
- (أ) إذا حدد المحاسب القانوني وجود عدم اتساق جوهري بين تلك المعلومات الأخرى وقائمة غازات الاحتباس الحراري أو تقرير التأكيد؛ أو
- (ب) إذا أصبح المحاسب القانوني على دراية بوجود تحريف جوهري للحقائق في تلك المعلومات الأخرى، وذلك التحريف ليست له صلة بالأمور الموضحة في قائمة غازات الاحتباس الحراري أو تقرير التأكيد،
- فيجب على المحاسب القانوني مناقشة الأمر مع المنشأة واتخاذ تصرفات أخرى حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرات ١٢٤-١٢٦)

التوثيق

٦٥. عند توثيق طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة، يجب على المحاسب القانوني تسجيل: (راجع: الفقرة ١٢٧)
- (أ) الخصائص المميزة للبيانات أو الأمور الخاصة التي تم اختبارها؛
- (ب) من قام بتنفيذ أعمال الارتباط وتاريخ الانتهاء من هذه الأعمال؛
- (ج) من قام بفحص أعمال الارتباط المنفذة، وتاريخ هذا الفحص ومداه.
٦٦. يجب على المحاسب القانوني توثيق المناقشات التي تناولت الأمور المهمة مع المنشأة وغيرها، بما في ذلك طبيعة الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، وتوقيت حدوث هذه المناقشات، وأطراف النقاش. (راجع: الفقرة ١٢٧)

رقابة الجودة

٦٧. يجب على المحاسب القانوني أن يُضَمِّن في توثيقه لأعمال الارتباط ما يلي:

- (أ) القضايا التي تم تحديدها فيما يتعلق بالالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة وكيفية حلها؛
- (ب) الاستنتاجات بشأن الالتزام بمتطلبات الاستقلال المنطبقة على الارتباط، وأية مناقشات ذات صلة تمت مع المكتب لدعم هذه الاستنتاجات؛
- (ج) الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات التأكيد والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات؛
- (د) طبيعة ونطاق المشاورات التي تمت خلال سير الارتباط، والاستنتاجات الناتجة عنها.

الأمر الناشئة بعد تاريخ تقرير التأكيد

٦٨. إذا قام المحاسب القانوني، في ظروف استثنائية، بتنفيذ إجراءات جديدة أو المزيد من الإجراءات، أو إذا توصل إلى استنتاجات جديدة بعد تاريخ تقرير التأكيد، فيجب عليه توثيق ما يلي: (راجع: الفقرة ١٢٨)

- (أ) الظروف التي تمت مواجهتها؛
- (ب) الإجراءات الجديدة أو الزائدة التي تم تنفيذها، والأدلة التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، وتأثيرها على تقرير التأكيد؛
- (ج) توقيت إدخال التغييرات الناتجة عن ذلك في توثيق أعمال الارتباط، وتوقيت فحصها، والقائم بإدخال التغييرات والقائم بفحصها.

جمع ملف الارتباط النهائي

٦٩. يجب على المحاسب القانوني جمع توثيقه لأعمال الارتباط في ملف الارتباط واستكمال الآلية الإدارية لجمع ملف الارتباط النهائي في الوقت المناسب بعد تاريخ تقرير التأكيد. وبعد الانتهاء من جمع ملف الارتباط النهائي، لا يجوز للمحاسب القانوني حذف أو التخلص من أي وثائق لأعمال الارتباط من أي نوع قبل انتهاء المدة المقررة للاحتفاظ بها. (راجع: الفقرة ١٢٩)

٧٠. في ظروف أخرى غير تلك المتصورة في الفقرة ٦٨، عندما يجد المحاسب القانوني ضرورة لإدخال تعديل على توثيق أعمال الارتباط القائم، أو إضافة توثيق جديد لأعمال الارتباط بعد الانتهاء من جمع ملف الارتباط النهائي، فإنه يجب عليه بغض النظر عن طبيعة التعديلات أو الإضافات توثيق ما يلي:

- (أ) الأسباب المحددة لإجراء هذه التعديلات أو الإضافات؛
- (ب) توقيت إجراء هذه التعديلات وفحصها والقائم بذلك.

فحص رقابة جودة الارتباط

٧١. فيما يخص تلك الارتباطات، إن وجدت، التي تتطلب إجراء فحص لرقابة الجودة بموجب نظام أو لائحة أو التي قرر المكتب أنه من الضروري إجراء فحص لرقابة جودتها، يجب على فاحص رقابة جودة الارتباط إجراء تقييم موضوعي للأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها عند صياغة تقرير التأكيد. ويجب أن يتضمن هذا التقييم ما يلي: (راجع: الفقرة ١٣٠)

- (أ) مناقشة الأمور المهمة مع الشريك المسؤول عن الارتباط، بما في ذلك الكفاءات المهنية لفريق الارتباط فيما يتعلق بقياس كمية الانبعاثات وإعداد التقارير عنها وفي خدمات التأكيد؛
- (ب) فحص قائمة غازات الاحتباس الحراري وتقرير التأكيد المقترح؛
- (ج) فحص وثائق أعمال الارتباط المختارة المتعلقة بالأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛
- (د) تقييم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة تقرير التأكيد، والنظر فيما إذا كان تقرير التأكيد المقترح يُعد مناسباً.

تكوين الاستنتاج التأكيدي

٧٢. يجب على المحاسب القانوني تكوين استنتاج بشأن ما إذا كان قد وصل إلى تأكيد معقول أو محدود، حسب مقتضى الحال، بشأن قائمة غازات الاحتباس الحراري. ويجب أن يراعي ذلك الاستنتاج متطلبات الفقرة ٥٦ والفقرات ٧٣-٧٥ من هذا المعيار.

التأكيد المحدود	التأكيد المعقول
٧٣د. يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كان قد نما إلى علمه ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن قائمة غازات الاحتباس الحراري غير مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.	٧٣م. يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري مُعدَّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.

٧٤. يجب أن يشمل هذا التقويم على مراعاة الجوانب النوعية لطرق قياس الكميات وممارسات إعداد التقارير الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك المؤشرات على التحيز المحتمل في الأحكام والقرارات المتخذة عند إجراء التقديرات وإعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري،^{١٣} ومراعاة ما يلي، في ضوء الضوابط المنطبقة:

(أ) ما إذا كانت طرق قياس الكميات وسياسات إعداد التقارير المختارة والمطبقة تتسق مع الضوابط المنطبقة ومناسبة؛

(ب) ما إذا كانت التقديرات التي تم إجراؤها عند إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري تُعدَّ معقولة؛

(ج) ما إذا كانت المعلومات المعروضة في قائمة غازات الاحتباس الحراري ملائمة ويمكن الاعتماد عليها وكاملة وقابلة للمقارنة والفهم؛

(د) ما إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري تقدم إفصاحاً كافياً عن الضوابط المنطبقة وغيرها من الأمور، بما فيها حالات عدم التأكد، بحيث يستطيع المستخدمون المستهدفون فهم الأحكام المهمة التي تم اتخاذها عند إعداد القائمة؛ (راجع: الفقرات أ٢٩، ١٣١أ-١٣٣أ)

(هـ) ما إذا كانت المصطلحات المستخدمة في قائمة غازات الاحتباس الحراري مناسبة.

٧٥. يجب أن يشمل التقويم الذي تتطلبه الفقرة ٧٣ أيضاً مراعاة:

(أ) العرض العام لقائمة غازات الاحتباس الحراري، وهيكلها ومحتواها؛

(ب) صياغة الاستنتاج التأكيدي، عند الاقتضاء في سياق الضوابط، وفي ظروف الارتباط الأخرى، ما إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري تمثل الانبعاثات الرئيسية بطريقة تحقق العرض العادل.

محتوى تقرير التأكيد

٧٦. يجب أن يشمل تقرير التأكيد، كحد أدنى، على العناصر الأساسية الآتية: (راجع: الفقرة أ١٣٤)

(أ) عنوان يشير بوضوح إلى أن التقرير هو تقرير تأكيد مستقل.

(ب) المخاطب بالتقرير.

(ج) تحديد أو وصف لمستوى التأكيد، المعقول أو المحدود، الذي وصل إليه المحاسب القانوني.

(د) تحديد قائمة غازات الاحتباس الحراري، بما في ذلك الفترة (الفترة) التي تغطيها، وفي حال وجود أية معلومات في تلك القائمة لم يغطيها استنتاج المحاسب القانوني، يشمل التقرير أيضاً على تحديد واضح للمعلومات الخاضعة للتأكيد وأيضاً المعلومات المستبعدة، بالإضافة إلى عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني لم ينفذ أي إجراءات فيما يتعلق بالمعلومات المستبعدة، وعليه، فإنه لم يتم إبداء أي استنتاج بشأنها. (راجع: الفقرتين أ١٢٠، أ١٣٥)

(هـ) وصف لمسؤوليات المنشأة. (راجع: الفقرة أ٣٥)

^{١٣} لا تشكل المؤشرات على التحيز المحتمل في حد ذاتها تحريفات لأغراض استنباط الاستنتاجات عن مدى معقولية كل تقدير على حدة.

- (و) عبارة تفيد بأن قياس كمية غازات الاحتباس الحراري يخضع لعدم تأكد ملازم. (راجع: الفقرات ٥٤أ-٥٩أ)
- (ز) إذا تضمنت قائمة غازات الاحتباس الحراري اقتطاعات للانبعاثات يغطيها استنتاج المحاسب القانوني، يشتمل التقرير على تحديد لتلك الاقتطاعات، وعبارة بشأن مسؤولية المحاسب القانوني فيما يتعلق بها. (راجع: الفقرات ١٣٦أ-١٣٩أ)
- (ح) تحديد الضوابط المنطبقة؛

- (١) تحديد كيفية الوصول إلى تلك الضوابط؛
- (٢) إذا كانت تلك الضوابط متاحة فقط لمستخدمين مستهدفين محددين، أو إذا كانت تتعلق بغرض محدد فقط، يشتمل التقرير على عبارة تنبّه القراء إلى هذه الحقيقة، وأنه نتيجة لذلك فإن قائمة غازات الاحتباس الحراري قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. ويجب أن تقيّد العبارة أيضاً استخدام تقرير التأكيد بقصره على هؤلاء المستخدمين المستهدفين أو على ذلك الغرض؛ (راجع: الفقرتين ١٤٠أ، ١٤١أ)
- (٣) تحديد الإيضاحات ذات الصلة إذا كانت هناك حاجة لاستكمال الضوابط المفروضة بإفصاحات في الإيضاحات التفسيرية المرفقة بقائمة غازات الاحتباس الحراري حتى تكون تلك الضوابط مناسبة. (راجع: الفقرة ١٣١أ)
- (ط) عبارة تفيد بأن المكتب الذي يكون المحاسب القانوني عضواً فيه يطبق معيار رقابة الجودة (١) أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (١).
- (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.
- (ك) وصف لمسؤوليات المحاسب القانوني، بما في ذلك:

(١) عبارة تفيد بأن الارتباط قد تم تنفيذه وفقاً لمعييار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠) "ارتباطات التأكيد عن قوائم غازات الاحتباس الحراري" المعتمد في المملكة العربية السعودية؛

(٢) ملخص وافٍ بالعمل المنفذ كأساس لاستنتاج المحاسب القانوني. وفي حالة تنفيذ ارتباط تأكيد محدود، يُعد إدراك طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة أمراً أساسياً لفهم استنتاج المحاسب القانوني. وعند تنفيذ ارتباط تأكيد محدود، يجب أن ينص ملخص العمل المنفذ على ما يلي:

- أن الإجراءات في ارتباط التأكيد المحدود تختلف في طبيعتها وتوقيتها عن ارتباط التأكيد المعقول، وتكون أقل منها في المدى؛
- وبالتالي، فإن مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكيد المحدود يكون أقل بكثير من التأكيد الذي كان سيتم الوصول إليه فيما لو تم تنفيذ ارتباط تأكيد معقول. (راجع: الفقرات ١٤٢أ-١٤٤أ)

(ل) استنتاج المحاسب القانوني:

- (١) في ارتباط التأكيد المعقول، يجب التعبير عن الاستنتاج بصيغة الإثبات؛ أو
- (٢) في ارتباط التأكيد المحدود، يجب التعبير عن الاستنتاج بصيغة تنبّه بما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني، بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، ما يدعو إلى الاعتقاد بأن قائمة غازات الاحتباس الحراري غير مُعدّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للضوابط المنطبقة.
- (٣) 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.

(م) توقيع المحاسب القانوني. (راجع: الفقرة ١٤٥٥)

(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 أقرروا بتحملهم للمسؤولية عن قائمة غازات الاحتباس الحراري.

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

فقرات لفت الانتباه وفقرات الأمور الأخرى

٧٧. إذا رأى المحاسب القانوني أنه من الضروري: (راجع: الفقرات ١٤٦١-١٥٢٠)

(أ) لفت انتباه المستخدمين المستهدفين إلى أمر تم عرضه أو الإفصاح عنه في قائمة غازات الاحتباس الحراري، ويُعد بحسب حكم المحاسب القانوني على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين المستهدفين لقائمة غازات الاحتباس الحراري (فقرة لفت انتباه)؛ أو

(ب) الإبلاغ عن أمر آخر بخلاف ما تم عرضه أو الإفصاح عنه في قائمة غازات الاحتباس الحراري، لأن هذا الأمر يُعد بحسب حكم المحاسب القانوني ذا صلة بفهم المستخدمين المستهدفين للارتباط أو مسؤوليات المحاسب القانوني أو تقرير التأكيد (فقرة أمر آخر)، ولم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، فيجب على المحاسب القانوني القيام بذلك في فقرة في تقرير التأكيد ترد تحت عنوان مناسب وتشير بوضوح إلى أن استنتاج المحاسب القانوني غير مُعدّل فيما يتعلق بهذا الأمر.

متطلبات الاتصال الأخرى

٧٨. ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، يجب على المحاسب القانوني إبلاغ الشخص (الأشخاص) المسؤول عن الإشراف على قائمة غازات الاحتباس الحراري بالأمور الآتية التي نمت إلى علم المحاسب القانوني أثناء الارتباط، ويجب عليه تحديد ما إذا كانت هناك مسؤولية للإبلاغ عنها لأطراف أخرى من داخل أو خارج المنشأة:

(أ) أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي لها، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة بالاهتمام؛

(ب) الغش المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه؛

(ج) الأمور التي تنطوي على عدم التزام بالأنظمة واللوائح، محدد حدوثه أو مشتبه في حدوثه، إلا إذا كانت الأمور تافهة بشكل واضح. (راجع: الفقرة ٨٧٠)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

مقدمة

ارتباطات التأكيد التي تغطي معلومات أخرى بالإضافة إلى قائمة غازات الاحتباس الحراري (راجع: الفقرة ٣)

١٠. في بعض الحالات، قد ينفذ المحاسب القانوني ارتباطات تأكيد بشأن تقرير يتضمن معلومات عن غازات الاحتباس الحراري، ولكن تلك المعلومات لا تشكل قائمة لغازات الاحتباس الحراري حسب التعريف الوارد في الفقرة ١٤ (م). وفي مثل هذه الحالات، قد يوفر هذا المعيار إرشادات لذلك الارتباط.

٢٠. عندما تشكل قائمة غازات الاحتباس الحراري جزءاً صغيراً نسبياً من المعلومات الكلية التي يغطيها استنتاج المحاسب القانوني، فإن مدى صلة هذا المعيار هو أمر يخضع للحكم المهني للمحاسب القانوني في ظل ظروف الارتباط.

مؤشرات الأداء الرئيسية التي تستند إلى بيانات غازات الاحتباس الحراري (راجع: الفقرة ٤(ب))

٣١. من أمثلة مؤشرات الأداء الرئيسية التي تستند إلى بيانات غازات الاحتباس الحراري، المتوسط المرجح للانبعاثات في كل كيلومتر للمركبات التي تصنعها المنشأة خلال الفترة، الذي تتطلب الأنظمة أو اللوائح احتسابه والإفصاح عنه في بعض الدول.

الإجراءات الخاصة بارتباطات التأكيد المعقول والتأكيد المحدود (راجع: الفقرة ٨)

٤١. بعض الإجراءات التي يتعين تنفيذها فقط لارتباطات التأكيد المعقول قد تكون مناسبة رغم ذلك في بعض ارتباطات التأكيد المحدود. فعلى سبيل المثال، بالرغم من أنه لا يتعين التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة في ارتباطات التأكيد المحدود، فإنه في بعض الحالات، كما هو الحال عندما يتم تسجيل المعلومات أو معالجتها أو الإبلاغ عنها بشكل إلكتروني فقط، قد يتخذ المحاسب القانوني قراراً بأنه من الضروري اختبار أدوات الرقابة، وبالتالي التوصل إلى فهم لأنشطة الرقابة ذات الصلة، في ارتباط التأكيد المحدود. (انظر أيضاً الفقرة ٩٠.٠)

الاستقلال (راجع: الفقرتين ١٠، ١٥)

٥١. 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 إجمالي الأتعاب التي يتم الحصول عليها من المنشأة.
- الفحص الذاتي، على سبيل المثال، تأدية خدمة أخرى للمنشأة تؤثر بشكل مباشر على قائمة غازات الاحتباس الحراري، مثل المشاركة في قياس كمية انبعاثات المنشأة.
- الموالية، على سبيل المثال، العمل بصفة مدافع بالنيابة عن المنشأة فيما يتعلق بتفسير الضوابط المنطقية.
- الألفة، على سبيل المثال، وجود علاقة طويلة أو علاقة عائلية قريبة أو مباشرة لأحد أعضاء فريق الارتباط مع موظف في المنشأة يعمل في منصب يتيح له ممارسة تأثير مباشر ومهم على إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري.
- الترهيب، على سبيل المثال، التعرض لضغوط من أجل الحد، على نحو غير مناسب، من مدى العمل المنفذ بهدف تقليل الأتعاب، أو التعرض لتهديد بسحب تسجيل المحاسب القانوني من قبل سلطة تسجيل مرتبطة بالمجموعة الصناعية للمنشأة.

٦١. إذا لم تكن التهديدات التي تم التعرف عليها ضمن مستوى يمكن قبوله، فإن الميثاق الدولي يتطلب مواجهتها عن طريق القضاء على الظروف التي نشأت عنها أو تطبيق تدابير وقائية لتخفيضها إلى مستوى يمكن قبوله أو الانسحاب من الارتباط متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطقية.

الأنظمة أو اللوائح المحلية ونصوص خطط تبادل إطلاق الانبعاثات (راجع: الفقرة ١١)

٧١. إن الأنظمة أو اللوائح المحلية أو نصوص خطط تبادل إطلاق الانبعاثات قد: تشمل على متطلبات أخرى بالإضافة إلى متطلبات هذا المعيار؛ أو تتطلب تنفيذ إجراءات محددة في جميع الارتباطات؛ أو تتطلب تنفيذ الإجراءات بطريقة معينة. وعلى سبيل المثال، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح المحلية أو نصوص خطط تبادل إطلاق الانبعاثات من المحاسب القانوني إعداد التقارير بشكل لا يتوافق مع هذا المعيار. وعندما تفرض الأنظمة أو اللوائح تنسيق تقرير المراجع أو صياغته بشكل أو محتوى يختلف اختلافاً كبيراً عن هذا المعيار، ويستنتج المحاسب القانوني أن التفسير الإضافي في تقرير التأكيد لن يخفف من سوء الفهم المحتمل. فقد ينظر المحاسب القانوني في تضمين عبارة في التقرير تفيد بأن الارتباط لم يتم القيام بها وفقاً لهذا المعيار.

التعريفات

الانبعاثات (راجع: الفقرة ١٤(و)، الملحق الأول)

٨١. قد تشمل انبعاثات النطاق (١) الاحتراق الثابت (من الوقود المحترق في معدات المنشأة الثابتة مثل أجهزة الغلي والحرق والمحركات والمشاعل) والاحتراق المتحرك (من الوقود المحترق في وسائل النقل لدى المنشأة مثل الشاحنات والقطارات والطائرات والقوارب) وانبعاثات آليات العمل (من العمليات الفيزيائية أو الكيميائية مثل تصنيع الإسمنت والمعالجة البتروكيمياوية وصهر الألومنيوم) والانبعاثات المتسربة (إطلاق الغازات)

والأبخرة بشكل مقصود وغير مقصود، مثل التسريبات من وصلات وسدادات المعدات والانبعاثات من معالجة مياه الصرف والمناجم وأبراج التبريد).

٩٠. تشتري جميع المنشآت تقريباً الطاقة في شكل كهرباء أو حرارة أو بخار؛ ولهذا يكون لدى جميع المنشآت تقريباً انبعاثات من النطاق (٢). وانبعاثات النطاق (٢) هي انبعاثات غير مباشرة لأن الانبعاثات المرتبطة، على سبيل المثال، بالكهرباء التي تشتريها المنشأة تحدث في محطة الكهرباء التي تقع بدورها خارج الحدود المؤسسية للمنشأة.

١٠٠. قد تتضمن انبعاثات النطاق (٣) انبعاثات مرتبطة، على سبيل المثال، بمهام سفر الموظفين لأغراض العمل؛ والأنشطة التي يتم تعييدها خارجياً؛ واستهلاك الوقود الأحفوري أو الكهرباء اللازم لاستخدام منتجات المنشأة؛ واستخراج وإنتاج المواد التي يتم شراؤها كمدخلات في آليات عمل المنشأة؛ ونقل الوقود الذي يتم شراؤه. وتناقش الفقرات ٣١١-٣٤٠ انبعاثات النطاق (٣) بمزيد من التفصيل.

اقتطاعات الانبعاثات (راجع: الفقرتين ١٤ (ز)، ١٧ (أ) (٣)، الملحق الأول)

١١٠. في بعض الحالات، تشتمل اقتطاعات الانبعاثات على أرصدة ومخصصات خاصة بدولة بعينها، لا يوجد فيما يخصها صلة مؤكدة بين كمية الانبعاثات المسموح باقتطاعها وفق الضوابط وأي تخفيض في الانبعاثات قد يحدث نتيجة لقيام المنشأة بدفع أموال أو اتخاذ أي إجراء آخر من أجل المطالبة باقتطاع الانبعاثات.

١٢٠. عندما تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري على اقتطاعات للانبعاثات ضمن نطاق الارتباط، تنطبق متطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بتلك الاقتطاعات حسب مقتضى الحال (انظر أيضاً الفقرات ١٣٦-١٣٩).

الحصة الموازنة المشتركة (راجع: الفقرة ١٤ (ف)، الملحق الأول)

١٣٠. عندما تشتري المنشأة حصة موازنة من منشأة أخرى، فقد تنفق تلك المنشأة الأخرى المال الذي تحصل عليه من البيع على مشاريع تخفيض الانبعاثات (مثل استبدال توليد الطاقة باستخدام الوقود الأحفوري بمصادر الطاقة المتجددة، أو تطبيق التدابير الخاصة بكفاءة الطاقة) أو على إزالة الانبعاثات من الغلاف الجوي (على سبيل المثال، عن طريق زرع والمحافظة على الأشجار التي لم يكن ليمت زراعتها أو المحافظة عليها لولا ذلك)، أو قد يكون المال تعويضاً عن عدم اتخاذ إجراء معين كان من المفترض اتخاذه لولا ذلك (مثل إزالة الغابات أو تدهورها). وفي بعض الدول، لا يمكن شراء الحصة الموازنة إلا في حال حدوث تخفيض الانبعاثات أو تعزيز الإزالة بالفعل.

الإزالة (راجع: الفقرة ١٤ (ق)، الملحق الأول)

١٤٠. قد تتم الإزالة عن طريق تخزين غازات الاحتباس الحراري في أحواض جيولوجية (مثل الطبقات الجوفية) أو أحواض بيولوجية (مثل الأشجار). وعندما تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري على إزالة غازات الاحتباس الحراري التي كانت ستطلقها المنشأة إلى الغلاف الجوي لولا ذلك، فإنه يتم التقرير عنها عادةً في قائمة غازات الاحتباس الحراري على أساس إجمالي، أي يتم قياس كمية كل من المصدر والحوض في قائمة غازات الاحتباس الحراري. وعندما يغطي استنتاج المحاسب القانوني إزالةات، تنطبق متطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بتلك الإزالةات حسب مقتضى الحال.

المرفق المهم (راجع: الفقرتين ١٤ (ر)، ٣١)

١٥٠. كلما زادت المساهمة المستقلة لأحد المرافق في مجموع الانبعاثات المقرر عنها في قائمة غازات الاحتباس الحراري، زادت عادةً مخاطر التحريف الجوهري في قائمة غازات الاحتباس الحراري. وقد يطبق المحاسب القانوني نسبة مئوية على أساس مرجعي مختار كوسيلة لتحديد المرافق التي لها أهمية مستقلة بسبب حجم انبعاثاتها مقارنة بمجموع الانبعاثات المضمنة في قائمة غازات الاحتباس الحراري. وينطوي تحديد الأساس المرجعي وتحديد النسبة المئوية التي سيتم تطبيقها على ممارسة الحكم المهني. وعلى سبيل المثال، قد يعتبر المحاسب القانوني أن المرافق التي تتجاوز ١٥% من حجم الإنتاج الكلي تُعد مرافق مهمة. ومع ذلك، يمكن تحديد نسبة أعلى أو أقل حسبما يراه المحاسب القانوني مناسباً وفقاً لحكمه المهني في ظل الظروف القائمة. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما يكون هناك عدد قليل من المرافق، لا تقل نسبة أيٍّ منها عن ١٥% من حجم الإنتاج الكلي، ولكن بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني لا تعد جميع تلك المرافق مرافق مهمة؛ أو عندما يوجد عدد من المرافق تقل نسبتها بقليل عن ١٥% من حجم الإنتاج الكلي، وتعد بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني مرافق مهمة.

١٦٦. قد يحدد المحاسب القانوني أيضاً مرفقاً معيناً على أنه مرفق مهم بسبب طبيعته أو ظروفه الخاصة التي تنشأ عنها مخاطر تحريف جوهري معينة. وعلى سبيل المثال، قد يستخدم أحد المرافق آليات لجمع البيانات أو أساليب لقياس الكميات تختلف عن تلك الخاصة بالمرافق الأخرى، وتتطلب استخدام عمليات حسابية معقدة أو متخصصة، أو تنطوي على عمليات فيزيائية أو كيميائية معقدة أو متخصصة.

معييار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) (راجع: الفقرتين ٩، ١٥)

١٧٦. يتضمن معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) المتطلبات المنطبقة على ارتباطات التأكيد (بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية)، بما في ذلك الارتباطات التي تتم وفقاً لهذا المعيار. وفي بعض الحالات، قد يتضمن هذا المعيار متطلبات أو مواد تطبيقية إضافية فيما يتعلق بتلك الموضوعات.

قبول الارتباط والاستمرار فيه

الكفاءات (راجع: الفقرة ١٦ (ب))

١٨٨. قد تشمل الكفاءات المتعلقة بغازات الاحتباس الحراري:

- الفهم العام لعلم المناخ، بما في ذلك العمليات العلمية التي تربط غازات الاحتباس الحراري بتغير المناخ.
- فهم من هم المستخدمين المستهدفين للمعلومات الواردة في قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة، والطريقة المحتملة لقياسهم باستخدام تلك المعلومات (انظر الفقرة ٤٧٦).
- فهم خطط تبادل إطلاق الانبعاثات وآليات السوق ذات العلاقة، متى كانت ذات صلة.
- معرفة الأنظمة واللوائح المنطبقة، إن وجدت، التي تؤثر على كيفية قيام المنشأة بالتقرير عن انبعاثاتها، والتي قد تفرض أيضاً على سبيل المثال حداً معيناً على انبعاثات المنشأة.
- المنهجيات الخاصة بقياس كمية غازات الاحتباس الحراري، بما في ذلك حالات عدم التأكد العلمي وعدم التأكد التقدير المصاحبة لها، والمنهجيات البديلة المتاحة.
- معرفة الضوابط المنطبقة، بما في ذلك على سبيل المثال:
 - تحديد عوامل الانبعاثات المناسبة.
 - تحديد تلك الجوانب من الضوابط التي تتطلب إجراء تقديرات مهمة أو حساسة أو تتطلب تطبيق أحكام معتبرة.
 - الطرق المستخدمة لتعيين الحدود المؤسسية، أي المنشآت التي سيتم دمج انبعاثاتها في قائمة غازات الاحتباس الحراري.
 - اقتطاعات الانبعاثات التي يسمح بتضمينها في قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة.

١٩٦. تتفاوت درجة تعقيد ارتباطات التأكيد فيما يخص قائمة غازات الاحتباس الحراري. وفي بعض الحالات، قد يكون الارتباط بسيطاً نسبياً، على سبيل المثال، عندما لا يكون لدى المنشأة انبعاثات من النطاق (١) وتقوم بالتقرير فقط عن انبعاثات من النطاق (٢) باستخدام عامل انبعاثات محدد في اللوائح التنظيمية، يتم تطبيقه على استهلاك الكهرباء في موقع واحد. وفي هذه الحالة، قد يركز الارتباط إلى حد كبير على النظام المستخدم لتسجيل ومعالجة أرقام استهلاك الكهرباء المذكورة في الفواتير والتطبيق الرياضي لعامل الانبعاثات المحدد. ولكن عندما يكون الارتباط معقداً نسبياً، فمن المرجح أن يتطلب ذلك كفاءة شخص متخصص في قياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها. وتشمل مجالات الخبرة التي قد تكون ذات صلة في تلك الحالات:

الخبرة في نظم المعلومات

- فهم كيفية إعداد المعلومات المتعلقة بالانبعاثات، بما في ذلك كيفية إنشاء البيانات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها، عند الضرورة، وترتيبها والتقرير عنها في قائمة غازات الاحتباس الحراري.

الخبرة العلمية والهندسية

- وضع مخطط يتدفق المواد خلال عمليات الإنتاج والعمليات المصاحبة التي تنتج عنها انبعاثات، بما في ذلك تحديد النقاط ذات الصلة التي يتم عندها جمع البيانات المصدرية. وقد يكون لهذا أهمية خاصة عند النظر فيما إذا كان تحديد المنشأة لمصادر الانبعاثات كاملاً.
- تحليل العلاقات الكيميائية والفيزيائية بين المدخلات والعمليات والمخرجات، والعلاقات بين الانبعاثات والمتغيرات الأخرى. وغالباً ما تكون القدرة على فهم وتحليل هذه العلاقات مهمة في تصميم الإجراءات التحليلية.
- تحديد تأثير عدم التأكد على قائمة غازات الاحتباس الحراري.
- معرفة سياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة في المختبرات التي تقوم بتنفيذ الاختبارات، سواءً كانت داخلية أو خارجية.
- الخبرة في الصناعات المحددة وآليات إنتاج وإزالة الانبعاثات ذات العلاقة. وتختلف الإجراءات المتبعة لقياس كمية الانبعاثات من النطاق (١) بشكل كبير حسب الصناعات والآليات ذات الصلة، وعلى سبيل المثال، فإن طبيعة آليات التحليل الكهربائي في إنتاج الألومنيوم؛ وآليات الاحتراق في إنتاج الكهرباء باستخدام الوقود الأحفوري؛ والآليات الكيميائية في إنتاج الإسمنت تختلف اختلافاً تاماً عن بعضها.
- تشغيل المستشعرات المادية وطرق قياس الكميات الأخرى واختيار عوامل الانبعاثات المناسبة.

نطاق قائمة غازات الاحتباس الحراري والارتباط (راجع: الفقرة ١٧(أ))

- ٢٠أ. فيما يلي أمثلة للظروف التي قد تكون فيها أسباب استبعاد الانبعاثات المعروفة من قائمة غازات الاحتباس الحراري، أو استبعاد مصادر الانبعاثات المفصّل عنها من الارتباط، أسباباً غير معقولة في ظل الظروف القائمة:
- عندما يكون لدى المنشأة انبعاثات مهمة من النطاق (١) ولكنها لا تُضمّن في قائمة غازات الاحتباس الحراري سوى انبعاثات النطاق (٢).
 - عندما تشكل المنشأة جزءاً من منشأة نظامية أكبر لها انبعاثات مهمة لا يتم التقرير عنها بسبب طريقة تعيين الحدود المؤسسية عندما يكون من المرجح أن يؤدي ذلك إلى تضليل المستخدمين المستهدفين.
 - عندما تشكل الانبعاثات التي يقرر عنها المحاسب القانوني نسبة صغيرة فقط من إجمالي الانبعاثات المدرجة في قائمة غازات الاحتباس الحراري.

تحديد مدى مناسبة الموضوع (راجع: الفقرة ١٥)

- ٢١أ. يتطلب معيار ارتبابطات التأكييد (٣٠٠٠) من المحاسب القانوني تحديد ما إذا كان الموضوع محل الارتباط مناسباً.^{١٤} وفي حالة قائمة غازات الاحتباس الحراري، فإن انبعاثات المنشأة (والإزالات واقتطاعات الانبعاثات في حال انطباقها) هي الموضوع محل الارتباط. وسيكون ذلك الموضوع مناسباً إذا تحققت جملة أمور من بينها أن تكون انبعاثات المنشأة قابلة للقياس كميّاً على نحو متسق باستخدام ضوابط مناسبة.^{١٥}
- ٢٢أ. يمكن إجراء قياس كميّ لمصادر غازات الاحتباس الحراري بواسطة:

- (أ) القياس المباشر (أو المتابعة المباشرة) لمعدلات تركيز وتدفق غازات الاحتباس الحراري باستخدام المتابعة المستمرة للانبعاثات أو المعاينة الدورية؛ أو
- (ب) قياس نشاط بديل، مثل استهلاك الوقود، وحساب الانبعاثات، على سبيل المثال باستخدام معادلات توازن الكتلة^{١٦} أو عوامل

^{١٤} معيار ارتبابطات التأكييد (٣٠٠٠)، الفقرة ٢٤(ب)(١)

^{١٥} معيار ارتبابطات التأكييد (٣٠٠٠)، الفقرة ٢٤(ب)(٢)

^{١٦} أي التسوية بين الكمية الداخلة من مادة معينة إلى حدود معينة والكمية الخارجة منها، على سبيل المثال، تساوي كمية الكربون في الوقود المعتمد على الهيدروكربون الداخل إلى جهاز احتراق مع كمية الكربون الخارجة من الجهاز في شكل ثاني أكسيد كربون.

الانبعاثات الخاصة بالمنشأة أو عوامل معدل الانبعاثات لمنطقة أو مصدر أو صناعة أو عملية.

تحديد مدى مناسبة الضوابط

الضوابط الموضوعية بشكل خاص والمفروضة (راجع: الفقرة ١٧(ب))

٢٣١. تتسم الضوابط المناسبة بالخصائص الآتية: الملاءمة والاكتمال وإمكانية الاعتماد عليها والحيادية والقابلية للفهم. وقد تكون الضوابط "موضوعية بشكل خاص" أو قد تكون "مفروضة"، على سبيل المثال، منصوباً عليها في نظام أو لائحة، أو صادرة عن هيئات للخبراء مصرح لها أو معترف بها تتبع آلية عمل شفافة.^{١٧} ورغم أن الضوابط التي تفرضها سلطة تنظيمية يمكن افتراض أنها ملائمة عندما تكون تلك السلطة التنظيمية هي المستخدم المستهدف، فإن بعض الضوابط المفروضة يمكن وضعها لغرض خاص دون أن تكون مناسبة للتطبيق في ظروف أخرى. وعلى سبيل المثال، الضوابط التي تضعها سلطة تنظيمية وتشتمل على عوامل انبعاثات خاصة بمنطقة معينة قد تنتج معلومات مضللة في حال استخدامها لانبعاثات في منطقة أخرى؛ والضوابط التي يتم تصميمها للتقرير فقط عن جوانب تنظيمية معينة من الانبعاثات قد تكون غير مناسبة للتقرير لمستخدمين مستهدفين بخلاف السلطة التنظيمية التي قامت بوضع الضوابط.

٢٤١. 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 التي يتم استخدامها. وقد يكون من الضروري بذل عناية خاصة عند تقييم الحيادية والخصائص الأخرى للضوابط الموضوعية بشكل خاص، ولا سيما إذا لم تعتمد تلك الضوابط بشكل أساسي على ضوابط مفروضة يتم استخدامها عموماً في صناعة المنشأة أو منطقتها، أو إذا لم تكن متسقة مع مثل هذه الضوابط.

٢٥١. قد تتألف الضوابط من ضوابط مفروضة مضاف إليها إفصاحات عن الحدود والطرق والافتراضات وعوامل الانبعاثات الخاصة وغيرها ضمن الإفصاحات التفسيرية المرفقة بقائمة غازات الاحتباس الحراري. وفي بعض الحالات، قد لا تكون الضوابط المفروضة مناسبة، حتى عند استكمالها بإفصاحات ضمن الإفصاحات التفسيرية المرفقة بقائمة غازات الاحتباس الحراري، على سبيل المثال، عندما لا تضم الأمور المشار إليها في الفقرة ١٧(ب).

٢٦١. وتجدر الإشارة إلى أن مناسبة الضوابط لا تتأثر بمستوى التأكيد، وبعبارة أخرى، إذا لم تكن الضوابط مناسبة لتنفيذ ارتباطات التأكيد المعقول، فإنها لن تكون مناسبة أيضاً لتنفيذ ارتباطات التأكيد المحدود، والعكس صحيح.

العمليات التشغيلية الموجودة ضمن الحدود المؤسسية للمنشأة (راجع: الفقرات ١٧(ب)، ٢٣(ب)، ٣٤(ز))

٢٧١. يُعرف تحديد العمليات التشغيلية التي تمتلكها أو تسيطر عليها المنشأة لدمجها في قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة بأنه تعيين الحدود المؤسسية للمنشأة. وفي بعض الحالات، تنص الأنظمة واللوائح على حدود المنشأة للتقرير عن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري للأغراض التنظيمية. وفي حالات أخرى، قد تسمح الضوابط المنطبقة بالاختيار بين طرق مختلفة لتعيين الحدود المؤسسية للمنشأة، على سبيل المثال، قد تسمح الضوابط بالاختيار بين منهج يلائم بين قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة وقوائمها المالية ومنهج آخر يعامل، على سبيل المثال، المشاريع المشتركة أو المنشآت الزميلة بشكل مختلف. وقد يتطلب تعيين الحدود المؤسسية للمنشأة تحليل هياكل مؤسسية معقدة مثل المشاريع المشتركة، والشراكات التضامنية، وجهات الوصاية، والعلاقات التعاقدية المعقدة أو غير المعتادة. وعلى سبيل المثال، قد يمتلك طرف أحد المرافق ويتولى طرف آخر تشغيل المرفق فيما يقوم المرفق بمعالجة مواد لصالح طرف آخر بشكل حصري.

٢٨١. يختلف تعيين الحدود المؤسسية للمنشأة عما تصفه بعض الضوابط بأنه تعيين "الحدود التشغيلية" للمنشأة. فالحدود التشغيلية تتعلق بما سيتم تضمينه من فئات انبعاثات النطاقات (١) و(٢) و(٣) في قائمة غازات الاحتباس الحراري، ويتم تعيينها بعد رسم الحدود المؤسسية.

الإفصاحات الكافية (راجع: الفقرتين ١٧(ب)، ٤(د)، ٧٤(د))

٢٩١. في برامج الإفصاحات التنظيمية، تُعد الإفصاحات المحددة في الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة كافية لرفع التقارير إلى السلطة التنظيمية. وقد يكون الإفصاح في قائمة غازات الاحتباس الحراري عن الأمور الآتية ضرورياً في حالات إعداد التقارير الطوعية من أجل أن يفهم المستخدمون المستهدفون الاجتهادات المهمة التي تم القيام بها عند إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري:

^{١٧} معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرات ٤٥١-٤٨١

(أ) العمليات التشغيلية المشمولة ضمن الحدود المؤسسية للمنشأة، والطريقة المستخدمة لتعيين تلك الحدود إذا سمحت الضوابط المنطقية بالاختيار بين طرق مختلفة (انظر الفقرتين ٢٧١، ٢٨١)؛

(ب) طرق قياس الكميات وسياسات إعداد التقارير المهمة التي تم اختيارها:

(١) الطريقة المستخدمة لتحديد انبعاثات النطاق (١) والنطاق (٢) التي تم تضمينها في قائمة غازات الاحتباس الحراري (انظر الفقرة ٣٠٠)؛

(٢) أي تفسيرات مهمة تمت أثناء تطبيق الضوابط المنطقية في ظل ظروف المنشأة، بما في ذلك مصادر البيانات، والإفصاح عن الطريقة المستخدمة وأسباب استخدامها عند السماح بالاختيار من بين طرق مختلفة أو عند استخدام طرق تخص المنشأة.

(٣) كيف تحدد المنشأة ما إذا كان ينبغي إعادة عرض الانبعاثات التي تم التقرير عنها في السابق.

(ج) تحديد فئات الانبعاثات في قائمة غازات الاحتباس الحراري. وكما هو مشار إليه في الفقرة ١٤١، فعندما تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري على إزالة غازات الاحتباس الحراري التي كانت ستطلقها المنشأة إلى الغلاف الجوي لولا ذلك، فإنه يتم التقرير عادةً عن كل من الانبعاثات والإزالات في قائمة غازات الاحتباس الحراري على أساس إجمالي، أي يتم قياس كمية كل من المصدر والحوض في قائمة غازات الاحتباس الحراري؛

(د) عبارة بشأن حالات عدم التأكد ذات الصلة بقياس كمية انبعاثات المنشأة، بما في ذلك: أسبابها وكيف تم علاجها وتأثيراتها على قائمة غازات الاحتباس الحراري؛ وشرح لما يلي عندما تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري على انبعاثات من النطاق (٣): (انظر الفقرات ٣١١-٣٤١)

(١) طبيعة انبعاثات النطاق (٣)، بما في ذلك أنه من غير الممكن عملياً للمنشأة أن تقوم بتضمين جميع انبعاثات النطاق (٣) في قائمة غازات الاحتباس الحراري؛

(٢) أساس اختيار مصادر انبعاثات النطاق (٣) التي تم تضمينها؛

(هـ) التغيرات، إن وجدت، في الأمور المذكورة في هذه الفقرة أو في الأمور الأخرى التي تؤثر بشكل جوهري على قابلية مقارنة قائمة غازات الاحتباس الحراري مع فترة (فترات) سابقة أو مع سنة الأساس.

انبعاثات النطاق (١) والنطاق (٢)

٣٠٠. تقضي الضوابط عادةً بتضمين جميع الانبعاثات ذات الأهمية النسبية من النطاق (١) أو النطاق (٢) أو من كل من النطاقين (١) و(٢) في قائمة غازات الاحتباس الحراري. وعند استبعاد بعض انبعاثات النطاق (١) أو النطاق (٢)، فإنه من المهم أن توضح الإيضاحات التفسيرية المرفقة بقائمة غازات الاحتباس الحراري عن أساس تحديد الانبعاثات المُضمَّنة والانبعاثات المستبعدة، وبخاصة إذا لم يكن من المرجح أن تكون الانبعاثات المُضمَّنة هي الانبعاثات الأكبر التي تتحمل المنشأة المسؤولية عنها.

انبعاثات النطاق (٣)

٣١١. في حين أن بعض الضوابط تتطلب التقرير عن انبعاثات محددة من النطاق (٣)، فإن الأكثر شيوعاً هو تضمين انبعاثات ذلك النطاق اختيارياً لأنه من غير الممكن عملياً لأية منشأة تقريباً محاولة قياس كمية انبعاثاتها غير المباشرة بشكل كامل لأن هذا يشمل جميع المصادر صعوداً وهبوطاً في سلسلة التوريد الخاصة بالمنشأة. وفيما يخص بعض المنشآت، يوفر التقرير عن فئات معينة من انبعاثات النطاق (٣) معلومات مهمة للمستخدمين المستهدفين، على سبيل المثال، عندما تكون انبعاثات النطاق (٣) للمنشأة أكبر بكثير من انبعاثات النطاق (١) والنطاق (٢)، مثلما هو حال العديد من منشآت قطاع الخدمات. وفي هذه الحالات، قد يرى المحاسب القانوني أنه من غير المناسب تنفيذ ارتباط التأكيد إذا لم تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري على انبعاثات النطاق (٣) المهمة.

٣٢١. عندما تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري على بعض مصادر انبعاثات النطاق (٣)، فإنه من المهم أن يكون أساس اختيار المصادر التي ستضمها القائمة معقولاً، وبخاصة إذا لم يكن من المرجح أن تكون هذه المصادر المتضمنة هي المصادر الأكبر التي تتحمل المنشأة مسؤوليتها.

٣٣١. في بعض الحالات، قد تحتفظ المنشأة بالبيانات المصدرية المستخدمة لقياس كمية انبعاثات النطاق (٣). وعلى سبيل المثال، قد تحتفظ المنشأة بسجلات تفصيلية كأساس لقياس كمية الانبعاثات المرتبطة بسفر الموظفين جواً. وفي بعض الحالات الأخرى، قد يتم الاحتفاظ

بالبيانات المصدرية المستخدمة لقياس كمية انبعاثات النطاق (٣) في مصدر خارج المنشأة يخضع لمتابعة جيدة ويمكن الوصول إليه. ولكن عندما لا تكون هذه هي الحال، فقد يكون من غير المرجح أن يستطيع المحاسب القانوني الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة فيما يتعلق بانبعاثات النطاق (٣). وفي هذه الحالات، قد يكون من المناسب استبعاد مصادر انبعاثات النطاق (٣) من الارتباط.

٣٤أ. قد يكون من المناسب أيضاً استبعاد انبعاثات النطاق (٣) من الارتباط عندما تعتمد طرق قياس الكميات المستخدمة بدرجة كبيرة على التقدير وتؤدي إلى درجة عالية من عدم التأكد بشأن الانبعاثات المقرر عنها. وعلى سبيل المثال، قد ينتج عن طرق قياس الكميات المختلفة التي يتم استخدامها لتقدير حجم الانبعاثات المرتبطة بالسفر جواً كميات متباينة إلى حد بعيد حتى عند استخدام بيانات مصدرية متطابقة. وإذا اشتمل الارتباط على مصادر انبعاثات النطاق (٣)، فمن الضروري أن يتم اختيار طرق قياس الكميات التي يتم استخدامها بشكل موضوعي وأن يتم وصفها بشكل كامل إلى جانب حالات عدم التأكد المصاحبة لاستخدامها.

مسؤولية المنشأة عن إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري (راجع: الفقرتين ١٧ (ج) (٢)، ٧٦ (د))

٣٥أ. كما هو مشار إليه في الفقرة ٧٠، وفيما يخص بعض الارتباطات، قد تدعو المخاوف المحيطة بحالة سجلات المنشأة وإمكانية الاعتماد عليها المحاسب القانوني إلى استنتاج مفاده أنه من غير المرجح الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لدعم إبداء استنتاج غير معدل بشأن قائمة غازات الاحتباس الحراري. وقد يحدث هذا عندما تكون خبرة المنشأة قليلة في إعداد قوائم غازات الاحتباس الحراري. وفي مثل هذه الظروف، قد يكون من الأنسب أن يخضع قياس كمية الانبعاثات والتقارير عنها لارتباط إجراءات متفق عليها أو ارتباط استشاري تحضيراً لتنفيذ ارتباط التأكيد في فترة لاحقة.

الجهة التي قامت بوضع الضوابط (راجع: الفقرة ١٧ (ج) (٣))

٣٦أ. عندما تكون قائمة غازات الاحتباس الحراري مُعدّة للوفاء ببرامج للإفصاحات التنظيمية أو خطط لتبادل إطلاق الانبعاثات مفروض فيها الضوابط المنطبقة وشكل التقرير، فمن المرجح أن يتضح من ظروف الارتباط أن السلطة التنظيمية أو الجهة المسؤولة عن الخطة هي التي قامت بوضع الضوابط. ولكن في ظروف التقرير الطوعية، قد لا يكون واضحاً الجهة التي قامت بوضع الضوابط ما لم يتم النص عليها في الإيضاحات التفسيرية المرفقة بقائمة غازات الاحتباس الحراري.

تغيير شروط الارتباط (راجع: الفقرتين ١٥، ١٨)

٣٧أ. يتطلب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) من المحاسب القانوني عدم قبول أي تغيير في شروط الارتباط ما لم توجد مبررات معقولة لذلك.^{١٨} وقد لا يكون لطلب تغيير نطاق الارتباط مبرر معقول عندما يتم، على سبيل المثال، طلب التغيير من أجل استبعاد مصادر انبعاثات معينة من نطاق الارتباط بسبب احتمالية تعديل استنتاج المحاسب القانوني.

التخطيط (راجع: الفقرة ١٩)

٣٨أ. عند وضع الاستراتيجية العامة للارتباط، قد يكون من الملائم النظر في التركيز المعطى لمختلف جوانب تصميم وتطبيق نظام المعلومات الخاص بغازات الاحتباس الحراري. وعلى سبيل المثال، في بعض الحالات قد تكون المنشأة واعية على وجه الخصوص لضرورة وجود رقابة داخلية كافية لضمان إمكانية الاعتماد على المعلومات المقرر عنها، بينما في حالات أخرى قد تكون المنشأة أكثر تركيزاً على التحديد الدقيق للخصائص العلمية أو التشغيلية أو الفنية للمعلومات المراد جمعها.

٣٩أ. يمكن تنفيذ الارتباطات الأصغر أو الأبسط (انظر الفقرة ١٩أ) بواسطة فريق ارتباط صغير جداً. وعندما يكون الفريق صغيراً، يكون التنسيق والتواصل أيسر بين أعضاء الفريق. ولا يحتاج وضع الاستراتيجية العامة للارتباطات الصغيرة أو البسيطة إلى ممارسات معقدة أو مستهلكة للوقت. وعلى سبيل المثال، قد تفي المذكرة الموجزة، التي يتم إعدادها بناءً على المناقشات مع المنشأة، بأغراض استراتيجية الارتباط الموثقة إذا تناولت الأمور المشار إليها في الفقرة ١٩.

٤٠أ. قد يقرر المحاسب القانوني مناقشة عناصر التخطيط مع المنشأة عند تحديد نطاق الارتباط أو لتسهيل القيام بالارتباط وإدارته (على سبيل المثال، لتنسيق بعض الإجراءات المخطط لها مع أعمال موظفي المنشأة). وبالرغم من حدوث هذه المناقشات في غالب الأحيان، فإن الاستراتيجية العامة للارتباط وخطة الارتباط تظلان من مسؤوليات المحاسب القانوني. ويجب توخي الحذر عند مناقشة الأمور الواردة في

^{١٨} معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٢٩

الاستراتيجية العامة للارتباط أو في خطة الارتباط حتى لا يتم إضعاف فاعلية الارتباط. وعلى سبيل المثال، قد تُضعف مناقشة طبيعة الإجراءات التفصيلية، وتوقيتها، مع المنشأة من فاعلية الارتباط عن طريق زيادة القدرة على التنبؤ بالإجراءات بدرجة كبيرة.

٤١٠. يُعد تنفيذ ارتباط التأكيد عملية ذات طابع تكراري. وعندما ينفذ المحاسب القانوني الإجراءات المخطط لها، فإن الأدلة التي يتم الحصول عليها قد تدعو المحاسب القانوني إلى تغيير طبيعة أو توقيت أو مدى الإجراءات الأخرى المخطط لها. وفي بعض الحالات، قد تنمو إلى علم المحاسب القانوني معلومات تختلف إلى حد كبير عن المعلومات التي كانت متوقعة في مرحلة مبكرة من الارتباط. وعلى سبيل المثال، قد تشير الأخطاء المنهجية التي يتم الكشف عنها أثناء تنفيذ الإجراءات ميدانياً في مرافق مختارة إلى ضرورة زيارة المزيد من المرافق.

التخطيط للاستعانة بخبراء أو محاسبين قانونيين آخرين (راجع: الفقرة ١٩هـ))

٤٢٠. قد يتولى تنفيذ الارتباط فريق متعدد التخصصات يضم خبيراً واحداً أو أكثر، وخصوصاً في الارتباطات المعقدة نسبياً التي من المحتمل أن تتطلب كفاءات متخصصة في قياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها (انظر الفقرة ١٩٠). ويحتوي معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) على عدد من المتطلبات فيما يخص استخدام عمل الخبراء قد يلزم مراعاتها أثناء مرحلة التخطيط عند التحقق من طبيعة الموارد اللازمة لتنفيذ الارتباط، وتوقيتها ومداه.^{١٩}

٤٣٠. يمكن استخدام عمل محاسب قانوني آخر، على سبيل المثال، فيما يتعلق بمصنع أو شكل آخر من أشكال المرافق في مكان بعيد؛ أو منشأة تابعة أو قسم أو فرع في دولة أجنبية؛ أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة. وقد تشمل الاعتبارات ذات الصلة عندما يخطط فريق الارتباط لأن يطلب من محاسب قانوني آخر تنفيذ أعمال على معلومات سيتم تضمينها في قائمة غازات الاحتباس الحراري ما يلي:

- ما إذا كان المحاسب القانوني الآخر يفهم المتطلبات المسلكية ذات الصلة بالارتباط ويلتزم بها، وعلى وجه الخصوص، متطلب أن يكون مستقلاً.
- الكفاءة المهنية للمحاسب القانوني الآخر.
- مدى مشاركة فريق الارتباط في عمل المحاسب القانوني الآخر.
- ما إذا كان المحاسب القانوني الآخر يعمل في بيئة تنظيمية تشرف على نحو فعال على ذلك المحاسب القانوني.

الأهمية النسبية عند التخطيط للارتباط وتنفيذه

تحديد الأهمية النسبية عند التخطيط للارتباط (راجع: الفقرتين ٢٠، ٢١)

٤٤٠. قد تناقش الضوابط مفهوم الأهمية النسبية في سياق إعداد وعرض قائمة غازات الاحتباس الحراري. وعلى الرغم من أن الضوابط قد تناقش الأهمية النسبية بمصطلحات مختلفة، فإن مفهوم الأهمية النسبية يشتمل بشكل عام على ما يلي:

- أن التحريفات، بما في ذلك الإغفالات، تُعد جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات ذات الصلة التي يتخذها المستخدمون على أساس قائمة غازات الاحتباس الحراري؛
- أن الأحكام بشأن الأهمية النسبية تتم في ضوء الظروف المحيطة، وتتأثر بحجم أو طبيعة التحريف، أو بكليهما؛
- أن الأحكام الخاصة بالأمور التي تُعد جوهرية للمستخدمين المستهدفين لقائمة غازات الاحتباس الحراري تتم على أساس النظر في المعلومات المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون كمجموعة. وما لم يكن هدف الارتباط هو توفير معلومات معينة يحتاج إليها مستخدمون محددون، فلا يتم النظر عادةً في الأثر المحتمل للتحريفات على مجموعة محددة من المستخدمين الذين قد تتباين المعلومات التي يحتاجون إليها بشكل كبير.

٤٥٠. يوفر مثل هذا النقاش، في حال وجوده في الضوابط المنطبقة، إطاراً مرجعياً للمحاسب القانوني عند تحديد الأهمية النسبية للارتباط. وإذا لم تتضمن الضوابط المنطبقة نقاشاً لمفهوم الأهمية النسبية، فإن الخصائص المشار إليها أعلاه توفر للمحاسب القانوني مثل هذا الإطار المرجعي.

٤٦٠. يخضع تحديد المحاسب القانوني للأهمية النسبية لحكمه المهني، ويتأثر ذلك بتصوير المحاسب القانوني للمعلومات المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون كمجموعة. وفي هذا السياق، يكون من المعقول للمحاسب القانوني افتراض أن المستخدمين المستهدفين:

- (أ) يتمتعون بمعرفة معقولة للأنشطة المتعلقة بقائمة غازات الاحتباس الحراري، ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات الواردة في قائمة غازات الاحتباس الحراري مع بذل قدر معقول من العناية؛
- (ب) يفهمون أن قائمة غازات الاحتباس الحراري مُعدّة ومؤكدة إلى مستويات من الأهمية النسبية، ولديهم فهم لأي مفاهيم تتعلق بالأهمية النسبية واردة في الضوابط المنطبقة؛
- (ج) يفهمون أن قياس كمية الانبعاثات هو أمر ينطوي على عدم تأكد (انظر الفقرات ٥٤١-٥٩٠)؛
- (د) يتخذون قرارات معقولة على أساس المعلومات الواردة في قائمة غازات الاحتباس الحراري.

٤٧٠. قد يشمل المستخدمون المستهدفون والمعلومات التي يحتاجون إليها، على سبيل المثال، ما يلي:

- المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصلحة مثل الموردين والعملاء والموظفين والمجتمع الأوسع نطاقاً في حال الإفصاحات الطوعية. وقد تتعلق المعلومات التي يحتاجون إليها بقرارات شراء أو بيع حقوق الملكية في المنشأة؛ أو تقديم قروض للمنشأة أو المتاجرة معها أو التوظيف فيها؛ أو تقديم إفادات للمنشأة أو غيرها، على سبيل المثال، السياسيين.
- المشاركين في السوق في حالة خطط تبادل إطلاق الانبعاثات، الذين قد تتعلق المعلومات التي يحتاجون إليها بقرارات تداول الأدوات القابلة للتفاوض (مثل التراخيص أو الاعتمادات أو المخصصات) الناشئة عن الخطة، أو قرارات فرض غرامات أو غيرها من العقوبات على أساس الانبعاثات الزائدة.
- السلطات التنظيمية وصانعي السياسات في حالة برامج الإفصاحات التنظيمية. وقد تتعلق المعلومات التي يحتاجون إليها بمتابعة مدى الالتزام ببرنامج الإفصاحات، ومدى واسع من قرارات السياسات الحكومية المرتبطة بالتخفيف من حدة تغير المناخ والتكيف معه، وهو ما يعتمد عادة على المعلومات التي يتم جمعها.
- الإدارة والمكلفون بالحوكمة في المنشأة الذين يستخدمون المعلومات المتعلقة بالانبعاثات لاتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية، مثل الاختيار بين التقنيات البديلة وقرارات الاستثمار وبيع الاستثمارات، ربما تحسباً لبرامج الإفصاحات التنظيمية أو الدخول في خطط لتبادل إطلاق الانبعاثات.

وقد لا يكون المحاسب القانوني قادراً على تحديد جميع من سيقروؤون 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 طائفة واسعة من الاهتمامات المتعلقة بالانبعاثات، يجوز قصر المستخدمين المستهدفين على أصحاب المصلحة الرئيسيين الذين لهم اهتمامات كبيرة ومشتركة. ويمكن تحديد المستخدمين المستهدفين بطرق مختلفة، منها على سبيل المثال الاتفاق بين المحاسب القانوني والطرف القائم بالتكليف، أو تحديدهم بموجب نظام أو لائحة.

٤٨٠. يتم اتخاذ الأحكام المتعلقة بالأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة، وتتأثر بعوامل كمية ونوعية، على السواء. وينبغي ملاحظة أن القرارات التي تتعلق بالأهمية النسبية لا تتأثر بمستوى التأكيد، أي إن الأهمية النسبية لارتباط التأكيد المعقول هي نفس الأهمية النسبية لارتباط التأكيد المحدود.

٤٩٠. في الغالب، يتم تطبيق نسبة مئوية على أساس مرجعي مختار، كبداية لتحديد الأهمية النسبية. وتشمل العوامل التي قد تؤثر في تحديد الأساس المرجعي المناسب والنسبة المناسبة ما يلي:

- العناصر المشمولة في قائمة غازات الاحتباس الحراري (على سبيل المثال، انبعاثات النطاق (١) والنطاق (٢) والنطاق (٣) واقتطاعات الانبعاثات والإزالات). والأساس المرجعي الذي قد يكون مناسباً، بناءً على الظروف القائمة، هو إجمالي الانبعاثات التي يتم التقرير عنها، أي مجموع انبعاثات النطاق (١) والنطاق (٢) والنطاق (٣) المقرر عنها قبل طرح أي اقتطاعات للانبعاثات أو إزالات. وتتعلق الأهمية النسبية بالانبعاثات التي يغطيها استنتاج المحاسب القانوني. ولذلك، فعندما لا يغطي استنتاج المحاسب القانوني قائمة غازات الاحتباس الحراري بالكامل، يتم تعيين الأهمية النسبية فيما يتعلق فقط بذلك الجزء من قائمة غازات الاحتباس الحراري الذي يغطيها استنتاج المحاسب القانوني كما لو كان ذلك الجزء هو قائمة غازات الاحتباس الحراري.

- كمية نوع معين من الانبعاثات أو طبيعة إفصاح معين. في بعض الحالات، توجد أنواع معينة من الانبعاثات أو الإفصاحات التي يمكن فيها قبول تحريفات بكميات أقل أو أكبر من الأهمية النسبية لقائمة غازات الاحتباس الحراري بأكملها. وعلى سبيل المثال، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب تعيين أهمية نسبية أقل أو أكبر للانبعاثات الناتجة من دولة معينة أو لغاز أو نطاق أو مرفق معين.
 - كيفية عرض قائمة غازات الاحتباس الحراري للمعلومات ذات الصلة، على سبيل المثال، ما إذا كانت تشتمل على مقارنة للانبعاثات مع فترات سابقة أو مع سنة أساس أو "حد أعلى"، وفي تلك الحالة قد يكون تعيين أهمية نسبية فيما يتعلق بالمعلومات المقارنة أحد الاعتبارات ذات الصلة. وعند وجود "حد أعلى" ذي صلة، فإنه يمكن تعيين أهمية نسبية فيما يتعلق بتخصيص المنشأة للحد الأعلى إذا كان أقل من الانبعاثات المقرر عنها.
 - التقلب النسبي في الانبعاثات. على سبيل المثال، في حال تباين الانبعاثات بشكل كبير من فترة لأخرى، فقد يكون من المناسب تعيين الأهمية النسبية مقارنة بالنهاية السفلية لمدى التذبذب حتى وإن كانت الفترة الحالية أعلى.
 - متطلبات الضوابط المنطبقة. في بعض الحالات، قد تضع الضوابط المنطبقة حداً أدنى للدقة وتشير إليه باعتبار أنه الأهمية النسبية. وعلى سبيل المثال، قد تنص الضوابط على توقع بأن يتم قياس الانبعاثات باستخدام نسبة مئوية مقررة باعتبار أنها "الحد الأدنى للأهمية النسبية". وفي هذه الحال، فإن الحد الأدنى الذي تضعه الضوابط يوفر إطاراً مرجعياً للمحاسب القانوني عند تحديد الأهمية النسبية للارتباط.
٥٠٠. قد تشمل العوامل النوعية ما يلي:
- مصادر الانبعاثات.
 - أنواع الغازات المشمولة.
 - السياق الذي ستستخدم فيه المعلومات الواردة في قائمة غازات الاحتباس الحراري (على سبيل المثال، ما إذا كانت المعلومات هي لغرض الاستخدام في خطة لتبادل إطلاق الانبعاثات، أو لتقديمها إلى سلطة تنظيمية، أو لتضمينها في تقرير للاستدامة يتم توزيعه على نطاق واسع)؛ وأنواع القرارات التي من المرجح أن يتخذها المستخدمون المستهدفون.
 - ما إذا كان هناك نوع واحد أو أكثر من الانبعاثات أو الإفصاحات التي يميل المستخدمون المستهدفون إلى التركيز عليها، على سبيل المثال، الغازات التي تستنزف طبقة الأوزون فضلاً عن مساهمتها في تغير المناخ.
 - طبيعة المنشأة واستراتيجيتها المتعلقة بتغير المناخ والتقدم الذي تحرزه نحو تحقيق الأهداف ذات العلاقة.
 - الصناعة والبيئة الاقتصادية والتنظيمية التي تعمل فيها المنشأة.

إعادة النظر خلال التقدم في الارتباط (راجع: الفقرة ٢٢)

٥١٠. قد تكون هناك حاجة لإعادة النظر في الأهمية النسبية نتيجة حدوث تغير في الظروف أثناء الارتباط (على سبيل المثال، التصرف في جزء رئيسي من أعمال المنشأة) أو ظهور معلومات جديدة أو حدوث تغير في فهم المحاسب القانوني للمنشأة وعملياتها نتيجة لتنفيذ الإجراءات. وعلى سبيل المثال، قد يصبح من الواضح أثناء الارتباط أن الانبعاثات الفعلية من المرجح أن تختلف إلى حد كبير عن تلك المستخدمة في البداية لتحديد الأهمية النسبية. وإذا خلص المحاسب القانوني أثناء الارتباط إلى مناسبة مستوى للأهمية النسبية أقل مما كان محددًا ابتداءً لقائمة غازات الاحتباس الحراري (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأنواع معينة من الانبعاثات أو الإفصاحات، في حال انطباقها)، فقد يكون من الضروري إعادة النظر في الأهمية النسبية للتنفيذ وطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية.

فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، والتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها (راجع: الفقرات ٢٣-٢٦)

٥٢٠. يستخدم المحاسب القانوني الحكم المهني لتحديد مدى الفهم المطلوب، وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها المطلوبة، للوصول إلى تأكيد معقول أو محدود، حسب مقتضى الحال. ويتمثل النظر الرئيسي للمحاسب القانوني فيما إذا كان الفهم الذي تم التوصل إليه، والتعرف على المخاطر وتقييمها، كافياً للوفاء بالهدف المحدد في هذا المعيار. ويكون الفهم المطلوب من المحاسب القانوني أقل عمقاً مما لدى الإدارة فيما يتعلق بإدارة المنشأة، كما إن الفهم في ارتباط التأكيد المحدود يكون أقل عمقاً منه في

ارتباط التأكيد المعقول وكذلك طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها في ارتباط التأكيد المحدود تكون أقل منها في ارتباط التأكيد المعقول.

٥٣٠. يُعد التوصل إلى الفهم والتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها عملية ذات طابع تكرارى. ولا توفر الإجراءات الخاصة بالتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها والتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها بحد ذاتها ما يكفي من الأدلة المناسبة التي يستند إليها الاستنتاج التأكيدى.

عدم التأكيد (راجع: الفقرتين ٢٣(ب) (١) ج، ٧٦(هـ))

٥٤٠. قلما يمكن قياس كمية غازات الاحتباس الحرارى بدقة ١٠٠% بسبب:

(أ) عدم التأكيد العلمى: ينشأ ذلك بسبب نقص المعرفة العلمية بشأن قياس غازات الاحتباس الحرارى. وعلى سبيل المثال، يخضع معدل احتجاز غازات الاحتباس الحرارى في الأحواض البيولوجية، وقيم "إمكانات الاحتباس الحرارى" التي تستخدم لجمع الانبعاثات من الغازات المختلفة والتقارير عنها على أنها معادلات لغاز ثاني أكسيد الكربون، لنقص في المعرفة العلمية. ولا تستطيع المنشأة السيطرة على مدى تأثير حالة عدم التأكيد العلمى على قياس كمية الانبعاثات المقرر عنها. ومع ذلك، فإنه يمكن الحد من إمكانية أن تؤدي حالة عدم التأكيد العلمى إلى تفاوتات غير معقولة في الانبعاثات التي يتم التقرير عنها، عن طريق استخدام ضوابط تنص على افتراضات علمية معينة ليتم استخدامها في إعداد قائمة غازات الاحتباس الحرارى، أو عوامل معينة تجسد تلك الافتراضات؛

(ب) عدم التأكيد المحيط بالتقدير (أو القياس): ينتج ذلك عن آليات القياس والحساب المستخدمة لقياس كمية الانبعاثات ضمن حدود المعرفة العلمية القائمة. وقد يتعلق عدم التأكيد المحيط بالتقدير بالبيانات التي يعتمد عليها التقدير (على سبيل المثال، قد يتعلق بعدم التأكيد الملازم لأدوات القياس المستخدمة) أو بالطرق، بما في ذلك عند الاقتضاء النماذج، المستخدمة في إجراء التقدير (يُعرف ذلك أحياناً بعدم التأكيد المحيط بالمعاملات والنماذج، على التوالي). ويكون للمنشأة في الغالب سيطرة على درجة عدم التأكيد المحيط بالتقدير. وقد يستلزم الحد من درجة عدم التأكيد المحيط بالتقدير تكاليف مرتفعة.

٥٥٠. إن حقيقة أن قياس كمية انبعاثات المنشأة يخضع لعدم التأكيد لا تعني أن انبعاثات المنشأة من غير المناسب أن تكون موضوعاً للتأكيد. وعلى سبيل المثال، قد تتطلب الضوابط المنطبقة احتساب انبعاثات النطاق (٢) الناتجة عن الكهرباء بواسطة تطبيق عامل انبعاثات محدد على عدد ساعات الكيلوواط المستهلكة. وسيعتمد عامل الانبعاثات المحدد على افتراضات ونماذج قد لا تكون صحيحة في جميع الظروف. ومع ذلك، فطالما كانت الافتراضات والنماذج معقولة في ظل الظروف القائمة ومفصلاً عنها بصورة كافية، فإن المعلومات الواردة في قائمة غازات الاحتباس الحرارى ستكون قابلة عادةً لتطبيق ارتباطات التأكيد.

٥٦٠. قد يقابل الوضع المذكور في الفقرة ٥٥٠ قياس الكميات وفقاً لضوابط تستخدم نماذج وافتراضات مبنية على الظروف الفردية للمنشأة. ومن المرجح أن ينتج عن استخدام النماذج والافتراضات الخاصة بالمنشأة قياس للكميات أكثر دقة، على سبيل المثال، من استخدام متوسط لعوامل الانبعاثات في صناعة معينة؛ ومن المرجح أيضاً أن ينشأ عن ذلك مخاطر إضافية للتحريف الجوهرى فيما يخص كيفية الوصول إلى تلك النماذج والافتراضات الخاصة بالمنشأة. وكما هو مشار إليه في الفقرة ٥٥٠، فطالما كانت الافتراضات والنماذج معقولة في ظل الظروف القائمة ومفصلاً عنها بصورة كافية، فإن المعلومات الواردة في قائمة غازات الاحتباس الحرارى ستكون قابلة عادةً لتطبيق ارتباطات التأكيد.

٥٧٠. في بعض الحالات، قد يقرر المحاسب القانونى، مع ذلك، أنه من غير المناسب القيام بارتباط التأكيد إذا كان تأثير عدم التأكيد على المعلومات الواردة في قائمة غازات الاحتباس الحرارى مرتفعاً جداً. وقد تكون هذه هي الحال، على سبيل المثال، عندما تكون نسبة كبيرة من انبعاثات المنشأة المقرر عنها ناتجة عن مصادر للانبعاثات المتسربة لا يتم مراقبتها (انظر الفقرة ٨) ولا توجد طرق متطورة بما فيه الكفاية لتقديرها، أو عندما تكون نسبة كبيرة من إزالات المنشأة المقرر عنها معزوة إلى أحواض بيولوجية. وتجدر الإشارة إلى أن القرارات المتعلقة بأداء ارتباطات التأكيد في ظل هذه الظروف لا تتأثر بمستوى التأكيد، وبعبارة أخرى، إذا لم يكن من المناسب أداء ارتباط تأكيد معقول، فإنه لن يكون من المناسب أيضاً أداء ارتباط تأكيد محدود، والعكس صحيح.

٥٨٠. ينبه النقاش الذي يرد في الإيضاحات التفسيرية المرفقة بقائمة غازات الاحتباس الحرارى بشأن طبيعة وأسباب وتأثيرات حالات عدم التأكيد التي تؤثر على قائمة غازات الاحتباس الحرارى للمنشأة المستخدمين المستهدفين إلى حالات عدم التأكيد المرتبطة بقياس كمية الانبعاثات. وقد يكون لهذا أهمية خاصة عندما لا يحدد المستخدمون المستهدفون الضوابط التي سيتم استخدامها. وعلى سبيل المثال، قد تكون قائمة غازات الاحتباس الحرارى متاحة لقطاع واسع من المستخدمين رغم أن الضوابط المستخدمة تم وضعها لغرض تنظيمي معين.

٥٩٠. نظراً لأن حالة عدم التأكيد هي سمة مهمة لجميع قوائم غازات الاحتباس الحراري، فإن الفقرة ٧٦(هـ) تتطلب ذكرها في تقرير التأكيد بغض النظر عن الإفصاحات المُضمَّنة، إن وجدت، في الإفصاحات التفسيرية المرفقة بقائمة غازات الاحتباس الحراري.^{٢٠}

المنشأة وبيئتها

تعطل العمليات التشغيلية (راجع: الفقرة ٢٣(ب)(٣))

٦٠٠. قد تشمل الأعطال حوادث مثل التوقف عن العمل، الذي قد يحدث فجأة أو قد يكون مخططاً له، على سبيل المثال، كجزء من جدول الصيانة. وفي بعض الحالات، قد تكون العمليات التشغيلية ذات طبيعة متقطعة، على سبيل المثال، عند استخدام أحد المرافق في فترات الذروة فقط.

أهداف واستراتيجيات تغير المناخ (راجع: الفقرة ٢٣(هـ))

٦١١. مما قد يساعد المحاسب القانوني في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية، النظر في استراتيجية تغير المناخ الخاصة بالمنشأة، إن وجدت، والمخاطر الاقتصادية والتنظيمية والمادية ومخاطر السمعة المرتبطة بذلك. وعلى سبيل المثال، إذا قدمت المنشأة تعهدات بأنها ستكون محايدة من حيث الأثر الكربوني، فقد يوفر ذلك دافعاً للتهوين من الانبعاثات حتى يظهر الهدف وكأنه قد تحقق ضمن الإطار الزمني المعلن. وعلى النقيض، إذا كانت المنشأة تتوقع أنها ستخضع مستقبلاً لخطة تنظيمية لتبادل إطلاق الانبعاثات، فقد يوفر ذلك دافعاً للمبالغة في الانبعاثات في الوقت الحالي لزيادة فرصتها في الحصول على قدر أكبر من المخصصات عند إطلاق الخطة.

إجراءات التوصل إلى فهم والتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها (راجع: الفقرة ٢٤)

٦٢١. بالرغم من أن المحاسب القانوني مطالب بتنفيذ جميع الإجراءات المبينة في الفقرة ٢٤ أثناء التوصل إلى الفهم المطلوب للمنشأة، فإنه غير مطالب بتنفيذ جميع هذه الإجراءات لكل جانب من جوانب ذلك الفهم.

الإجراءات التحليلية للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها والتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها (راجع: الفقرة ٢٤(ب))

٦٣١. قد تؤدي الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها والتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها إلى التعرف على جوانب من المنشأة لم يكن المحاسب القانوني على دراية بها وقد تساعده في تقييم مخاطر التحريف الجوهرية بغرض توفير أساس لتصميم الاستجابات وتطبيقها لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها. وقد تشمل الإجراءات التحليلية، على سبيل المثال، مقارنة الانبعاثات من غازات الاحتباس الحراري الصادرة من مرافق مختلفة بأرقام الإنتاج الخاصة بتلك المرافق.

٦٤١. قد تساعد الإجراءات التحليلية في التعرف على وجود أحداث غير معتادة ومبالغ ومعدلات واتجاهات قد تشير إلى أمور لها آثار مترتبة في الارتباط. وقد تساعد العلاقات غير المعتادة أو غير المتوقعة التي يتم التعرف عليها المحاسب القانوني في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية.

٦٥١. ومع ذلك، فعندما تستخدم تلك الإجراءات التحليلية بيانات مجمعة على مستوى عالٍ (وهو ما قد يكون عليه الحال عند تنفيذ الإجراءات التحليلية للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها والتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها)، فإن نتائج تلك الإجراءات التحليلية توفر فقط مؤشراً مبدئياً عاماً بشأن احتمالية وجود تحريف جوهرية. وبناءً عليه، فإنه في مثل هذه الحالات قد يساعد النظر في الأدلة الأخرى التي تم تجميعها عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية جنباً إلى جنب مع النظر في نتائج تلك الإجراءات التحليلية المحاسب القانوني في فهم وتقييم نتائج الإجراءات التحليلية.

الملاحظة والفحص المادي (راجع: الفقرة ٢٤(ج))

٦٦١. تتألف الملاحظة من النظر إلى آليات أو إجراءات ينفذها آخرون، ومثال ذلك ملاحظة المحاسب القانوني للمعايرة التي ينفذها العاملون في المنشأة لأجهزة المتابعة، أو ملاحظته لتنفيذ أنشطة الرقابة. وتوفر الملاحظة أدلة بشأن تنفيذ الآليات أو الإجراءات، ولكنها تقتصر على اللحظة الزمنية التي تتم فيها الملاحظة، وتكون مقيدة بحقيقة أن فعل الملاحظة قد يؤثر على كيفية تنفيذ الآلية أو الإجراء.

^{٢٠} انظر أيضاً معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٦٩(هـ).

٦٧١. ينطوي الفحص المادي على ما يلي:

(أ) التحقق من السجلات أو الوثائق، سواء كانت داخلية أو خارجية، أو في شكل ورقي أو إلكتروني أو أية صورة أخرى، على سبيل المثال، سجلات المعايير الخاصة بأجهزة المتابعة. ويوفر الفحص المادي للسجلات والوثائق أدلة تختلف درجة إمكانية الاعتماد عليها بناءً على طبيعة هذه السجلات والوثائق ومصدرها، وفي حالة السجلات والوثائق الداخلية، فتختلف درجة إمكانية الاعتماد أيضاً على فاعلية أدوات الرقابة المطبقة على إنتاج هذه السجلات والوثائق؛ أو

(ب) التحقق المادي، على سبيل المثال، من أجهزة المعايرة.

٦٨٠. قد تدعم الملاحظة والفحص المادي الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين، وقد يوفران كذلك معلومات حول المنشأة وبيئتها. ومن أمثلة مثل هذه الإجراءات الملاحظة أو الفحص المادي لما يلي:

- عمليات المنشأة. ملاحظة آليات العمل والأجهزة، بما في ذلك أجهزة المتابعة، في مرافق قد تكون ذات صلة على وجه الخصوص عندما يتم تضمين انبعاثات مهمة من النطاق (١) في قائمة غازات الاحتباس الحراري.
- الوثائق (مثل استراتيجيات وخطط التخفيف من الانبعاثات) والسجلات (مثل سجلات المعايرة ونتائج المختبرات) وأدلة العمل التي تعرض بالتفصيل إجراءات جمع المعلومات وأدوات الرقابة الداخلية.
- التقارير المعدة للإدارة أو المكلفين بالحوكمة، مثل التقارير الداخلية أو الخارجية فيما يتعلق بأنظمة الإدارة البيئية الخاصة بالمنشأة.
- التقارير التي تعدها الإدارة (مثل تقارير الإدارة ربع السنوية) والمكلفين بالحوكمة (مثل محاضر اجتماعات مجلس الإدارة).

التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرات ٢٥-٢٦ م)

٦٩٠. في ارتباطات التأكيد المحدود، لا يتعين على المحاسب القانوني التوصل إلى فهم لجميع مكونات الرقابة الداخلية للمنشأة ذات الصلة بقياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها كما هو مطلوب في ارتباطات التأكيد المعقول. وإضافة إلى ذلك، لا يتعين على المحاسب القانوني تقويم تصميم أدوات الرقابة وتحديد ما إذا كانت قد تم تطبيقها. ولذلك، فإنه في ارتباطات التأكيد المحدود، وإن كان من المناسب في الغالب الاستفسار من المنشأة عن أنشطة الرقابة ومتابعة أدوات الرقابة ذات الصلة بقياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها، فلن يكون من الضروري في الغالب التوصل إلى فهم تفصيلي لمكونات الرقابة الداخلية للمنشأة.

٧٠٠. قد يثير فهم المحاسب القانوني لمكونات الرقابة الداخلية ذات الصلة شكوكاً حول توفر ما يكفي من الأدلة المناسبة للمحاسب القانوني لإنجاز الارتباط. وعلى سبيل المثال (انظر أيضاً الفقرات ٧١٠، ٧٢٠، ٩٢٠، ٩٣٠، ٩٦٠):

- قد يحيط بزاهة من يتولون إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري مخاوفٌ جدية تدعو المحاسب القانوني إلى استنتاج أن خطر تقديم الإدارة لإفادات مضللة في قائمة غازات الاحتباس الحراري هو خطر كبيرٌ يحول دون أداء الارتباط.
- قد تدعو المخاوف المحيطة بحالة سجلات المنشأة وإمكانية الاعتماد عليها المحاسب القانوني إلى استنتاج مفاده أنه من غير المرجح الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لدعم إبداء استنتاج غير معدل بشأن قائمة غازات الاحتباس الحراري.

أنشطة الرقابة ذات الصلة بالارتباط (راجع: الفقرة ٢٥ م (د))

٧١٠. قد يتأثر حكم المحاسب القانوني بشأن ما إذا كانت أنشطة رقابة معينة تُعد ذات صلة بالارتباط بمستوى التقدم والتوثيق والطابع الرسمي لنظام معلومات المنشأة ذي الصلة بالتقرير عن الانبعاثات، بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة. ومع تطور التقرير عن الانبعاثات، فإنه يمكن توقع ذلك أيضاً فيما يخص مستوى التقدم والتوثيق والطابع الرسمي لنظم المعلومات وأنشطة الرقابة المتعلقة بها ذات الصلة بقياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها.

٧٢٠. في حالة المنشآت الصغيرة جداً أو نظم المعلومات غير المتطورة، من المرجح أن تكون أنشطة الرقابة بدائية بدرجة أكبر، وأقل توثيقاً، وقد توجد فقط بشكل غير رسمي. وعندما تكون هذه هي الحال، فإنه من غير المرجح أن يحكم المحاسب القانوني بضرورة فهم أنشطة الرقابة من أجل تقييم مخاطر التحريف الجوهرية وتصميم الإجراءات الإضافية التي تستجيب للمخاطر التي تم تقييمها. ومن جهة أخرى، وفي بعض الخطط التي تخضع للوائح التنظيمية، قد يتعين توثيق نظام المعلومات وأنشطة الرقابة بشكل رسمي والمصادقة على تصميمها من قبل

السلطة التنظيمية. وحتى في بعض هذه الحالات، قد لا يمكن توثيق جميع تدفقات البيانات ذات الصلة وأدوات الرقابة المرتبطة بها. وعلى سبيل المثال، قد يكون من المرجح بدرجة أكبر أن تكون أنشطة الرقابة التي تتعلق بجمع البيانات المصدرية من المتابعة المستمرة، أنشطة متطورة وموثقة بشكل جيد وأكثر رسمية من أنشطة الرقابة التي تتعلق بالمعالجة اللاحقة للبيانات والتقرير عنها (انظر أيضاً الفقرات ٧٠٠، ٩٢١، ٩٣١، ٩٦١).

الارتباطات الأخرى التي تم تنفيذها للمنشأة (راجع: الفقرة ٢٧)

٧٣١. قد تتعلق المعلومات التي يتم الحصول عليها من الارتباطات الأخرى التي تم تنفيذها للمنشأة، على سبيل المثال، بجوانب خاصة ببيئة الرقابة في المنشأة.

تنفيذ إجراءات ميدانية في مرافق المنشأة (راجع: الفقرة ٣١)

٧٤١. قد يكون تنفيذ الملاحظة والفحص المادي، بالإضافة إلى الإجراءات الأخرى، ميدانياً في المرافق (غالباً ما يشار إلى ذلك بلفظ "الزيارة الميدانية") عاملاً مهماً في بناء الفهم المتعلق بالمنشأة الذي يطرده المحاسب القانوني من خلال تنفيذ الإجراءات في المكتب الرئيسي. ونظراً لأن فهم المحاسب القانوني للمنشأة وتعرفه على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها يمكن التوقع بأنه سيكون في ارتباط التأكيد المعقول أكثر شمولاً مما يكون في ارتباط التأكيد المحدود، فإن عدد المرافق التي تشهد تنفيذ الإجراءات الميدانية في حالة ارتباط التأكيد المعقول سيكون أكبر عادةً مما يكون في حالة ارتباط التأكيد المحدود.

٧٥١. يمكن تنفيذ الإجراءات ميدانياً في المرفق (أو الإيعاز لمحاسب قانوني آخر بتنفيذ هذه الإجراءات بالنيابة عن المحاسب القانوني) كجزء من التخطيط، عند تنفيذ إجراءات التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، أو عند الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها. وغالباً ما يكون تنفيذ الإجراءات في المرافق المهمة أمراً ضرورياً بشكل خاص للارتباطات التي يتم أداؤها لأول مرة عند النظر في اكتمال مصادر النطاق (١) والأحواس المضمنة في قائمة غازات الاحتباس الحراري، وعند التحقق مما إذا كانت أنظمة جمع ومعالجة بيانات المنشأة، وأساليب تقديرها، مناسبة مقارنة بالآليات المادية الأساس وحالات عدم التأكد ذات العلاقة.

٧٦١. كما هو مشار إليه في الفقرة ٧٤، فإن تنفيذ الإجراءات ميدانياً في المرافق قد يكون عاملاً مهماً في بناء الفهم المتعلق بالمنشأة الذي يطرده المحاسب القانوني من خلال تنفيذ الإجراءات في المكتب الرئيسي. وفيما يخص العديد من ارتباطات التأكيد المعقول، سيحكم المحاسب القانوني أيضاً بأنه من الضروري تنفيذ الإجراءات ميدانياً في كل مرفق مهم للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها، وخصوصاً عندما تمتلك المنشأة مرافق مهمة ذات انبعاثات من النطاق (١). وفيما يخص ارتباطات التأكيد المحدود التي تمتلك المنشأة فيها عدداً من المرافق المهمة التي تطلق انبعاثات من النطاق (١)، فقد لا يكون من الممكن الوصول إلى مستوى تأكيد مجدٍ دون قيام المحاسب القانوني بتنفيذ إجراءات في مجموعة مختارة من المرافق المهمة. وعندما تمتلك المنشأة مرافق مهمة ذات انبعاثات من النطاق (١) ويحدد المحاسب القانوني أنه لا يمكنه (أو لا يمكن لمحاسب قانوني آخر بالنيابة عنه) تنفيذ إجراءات تمتاز بالكفاءة والفاعلية ميدانياً في المرفق، فقد تشمل الإجراءات البديلة واحداً أو أكثر مما يلي:

- تفحص الوثائق المصدرية والرسومات البيانية لتدفق الطاقة والرسومات البيانية لتدفق المواد.
- تحليل الردود التي يتم الحصول عليها من إدارة المرفق على الاستبيانات.
- دراسة صور الأقمار الصناعية للمرفق.

٧٧١. لتكوين تصور وافٍ عن مجموع الانبعاثات، وبخاصة في ارتباطات التأكيد المعقول، قد يتخذ المحاسب القانوني قراراً بأنه من المناسب تنفيذ إجراءات ميدانية في مجموعة مختارة من المرافق غير المهمة. ومن بين العوامل التي قد تكون ذات صلة بهذا القرار:

- طبيعة الانبعاثات في مختلف المرافق. وعلى سبيل المثال، من المرجح أن يختار المحاسب القانوني زيارة مرفق ذي انبعاثات من النطاق (١) بدرجة أكبر من زيارة مرفق ذي انبعاثات من النطاق (٢) فقط. وفي الحالة الأخيرة، من المرجح أن تكون دراسة فواتير الطاقة في المكتب الرئيسي مصدراً رئيسياً للأدلة.
- عدد وحجم المرافق، ومدى مساهمتها في إجمالي الانبعاثات.
- ما إذا كانت المرافق تستخدم آليات مختلفة أو آليات تستخدم تقنيات مختلفة. وفي هذه الحال، قد يكون من المناسب تنفيذ إجراءات

ميدانية في مجموعة مختارة من المرافق التي تستخدم أليات أو تقنيات مختلفة.

- الطرق المستخدمة في مختلف المرافق لجمع المعلومات المتعلقة بالانبعاثات.
- خبرة الموظفين المعنيين في مختلف المرافق.
- تنوع اختيار المرافق على مدار الوقت.

المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة ٣٢)

٧٨. من المرجح أن تكون وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة ذات صلة بالارتباط إذا كانت طبيعة مسؤوليات وأنشطة وظيفة المراجعة الداخلية مرتبطة بقياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها وكان المحاسب القانوني يتوقع أن يستخدم عمل وظيفة المراجعة الداخلية لتعديل طبيعة أو توقيت الإجراءات التي سيتم تنفيذها، أو الحد من مداها.

مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى قائمة غازات الاحتباس الحراري (راجع: الفقرات ٣٣د(أ)-٣٣م(أ))

٧٩. تشير مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى قائمة غازات الاحتباس الحراري إلى المخاطر التي تتعلق بشكل منتشر بقائمة غازات الاحتباس الحراري ككل. وليس بالضرورة أن تكون المخاطر التي من هذا النوع قابلة للتعرف عليها في نوع معين من الانبعاثات أو مستوى معين من الإفصاحات. وبالأحرى، تمثل هذه المخاطر الظروف التي قد تزيد من مخاطر التحريف الجوهرية بشكل عام، على سبيل المثال، من خلال تجاوز الإدارة للرقابة الداخلية. وقد تكون مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى قائمة غازات الاحتباس الحراري ذات صلة، على وجه الخصوص، بنظر المحاسب القانوني في مخاطر التحريف الجوهرية الناشئة عن الغش.

٨٠. قد تنجم المخاطر على مستوى قائمة غازات الاحتباس الحراري بشكل خاص عن قصور في بيئة الرقابة. وعلى سبيل المثال، قد يكون لأوجه القصور مثل افتقار الإدارة إلى الكفاءة تأثير منتشر على قائمة غازات الاحتباس الحراري، وقد يتطلب ذلك استجابة عامة من قبل المحاسب القانوني. وقد تشمل مخاطر التحريف الجوهرية الأخرى على مستوى قائمة غازات الاحتباس الحراري، على سبيل المثال، ما يلي:

- الأليات غير الكافية أو غير المراقبة بشكل جيد أو غير الموثقة بشكل جيد لجمع البيانات وقياس كمية الانبعاثات وإعداد قوائم غازات الاحتباس الحراري.
- افتقار الموظفين إلى الكفاءة في جمع البيانات وقياس كمية الانبعاثات وإعداد قوائم غازات الاحتباس الحراري.
- عدم مشاركة الإدارة في قياس كمية الانبعاثات وإعداد قوائم غازات الاحتباس الحراري.
- الإخفاق في تحديد جميع مصادر غازات الاحتباس الحراري.
- خطر الغش، على سبيل المثال، فيما يتعلق بأسواق تبادل الانبعاثات.
- تقديم معلومات تغطي فترات سابقة لم يتم إعدادها على أساس متسق، على سبيل المثال، بسبب الحدود المتغيرة أو التغيرات في منهجيات القياس.
- العرض المضلل للمعلومات في قائمة غازات الاحتباس الحراري، على سبيل المثال، تسليط الضوء غير المبرر على البيانات أو الاتجاهات المواتية بصفة خاصة.
- عدم اتساق طرق قياس الكميات وسياسات إعداد التقارير، بما في ذلك الطرق المختلفة لتعيين الحدود المؤسسية، في المرافق المختلفة.
- الأخطاء في تحويل الوحدات عند توحيد المعلومات من المرافق.
- عدم كفاية الإفصاح عن حالات عدم التأكد العلمي والافتراضات الرئيسية فيما يتعلق بالتقديرات.

استخدام الإقرارات (راجع: الفقرات ٣٣د(ب)-٣٣م(ب))

٨١. يستخدم المحاسب القانوني الإقرارات في ارتباط التأكيد المعقول، ويمكنه استخدامها في ارتباط التأكيد المحدود، للنظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي قد تحدث.

٨٢١. عند الإفادة بأن قائمة غازات الاحتباس الحراري تتفق مع الضوابط المنطبقة، فإن المنشأة تقدم إقرارات بشكل ضمني أو صريح بشأن قياس كمية الانبعاثات وعرضها والإفصاح عنها. وتندرج الإقرارات ضمن الفئات الآتية وقد تتخذ الأشكال الآتية:

(أ) إقرارات بشأن قياس كمية الانبعاثات خلال الفترة الخاضعة للتأكيد:

- (١) الحدوث – الانبعاثات التي تم تسجيلها قد حدثت وتخص بالمنشأة.
- (٢) الاكتمال – أن جميع الانبعاثات التي كان ينبغي تسجيلها تم تسجيلها (انظر الفقرات أ٣٠-٣٤١ للاطلاع على نقاش بشأن الاكتمال فيما يخص النطاقات المختلفة).
- (٣) الدقة – أن الانبعاثات تم قياس كميتها بشكل مناسب.
- (٤) الفصل الزمني – أن الانبعاثات تم تسجيلها في فترة التقرير الصحيحة.
- (٥) التصنيف – أن الانبعاثات تم تسجيلها ضمن الأنواع الملائمة.

(ب) إقرارات بشأن العرض والإفصاح:

- (١) الحدوث والمسؤولية – أن الانبعاثات والأمور الأخرى المفصوح عنها قد حدثت وهي تخص المنشأة.
- (٢) الاكتمال – أن جميع الإفصاحات التي كان ينبغي تضمينها في قائمة غازات الاحتباس الحراري قد تم تضمينها.
- (٣) التصنيف والقابلية للفهم – أن المعلومات المتعلقة بالانبعاثات معروضة وموضحة بشكل مناسب، والإفصاحات مُعبّر عنها بوضوح.
- (٤) الدقة وقياس الكميات – أن قياس كمية الانبعاثات والمعلومات ذات العلاقة المُضمّنة في قائمة غازات الاحتباس الحراري مفصّح عنها بشكل مناسب.
- (٥) الاتساق – أن سياسات قياس الكميات تتسق مع تلك المطبقة في الفترة السابقة، أو أن التغييرات تُعد مبررة وتم تطبيقها بشكل سليم والإفصاح عنها بصورة كافية؛ والمعلومات المقارنة، إن وجدت، هي كما تم التقرير عنها في الفترة السابقة أو أنها أعيد عرضها بشكل مناسب.

الاعتماد على الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ٣٣م)

٨٣١. إذا اشتمل تقييم المحاسب القانوني لمخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات على توقع بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية (بعبارة أخرى، إذا كان المحاسب القانوني ينوي الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأخرى)، يتعين على المحاسب القانوني بموجب الفقرة ٣٨م تصميم وتنفيذ اختبارات للفاعلية التشغيلية الخاصة بتلك الأدوات الرقابية.

أسباب مخاطر التحريف الجوهرية (راجع: الفقرة ٣٤)

الغش (راجع: الفقرتين ٢٨، ٣٤(أ))

٨٤١. قد تنشأ التحريفات في قائمة غازات الاحتباس الحراري إما بسبب الغش أو الخطأ. والعامل الذي يفرّق بين الغش والخطأ هو ما إذا كان التصرف الأساسي الذي نتج عنه التحريف في قائمة غازات الاحتباس الحراري متعمداً أو غير متعمد.

٨٥١. قد تنشأ دوافع للتحريف المتعمد في قائمة غازات الاحتباس الحراري، على سبيل المثال، إذا كانت نسبة كبيرة من تعويضات أولئك المعنيين بشكل مباشر بآلية التقرير عن الانبعاثات، أو من لديهم الفرصة للتأثير على تلك الآلية، مشروطة بتحقيق أهداف مبالغ فيها إلى حد كبير فيما يخص غازات الاحتباس الحراري. ووفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة ٦١١، فإن ثمة دوافع أخرى سواءً للتهبون من الانبعاثات أو المبالغة فيها قد تنتج عن استراتيجية تغير المناخ الخاصة بالمنشأة، إن وجدت، وعن المخاطر الاقتصادية والتنظيمية والمادية ومخاطر السمعة المرتبطة بذلك.

٨٦١. رغم أن الغش هو مفهوم قانوني واسع، فإن الغش الذي يهتم به المحاسب القانوني لأغراض هذا المعيار هو ذلك الذي يترتب عليه تحريف جوهرية في قائمة غازات الاحتباس الحراري. ورغم أن المحاسب القانوني قد يشتبّه في حدوث الغش، أو في حالات نادرة قد يحدد حدوته، إلا أنه لا يفصل بشكل قانوني فيما إذا كان قد حدث بالفعل.

عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح (راجع: الفقرتين ٣٤(ب)، ٧٨(ج))

٨٧أ. يميز هذا المعيار بين مسؤوليات المحاسب القانوني فيما يتعلق بالالتزام بنوعين مختلفين من الأنظمة واللوائح على النحو الآتي:

- (أ) أحكام الأنظمة واللوائح المتعارف على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد الكميات والإفصاحات ذات الأهمية النسبية في قائمة غازات الاحتباس الحراري، حيث إنها تحدد الكميات والإفصاحات التي يتم التقرير عنها في قائمة غازات الاحتباس الحراري. وتتطلب الفقرة ٣٤(ب) من المحاسب القانوني النظر في احتمال وجود تحريفات جوهرية بسبب عدم الالتزام بأحكام تلك الأنظمة واللوائح عند تنفيذ الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ٣٣د أو ٣٣م؛
- (ب) الأنظمة واللوائح الأخرى التي ليس لها تأثير مباشر على تحديد الكميات والإفصاحات في قائمة غازات الاحتباس الحراري، ولكن الالتزام بها قد يكون أساسياً في الجوانب التشغيلية للعمل، أو في قدرة المنشأة على الاستمرار في عملها، أو لتفادي عقوبات جوهرية (على سبيل المثال، الالتزام بشروط رخصة تشغيل معينة، أو الالتزام باللوائح البيئية). ويُعد التخطيط للارتباط وتنفيذه مع التحلي بزعة الشك المهني، وفقاً لمتطلبات معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)،^{٢١} أمراً مهماً في سياق الانتباه الدائم لاحتمال أن الإجراءات المطبقة لغرض تكوين استنتاج بشأن قائمة غازات الاحتباس الحراري قد تلفت انتباه المحاسب القانوني إلى حالات عدم التزام، محدد حدوثها أو مشتبه في حدوثها، بهذه الأنظمة أو اللوائح.

الأسباب الأخرى لمخاطر التحريف الجوهرية (راجع: الفقرة ٣٤)

٨٨أ. من أمثلة العوامل المشار إليها في الفقرة ٣٤(ج)-(ك) ما يلي:

- (أ) يرتفع احتمال أن يتم إغفال ذكر واحد أو أكثر من مصادر الانبعاثات فيما يخص المصادر الأقل وضوحاً التي قد يتم تجاهلها، مثل الانبعاثات المتسربة.
- (ب) قد تشمل التغيرات الاقتصادية أو التنظيمية المهمة، على سبيل المثال، الزيادات في مستهدفات الطاقة المتجددة أو التغيرات الكبيرة في الأسعار فيما يخص المخصصات التي بموجب خطط تبادل إطلاق الانبعاثات، مما قد يؤدي على سبيل المثال إلى زيادة خطر التصنيف الخاطئ للمصادر في مولدات الطاقة الكهربائية.
- (ج) قد تكون العمليات التشغيلية للمنشأة ذات طبيعة معقدة (على سبيل المثال، قد تحوي مرافق وأليات متعددة ومتباينة) أو متقطعة (على سبيل المثال، توليد الطاقة الكهربائية في أوقات الذروة) أو قد يترتب عليها قلة أو ضعف العلاقات بين انبعاثات المنشأة ومستويات الأنشطة الأخرى القابلة للقياس (على سبيل المثال، معامل الكوبالت والنيكل). وفي مثل هذه الحالات، قد تنقلص بدرجة كبيرة الفرصة لتنفيذ إجراءات تحليلية مجدية.
- وقد ينتج أيضاً عن التغيرات في العمليات أو الحدود (على سبيل المثال، استحداث آليات جديدة أو بيع مصادر انبعاثات أو أحواض إزالة، أو اقتنائها أو تعبيدها خارجياً) مخاطر للتحريف الجوهرية (على سبيل المثال، من خلال عدم الإلمام بإجراءات قياس كمية الانبعاثات أو إجراءات التقرير عن الانبعاثات). وقد يقع أيضاً حساب مزدوج لمصادر الانبعاثات أو أحواض الإزالة بسبب عدم كفاية التنسيق في تحديد المصادر والأحواض في المنشآت المعقدة.
- (د) اختيار طرق غير مناسبة لقياس الكميات (على سبيل المثال، احتساب انبعاثات النطاق (١) باستخدام عامل انبعاثات عندما يكون من المتاح والأنسب استخدام طريقة قياس مباشرة وأكثر دقة). يتسم اختيار الطرق المناسبة لقياس الكميات بأهمية خاصة عند تغيير طريقة القياس. ويُعزى ذلك إلى أن المستخدمين المستهدفين غالباً ما يهتمون باتجاهات الانبعاثات على مدار الوقت، أو مقارنة بسنة الأساس. وقد تتطلب بعض الضوابط عدم تغيير طرق قياس الكميات إلا عندما يكون من المقرر استخدام طريقة أكثر دقة. ومن بين العوامل الأخرى المرتبطة بطبيعة طرق قياس الكميات ما يلي:
- التطبيق الخاطئ لطريقة قياس الكميات، مثل عدم معايرة العدادات أو عدم قراءتها بوتيرة كافية، أو استخدام عامل انبعاثات غير مناسب في ظل الظروف القائمة. وعلى سبيل المثال، قد يكون عامل انبعاثات مبنياً على افتراض بالاستخدام المتواصل وقد لا يكون من المناسب استخدامه بعد الإغلاق.

^{٢١} معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٣٧

- التعقيد في طرق قياس الكميات، مما قد ينطوي على ارتفاع في خطر التحريف الجوهري، ومثال ذلك: التلاعب الحسابي الواسع أو المعقد في البيانات المصدرية (مثل استخدام النماذج الحسابية المعقدة)؛ أو الاستخدام المكثف لعوامل تحويل الحالة (مثل تلك العوامل التي تستخدم لتحويل مقاييس السوائل إلى مقاييس الغازات)؛ أو الاستخدام المكثف لعوامل تحويل الوحدات (مثل تلك العوامل التي تستخدم لتحويل المقاييس الإنجليزية إلى المقاييس المترية).
- التغييرات في طرق قياس الكميات أو المدخلات المتغيرة (على سبيل المثال، إذا كانت طريقة قياس الكميات المستخدمة تعتمد على محتوى الكربون في الكتلة الحيوية، وتركيبه الكتلة الحيوية المستخدمة تتغير خلال الفترة).
- (هـ) تعد الانبعاثات المهمة غير الروتينية أو الأمور المهمة الاجتهادية مصدراً لمخاطر تحريف جوهري أكبر بالمقارنة مع الانبعاثات الروتينية غير المعقدة التي تخضع لقياس الكميات وإعداد التقارير بشكل منهجي. والانبعاثات غير الروتينية هي تلك الانبعاثات غير المعتادة، من حيث حجمها أو طبيعتها، ومن ثم فهي نادرة الحدوث (ومثال ذلك، الأحداث التي تقع مرة واحدة مثل أعطال المصانع أو التسريبات الكبيرة). وقد تشمل الأمور الاجتهادية إجراء التقديرات غير الموضوعية. وقد تكون مخاطر التحريف الجوهري أكبر بسبب أمور مثل ما يلي:
 - التدخل الكبير من جانب الإدارة لتحديد طرق قياس الكميات أو معالجة التقارير.
 - التدخل اليدوي الكبير لجمع البيانات ومعالجتها.
 - العمليات الحسابية أو طرق قياس الكميات ومبادئ إعداد التقارير المعقدة.
 - طبيعة الانبعاثات غير الروتينية التي قد تجعل من الصعب على المنشأة تطبيق أدوات رقابة فعالة على المخاطر.
 - احتمال الاختلاف في تفسير طرق قياس الكميات ومبادئ إعداد التقارير.
 - احتمال عدم الموضوعية أو التعقيد في الأحكام المطلوبة.
- (و) تضمين انبعاثات من النطاق (٣) عندما لا تكون البيانات المصدرية المستخدمة في قياس الكميات محتفظاً بها لدى المنشأة، أو عندما تكون طرق قياس الكميات المستخدمة عادةً غير دقيقة أو عندما تؤدي إلى اختلافات كبيرة في الانبعاثات التي يتم التقرير عنها (انظر الفقرات ٣١١-٣٤١).
- (ز) تشمل الأمور التي قد ينظر فيها المحاسب القانوني عند التوصل إلى فهم للكيفية التي تقوم المنشأة من خلالها بإجراء التقديرات المهمة والبيانات التي تستند إليها هذه التقديرات:
 - فهم البيانات التي تستند إليها التقديرات؛
 - الطريقة المستخدمة في إجراء التقديرات، بما في ذلك حسب مقتضى الحال، النموذج المستخدم؛
 - الجوانب ذات العلاقة في بيئة الرقابة ونظام المعلومات؛
 - ما إذا كانت المنشأة قد استعانت بخبراء؛
 - الافتراضات التي تنبئ عليها التقديرات؛
 - ما إذا كان هناك تغيير، أو كان ينبغي أن يكون هناك تغيير، عن الفترة السابقة في الطرق المستخدمة لإجراء التقديرات، وإذا كان الأمر كذلك، فما أسباب ذلك؛
 - ما إذا كانت المنشأة قد قامت بتقييم تأثير عدم التأكد المحيط بالتقدير على قائمة غازات الاحتباس الحراري؛ وإذا كان الأمر كذلك، فكيف تم ذلك، بما في ذلك:
 - ما إذا كانت المنشأة قد أخذت في الحسبان الافتراضات أو النواتج البديلة عن طريق القيام، على سبيل المثال، بإجراء تحليل حساسية لتحديد تأثير التغييرات في الافتراضات على التقدير، وإذا كان الأمر كذلك، فكيف تم ذلك؛
 - كيفية تحديد المنشأة للتقدير عندما يشير التحليل إلى عدد من السيناريوهات فيما يخص النتائج؛

○ ما إذا كانت المنشأة تتابع نتيجة التقديرات التي تم إجراؤها في الفترة السابقة، وما إذا كانت قد استجابت بشكل مناسب لنتيجة تلك المتابعة.

٨٩٠. من أمثلة العوامل الأخرى التي قد تؤدي إلى مخاطر التحريف الجوهرى:

- الأخطاء البشرية في قياس كمية الانبعاثات، والتي قد تزيد احتمالية حدوثها إذا لم يكن العاملون على إمام بآليات إطلاق الانبعاثات أو تسجيل البيانات أو ليسوا مدربين جيداً في ذلك المجال.
- الاعتماد غير المبرر على نظام معلومات ضعيف التصميم، قد ينطوي على القليل من أدوات الرقابة الفعالة، ومثال ذلك، استخدام جداول البيانات دون توفر ما يكفي من أدوات الرقابة.
- التعديل اليدوي لمستويات النشاط التي يتم تسجيلها تلقائياً، على سبيل المثال، قد يتعين إجراء إدخال يدوي في حال زيادة الحمل على عدادات الغاز المشتعل.
- التطورات الخارجية المهمة مثل الرقابة العامة المتزايدة على مرفق معين.

الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة والإجراءات الإضافية

ارتباط التأكيد المحدود والمعقول (راجع: الفقرات ٨، ٣٥-٤١ م، ٤٢-٤٣ م، ٤٦)

٩٠٠. نظراً لأن مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكيد المحدود يكون أقل منه في ارتباط التأكيد المعقول، فإن الإجراءات التي ينفذها المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود تختلف في طبيعتها وتوقيتها عن تلك التي ينفذها في ارتباط التأكيد المعقول، وتكون أقل منها في المدى. وتشمل الاختلافات الرئيسية بين الاستجابات العامة التي يطبقها المحاسب القانوني لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها والإجراءات الإضافية فيما يخص ارتباطات التأكيد المعقول وارتباطات التأكيد المحدود بشأن قائمة غازات الاحتباس الحراري:

(أ) أن التركيز على طبيعة مختلف الإجراءات باعتبارها مصدراً للأدلة من المرجح أن يختلف اعتماداً على ظروف الارتباط. وعلى سبيل المثال:

- قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب في ظروف ارتباط التأكيد المحدود أن يتم التركيز بشكل أكبر نسبياً، مما قد يكون عليه الحال عند تنفيذ ارتباط تأكيد معقول، على الاستفسارات من موظفي المنشأة والإجراءات التحليلية، والتركيز بشكل أقل نسبياً على اختبار أدوات الرقابة والحصول على الأدلة من مصادر خارجية، إن وجدت.
- عندما تستخدم المنشأة أجهزة قياس مستمر لقياس كمية الانبعاثات المتدفقة، قد يقرر المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها عن طريق الاستفسار عن مدى معدل معايرة الأجهزة. وفي ظل نفس الظروف في ارتباط التأكيد المعقول، قد يقرر المحاسب القانوني التحقق من سجلات المنشأة الخاصة بمعايرة الأجهزة أو قد يقرر اختبار معايرة الأجهزة بشكل مستقل.
- عندما تقوم المنشأة بحرق فحم، قد يقرر المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المعقول أن يحلل خصائص الفحم بشكل مستقل، ولكنه قد يقرر في ارتباط التأكيد المحدود أن تفحص سجلات المنشأة التي تشتمل على نتائج الاختبارات المخبرية يُعد استجابة كافية لمخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها.

(ب) أن الإجراءات الإضافية التي يتم تنفيذها في ارتباط التأكيد المحدود تكون أقل مما يتم تنفيذه في ارتباط التأكيد المعقول. وقد ينطوي ذلك على ما يلي:

- اختيار بنود أقل للتحقق منها؛ أو
- تنفيذ إجراءات أقل (على سبيل المثال، الاقتصار على تنفيذ إجراءات تحليلية في ظل الظروف التي قد تنفذ فيها، في ارتباطات التأكيد المعقول، إجراءات تحليلية واختبارات للتفاصيل)؛ أو
- تنفيذ إجراءات ميدانية في مرافق أقل.

(ج) في ارتباط التأكيد المعقول، تنطوي الإجراءات التحليلية المنفذة استجابةً لمخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها على وضع

توقعات دقيقة بما يكفي، للكميات أو النسب، للتعرف على التحريفات الجوهرية. وفي ارتباط التأكيد المحدود، يمكن تصميم الإجراءات التحليلية لدعم التوقعات المتعلقة بمسار الاتجاهات والعلاقات والنسب وليس لتحديد التحريفات بمستوى الدقة المتوقع في ارتباط التأكيد المعقول.^{٢٢}

وعلاوة على ذلك، فعندما يتم تحديد تقلبات أو علاقات أو اختلافات مهمة، فإنه يمكن الحصول غالباً على الأدلة المناسبة في ارتباط التأكيد المحدود من خلال طرح الاستفسارات على المنشأة والنظر في الردود المستلمة في ضوء ظروف الارتباط المعروفة، دون الحصول على أدلة إضافية وفقاً لمقتضى الفقرة ٤٣م(أ) في حالة ارتباط التأكيد المعقول.

وإضافة إلى ذلك، فعند تنفيذ الإجراءات التحليلية في ارتباطات التأكيد المحدود، قد يقوم المحاسب القانوني بما يلي على سبيل المثال:

- استخدام بيانات مجمعة على مستوى أعلى، ومثال ذلك، البيانات على مستوى المناطق بدلاً من البيانات على مستوى المرافق، أو البيانات الشهرية بدلاً من البيانات الأسبوعية.
- استخدام بيانات لم تخضع لإجراءات منفصلة لاختبار إمكانية الاعتماد عليها بنفس القدر الذي تخضع له البيانات في ارتباطات التأكيد المعقول.

الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة (راجع: الفقرة ٣٥)

٩١٠. قد تتضمن الاستجابات العامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى قائمة غازات الاحتباس الحراري ما يلي:

- التأكيد على العاملين في الارتباط بضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني.
- تعيين موظفين أكثر خبرة أو ذوي مهارات معينة أو الاستعانة بخبراء.
- توفير المزيد من الإشراف.
- إدخال المزيد من عناصر المفاجأة عند اختيار الإجراءات الإضافية التي سيتم تنفيذها.
- إجراء تغييرات عامة في طبيعة أو توقيت أو مدى الإجراءات، على سبيل المثال: تنفيذ إجراءات في نهاية الفترة بدلاً من تنفيذها في تاريخ أولي؛ أو تعديل طبيعة الإجراءات للحصول على أدلة أكثر إقناعاً.

٩٢٠. يتأثر تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى قائمة غازات الاحتباس الحراري، ومن ثمّ الاستجابات العامة للمحاسب القانوني، بفهم المحاسب القانوني لبيئة الرقابة. وقد تمنح بيئة الرقابة الفعالة المحاسب القانوني ثقة أكبر في الرقابة الداخلية وإمكانية الاعتماد على الأدلة التي يتم استخراجها من داخل المنشأة، مما يسمح للمحاسب القانوني، على سبيل المثال، بالقيام ببعض الإجراءات في تاريخ أولي بدلاً من نهاية الفترة. ولكن لأوجه القصور في بيئة الرقابة تأثير معاكس. وعلى سبيل المثال، قد يستجيب المحاسب القانوني لبيئة الرقابة غير الفعالة عن طريق:

- القيام بإجراءات في نهاية الفترة أكثر من تلك التي يتم القيام بها في تاريخ أولي.
- الحصول على أدلة أكثر شمولية من تنفيذ إجراءات أخرى خلاف اختبارات أدوات الرقابة.
- زيادة حجم العينات ومدى الإجراءات، مثل عدد المرافق التي تشهد تنفيذ الإجراءات.

٩٣٠. نظراً لما سبق، سيكون لهذه الاعتبارات أثر مهم على المنهج العام الذي يتبعه المحاسب القانوني، على سبيل المثال، التركيز النسبي على اختبارات أدوات الرقابة مقابل الإجراءات الأخرى (انظر أيضاً الفقرات ٧٠٠-٧٢٠، والفقرة ٩٦٠).

أمثلة على الإجراءات الإضافية (راجع: الفقرات ٣٧-٣٧م، ٤٠م)

٩٤٠. قد تشمل الإجراءات الإضافية، على سبيل المثال:

^{٢٢} قد لا يكون هذا هو الحال دائماً؛ على سبيل المثال، قد يضع المحاسب القانوني في بعض الظروف توقعاً دقيقاً بناءً على العلاقات الفيزيائية أو الكيميائية الثابتة حتى في ارتباطات التأكيد المحدود.

- اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المطبقة على جمع وتسجيل بيانات الأنشطة، مثل ساعات الكيلوواط للكهرباء المشتراة.
- مضاهاة عوامل الانبعاثات بالمصادر المناسبة (على سبيل المثال، المنشورات الحكومية) والنظر في مدى انطباقها في ظل الظروف القائمة.
- تفحص اتفاقيات المشروعات المشتركة والعقود الأخرى ذات الصلة بتعيين الحدود المؤسسية للمنشأة.
- مطابقة البيانات المسجلة مع عدادات المسافة، على سبيل المثال، في المركبات التي تملكها المنشأة.
- إعادة تنفيذ العمليات الحسابية (على سبيل المثال، عمليات احتساب توازن الطاقة وتوازن الكتلة)، ومطابقة الاختلافات التي يتم رصدها.
- أخذ القراءات من أجهزة المتابعة المستمرة.
- ملاحظة أو إعادة تنفيذ القياسات الفيزيائية، مثل خزانات التغطيس في الزيت.
- تحليل مدى معقولية ومناسبة أساليب القياس أو أساليب قياس الكميات الفريدة، وبخاصة الطرق المعقدة التي قد تنطوي، على سبيل المثال، على حلقات إعادة التدوير أو التغذية المرتدة.
- استخدام العينات وتحليل خصائص مواد معينة بشكل مستقل مثل الفحم، أو ملاحظة أساليب المنشأة الخاصة باختيار العينات وتفحص السجلات الخاصة بنتائج الاختبارات المخبرية.
- التحقق من دقة العمليات الحسابية ومناسبة طرق الاحتساب المستخدمة (على سبيل المثال، تحويل وتجميع القياسات المدخلة).
- مضاهاة البيانات المسجلة بالوثائق المصدرية، مثل سجلات الإنتاج وسجلات استخدام الوقود وفواتير الطاقة المشتراة.

العوامل التي قد تؤثر على مخاطر التحريف الجوهرى المقيمة (راجع: الفقرات ٣٧د(أ)-٣٧م(أ))

٩٥أ. تشمل العوامل التي قد تؤثر على مخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها ما يلي:

- القيود الملازمة لقدرات أدوات القياس ومعدل معايرتها.
- عدد المرافق التي تُجمع منها البيانات، وطبيعتها ومدى انتشارها الجغرافي وخصائص ملكيتها.
- عدد وطبيعة الغازات المختلفة ومصادر الانبعاثات المضمّنة في قائمة غازات الاحتباس الحراري.
- ما إذا كانت الآليات التي تتعلق بها الانبعاثات مستمرة أو متقطعة، ومخاطر تعطل مثل هذه الآليات.
- مدى التعقيد في طرق قياس الأنشطة واحتساب الانبعاثات، على سبيل المثال، تتطلب بعض الآليات طرق قياس واحتساب فريدة.
- مخاطر عدم التعرف على الانبعاثات المتسربة.
- مدى ارتباط كمية الانبعاثات بمدخلات بيانية متاحة بسهولة.
- ما إذا كان العاملون الذين يتولون جمع البيانات يتم تدريبهم بطرق ملائمة، ومعدل دوران هؤلاء العاملين.
- طبيعة ومستوى التشغيل الآلي المستخدم في تسجيل البيانات ومعالجتها.
- سياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة في المختبرات التي تقوم بتنفيذ الاختبارات، سواءً كانت داخلية أو خارجية.
- مدى التعقيد في الضوابط وفي سياسات قياس الكميات وإعداد التقارير، بما في ذلك كيفية تعيين الحدود المؤسسية.

الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة (راجع: الفقرتين ٣٧م(أ)(٢)، ٣٨م(أ))

٩٦أ. في حالة المنشآت الصغيرة جداً أو نظم المعلومات غير المتطورة، قد لا توجد أنشطة رقابة كثيرة يمكن أن يتعرف عليها المحاسب القانوني، أو قد يكون توثيق المنشأة لمدى وجود هذه الأنشطة أو تشغيلها محدوداً. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من الأكثر كفاءة للمحاسب القانوني أن ينفذ إجراءات إضافية تكون بالدرجة الأولى إجراءات خلاف اختبارات أدوات الرقابة. ومع ذلك، وفي بعض الحالات النادرة، قد يكون من المستحيل الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بسبب غياب أنشطة الرقابة أو مكونات الرقابة الأخرى (انظر أيضاً الفقرات ٧٠أ-٧٢أ)

والفقرتين ٩٢١ و٩٣١).

قدرة الأدلة على الإقناع (راجع: الفقرات ٣٧د(ب) - ٣٧م(ب))

٩٧١. للحصول على أدلة أكثر إقناعاً بسبب ارتفاع تقييم خطر التحريف الجوهرى، قد يقوم المحاسب القانونى بزيادة كمية الأدلة، أو الحصول على أدلة أكثر ملاءمة أو أفضل فى إمكانية الاعتماد عليها، على سبيل المثال، عن طريق الحصول على أدلة مؤيدة من عدد من المصادر المستقلة.

المخاطر التى تستلزم اختبار أدوات الرقابة لتوفير ما يكفى من الأدلة المناسبة (راجع: ٣٨م(ب))

٩٨١. قد يُستخدم فى قياس كمية الانبعاثات آليات على درجة عالية من التشغيل الآلى ذات تدخل يدوى قليل أو معدوم، على سبيل المثال، عند تسجيل المعلومات ذات الصلة أو معالجتها أو التقرير عنها فى شكل إلكترونى فقط كما هو الحال فى نظم المتابعة المستمرة، أو عند دمج معالجة بيانات الأنشطة مع نظم التقارير التشغيلية أو المالية القائمة على تكنولوجيا المعلومات. وفى مثل تلك الحالات:

- قد تكون الأدلة متاحة فقط فى شكل إلكترونى، ويعتمد مدى كفايتها ومناسبتها على فاعلية أدوات الرقابة المطبقة على دقتها واكتمالها.
- قد يرتفع احتمال إنشاء المعلومات أو تغييرها بشكل غير سليم مع عدم اكتشاف ذلك إذا لم تكن هناك أدوات رقابة مناسبة تعمل بشكل فعال.

إجراءات/المصادقة (راجع: الفقرة ٤١م)

٩٩١. قد توفر إجراءات المصادقة الخارجية أدلة ملائمة بشأن معلومات مثل ما يلى:

- بيانات الأنشطة التى يقوم بتجميعها طرف ثالث مثل البيانات بشأن: الرحلات الجوية للموظفين التى يقوم وكيل سفريات بترتيبها؛ أو تدفقات الطاقة الداخلة إلى مرفق معين التى يقوم المورد بقياسها؛ أو الكيلومترات التى تقطعها المركبات المملوكة للمنشأة التى يقوم مدير أسطول خارجى بتسجيلها.
- البيانات المرجعية للصناعة المستخدمة فى احتساب عوامل الانبعاثات.
- شروط الاتفاقيات أو العقود أو المعاملات بين المنشأة والأطراف الأخرى، أو المعلومات بشأن ما إذا كانت الأطراف الأخرى تقوم أو لا تقوم بتضمين انبعاثات معينة فى قوائمها الخاصة بغازات الاحتباس الحرارى، عند النظر فى الحدود المؤسسية للمنشأة.
- نتائج التحاليل المخبرية للعينات (على سبيل المثال، قيمة السعرات الحرارية للعينات المدخلة).

الإجراءات التحليلية التى يتم تنفيذها استجابة لمخاطر التحريف الجوهرى المُقيّمة (راجع: الفقرات ٤٢د-٤٢م)

١٠٠١. فى 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).

١٠١١. وعلى نحو مماثل، قد توجد علاقات يمكن التنبؤ بها بدرجة معقولة بين الانبعاثات والمعلومات المالية أو التشغيلية (على سبيل المثال، العلاقة بين انبعاثات النطاق (٢) من الكهرباء والرصيد فى دفتر الأستاذ العام لمشتريات الكهرباء أو ساعات التشغيل). وقد تشمل الإجراءات التحليلية الأخرى على إجراء مقارنات للمعلومات المتعلقة بانبعاثات المنشأة مع بيانات خارجية مثل المعدلات داخل الصناعة؛ أو تحليل الاتجاهات خلال الفترة للتعرف على الحالات الشاذة لإخضاعها للمزيد من التحري، والاتجاهات عبر الفترات المختلفة للتحقق من اتساقها مع الظروف الأخرى مثل اقتناء المرافق أو استبعادها.

١٠٢١. قد تكون الإجراءات التحليلية فعّالة بصفة خاصة عندما تكون البيانات المُجرّأة متاحة بسهولة أو عندما يكون لدى المحاسب القانونى سبب يدعو إلى اعتبار أن البيانات التى سيتم استخدامها يمكن الاعتماد عليها، كما هو الحال عندما تكون تلك البيانات مستخرجة من مصدر يخضع لرقابة جيدة. وفى بعض الحالات، قد تكون البيانات التى سيتم استخدامها مسجلة فى نظام المعلومات الخاص بإعداد التقارير المالية، أو قد يتم إدخالها فى نظام معلومات آخر بالتوازي مع إدخال البيانات المالية ذات العلاقة، مع وجود بعض أدوات الرقابة المشتركة التى يتم تطبيقها على المدخلات. وعلى سبيل المثال، قد يتم إدخال كمية الوقود المشتراة المسجلة فى فواتير الموردين بموجب نفس الشروط التى يتم وفقاً لها قيد الفواتير ذات الصلة فى نظام المبالغ المستحقة الدفع. وفى بعض الحالات، قد تكون البيانات التى سيتم استخدامها مدخلات

أساسية في القرارات التشغيلية، ومن ثم، تخضع لمزيد من التدقيق من قبل العاملين المعنيين بالتشغيل، أو تخضع لإجراءات مراجعة خارجية منفصلة (على سبيل المثال، كجزء من اتفاقية مشروع مشترك أو جزء من إشراف تنفذه سلطة تنظيمية).

الإجراءات بشأن التقديرات (راجع: الفقرات ٤٤٤-٤٥٥ م)

١٠٣١. في بعض الحالات، قد يكون من المناسب للمحاسب القانوني تقويم كيف أن المنشأة قد أخذت في الحسبان الافتراضات أو النواتج البديلة، وأسباب رفضها لها.

١٠٤١. في بعض ارتباطات التأكيد المحدود، قد يكون من المناسب للمحاسب القانوني تنفيذ إجراء أو أكثر من الإجراءات المحددة في الفقرة ٤٥٥ م.

العينات (راجع: الفقرة ٤٦)

١٠٥١. ينطوي استخدام العينات على ما يلي:

(أ) تحديد العينة بحجم يكفي لتخفيض خطر العينة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. ونظراً لأن المستوى الذي يمكن قبوله لخطر ارتباط التأكيد في ارتباط التأكيد المعقول يكون أقل مما في ارتباط التأكيد المحدود، فإن الأمر ذاته قد ينطبق على مستوى خطر العينة الذي يمكن قبوله في حالة اختبارات التفاصيل. ولذلك، فعند استخدام العينات في اختبارات التفاصيل في ارتباط التأكيد المعقول، فإن حجم العينة قد يكون أكبر مما يتم استخدامه في ظروف مشابهة في ارتباط التأكيد المحدود.

(ب) اختيار بنود العينة بحيث تحظى كل وحدة عينة في المجتمع بفرصة لاختيارها، وتنفيذ إجراءات مناسبة للغرض على كل بند تم اختياره. وإذا لم يكن المحاسب القانوني قادراً على تطبيق الإجراءات المصممة أو إجراءات بديلة مناسبة على أحد البنود المختارة، فإن ذلك البند يتم التعامل معه على أنه انحراف عن أداة الرقابة المحددة، في حال اختبارات أدوات الرقابة، أو على أنه تحريف، في حال اختبارات التفاصيل.

(ج) التحري عن طبيعة وسبب الانحرافات أو التحريفات التي يتم تحديدها، وتقويم تأثيرها المحتمل على الغرض من الإجراء وعلى مجالات الارتباط الأخرى.

(د) تقويم:

(١) نتائج العينة، بما في ذلك، فيما يخص اختبارات التفاصيل، تعميم التحريفات التي وجدت في العينة على المجتمع؛

(٢) ما إذا كان استخدام العينات قد وفر أساساً مناسباً لاستنباط استنتاجات بشأن مجتمع العينة الذي تم اختياره.

الغش والأنظمة واللوائح (راجع: الفقرة ٤٧)

١٠٦١. عند الاستجابة لحالات الغش أو شبهة الغش التي يتم التعرف عليها أثناء الارتباط، فإنه قد يكون من المناسب للمحاسب القانوني، على سبيل المثال:

- مناقشة الأمر مع المنشأة.
- مطالبة المنشأة بالتشاور مع طرف ثالث مؤهل تأهيلاً مناسباً، مثل المستشار القانوني للمنشأة أو سلطة تنظيمية.
- النظر في الآثار المترتبة على الأمر فيما يتعلق بجوانب الارتباط الأخرى، بما في ذلك تقييم المحاسب القانوني للمخاطر وإمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة المقدمة من المنشأة.
- الحصول على مشورة قانونية بشأن تبعات مختلف التصرفات.
- الاتصال بأطراف أخرى (على سبيل المثال، سلطة تنظيمية).
- حجب تقرير التأكيد.
- الانسحاب من الارتباط.

١٠٧١. قد تكون التصرفات المشار إليها في الفقرة ١٠٦١ مناسبة للاستجابة لحالات عدم الالتزام أو شبهة عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي يتم التعرف عليها أثناء الارتباط. وقد يكون من المناسب أيضاً وصف الأمر في فقرة للأمر الأخرى في تقرير التأكيد وفقاً للفقرة ٧٧ من هذا المعيار، وذلك ما لم:

(أ) يستنتج المحاسب القانوني أن عدم الالتزام ذو تأثير جوهري على قائمة غازات الاحتباس الحراري ولم يتم إظهار ذلك بصورة كافية في قائمة غازات الاحتباس الحراري؛ أو

(ب) تمنع المنشأة المحاسب القانوني من الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتقويم ما إذا كان عدم الالتزام، الذي قد يكون جوهرياً بالنسبة لقائمة غازات الاحتباس الحراري، قد حدث أو من المرجح أن يحدث، وفي تلك الحالة تنطبق الفقرة ٦٦ من معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠).

الإجراءات بشأن آلية تجميع قائمة غازات الاحتباس الحراري (راجع: الفقرتين ٤٨، ٤٨م)

١٠٨١. وفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة ٧١١، فإنه مع تطور التقرير عن الانبعاثات، يمكن توقع ذلك أيضاً فيما يخص مستوى التقدم والتوثيق والطابع الرسمي لنظم المعلومات ذات الصلة بقياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها. وفي نظم المعلومات غير المتطورة، قد تكون آلية التجميع غير رسمية إلى حد كبير. أما في النظم الأكثر تطوراً، قد تكون آلية التجميع منهجية وموثقة رسمياً بدرجة أكبر. وتعتمد طبيعة ومدى إجراءات المحاسب القانوني فيما يتعلق بالتعديلات والطريقة التي يضاهاها أو يطابق بها المحاسب القانوني قائمة غازات الاحتباس الحراري مع السجلات الأساس على طبيعة ومدى تعقيد آلية المنشأة الخاصة بقياس الكميات وإعداد التقارير ومخاطر التحريف الجوهري ذات العلاقة.

المزيد من الإجراءات (راجع: الفقرتين ٤٩، ٤٩م)

١٠٩١. يُعد ارتباط التأكيد آلية ذات طابع تكراري، وقد تنمو إلى علم المحاسب القانوني معلومات تختلف اختلافاً كبيراً عن المعلومات التي استند إليها تحديد الإجراءات التي تم التخطيط لها. وأثناء تنفيذ المحاسب القانوني للإجراءات المخطط لها، قد تدعو الأدلة التي تم الحصول عليها المحاسب القانوني إلى تنفيذ المزيد من الإجراءات. وقد تشمل هذه الإجراءات مطالبة المنشأة بالتحقق من الأمر الذي تعرف عليه المحاسب القانوني، أو إجراء تعديلات على قائمة غازات الاحتباس الحراري إذا كان ذلك مناسباً.

تحديد ما إذا كان من الضروري تنفيذ المزيد من الإجراءات في ارتباط التأكيد المحدود (راجع: الفقرتين ٤٩، ٤٩م (ب))

١١٠١. قد يعلم المحاسب القانوني بأمر يدعو إلى الاعتقاد بأن قائمة غازات الاحتباس الحراري قد تكون مُحَرَّفَة بشكل جوهري. وعلى سبيل المثال، عند القيام بزيارات ميدانية، قد يحدد المحاسب القانوني مصدراً محتملاً للانبعاثات لا يبدو أنه مُضمَّن في قائمة غازات الاحتباس الحراري. وفي مثل هذه الحالات، يطرح المحاسب القانوني المزيد من الاستفسارات بشأن ما إذا كان المصدر المحتمل قد تم إدراجه في قائمة غازات الاحتباس الحراري. ويعد مدى الإجراءات الزائدة التي يتم تنفيذها، وفقاً للفقرة ٤٩، مسألة حكم مهني. وكلما زادت احتمالية التحريف الجوهري، زادت درجة الإقناع التي تحظى بها الأدلة التي يحصل عليها المحاسب القانوني.

١١١١. إذا علم المحاسب القانوني، في حال ارتباط التأكيد المحدود، بأمر أو أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن قائمة غازات الاحتباس الحراري قد تكون مُحَرَّفَة بشكل جوهري، فإنه مطالبٌ بموجب الفقرة ٤٩ بتصميم وتنفيذ المزيد من الإجراءات. وإذا لم يكن المحاسب القانوني قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بعد القيام بذلك، سواء لاستنتاج أن الأمر ليس من المرجح أن يتسبب في وجود تحريف جوهري في قائمة غازات الاحتباس الحراري أو لتحديد أنه سبب في وجود تحريف جوهري في قائمة غازات الاحتباس الحراري، فإن ذلك يفيد بوجود قيد على النطاق.

تجميع التحريفات المكتشفة (راجع: الفقرة ٥٠)

١١٢١. قد يحدد المحاسب القانوني كمية بحيث تكون أي تحريفات أقل منها تافهة بشكل واضح، ولا يلزم تجميعها لأن المحاسب القانوني يتوقع أن تجميع تلك الكميات من الواضح أنه لن يكون له تأثير جوهري على قائمة غازات الاحتباس الحراري. ولا يُعد مصطلح "تافهة بشكل واضح" تعبيراً آخرًا للمصطلح "غير جوهري". فالأمور التافهة بشكل واضح ستكون ذات حجم مختلف كلياً (أصغر) عن الأهمية النسبية المحددة وفقاً لهذا المعيار، وسيكون من الواضح أنها أمور ليست لها تبعات مهمة، 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 يُعد تافهًا بشكل واضح، فإن الأمر لا تنطبق عليه تلك الصفة.

استخدام عمل محاسب قانوني آخر

الارتباط مع المحاسب القانوني الآخر (راجع: الفقرة ٥٧(أ))

١١٣أ. قد تشمل الأمور ذات الصلة التي قد يقوم فريق الارتباط بإبلاغها إلى المحاسبين القانونيين الآخرين فيما يخص العمل الذي سيتم تنفيذه والاستخدام المقصود له وشكل ومحتوى اتصالات المحاسبين القانونيين الآخرين مع فريق الارتباط ما يلي:

- طلب إلى المحاسب القانوني الآخر، الذي يعرف السياق الذي سيستخدم فيه فريق الارتباط عمله، بتأكييد أنه سيتعاون مع فريق الارتباط.
- الأهمية النسبية لتنفيذ عمل المحاسب القانوني الآخر، والتي قد تكون أقل من الأهمية النسبية للتنفيذ لقائمة غازات الاحتباس الحراري (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأنواع معينة من الانبعاثات أو الإفصاحات، في حال انطباقها) والحد الذي إذا تخطته التحريفات فلا يمكن اعتبار أنها تافهة بشكل واضح لقائمة غازات الاحتباس الحراري.
- مخاطر التحريف الجوهرية التي تم التعرف عليها في قائمة غازات الاحتباس الحراري، ذات الصلة بعمل المحاسب القانوني الآخر؛ وطلب إلى المحاسب القانوني الآخر بالإبلاغ في الوقت المناسب عن أي مخاطر أخرى يتم التعرف عليها أثناء الارتباط قد تكون جوهرية لقائمة غازات الاحتباس الحراري، واستجابات المحاسب القانوني الآخر لتلك المخاطر.

الارتباطات من المحاسب القانوني الآخر (راجع: الفقرة ٥٧(أ))

١١٤أ. تشمل الأمور ذات الصلة التي قد يطلب فريق الارتباط من المحاسب القانوني الآخر إبلاغه بها ما يلي:

- ما إذا كان المحاسب القانوني الآخر قد التزم بالمتطلبات المسلكية التي تُعد ذات صلة بارتباط المجموعة، بما في ذلك الاستقلال والكفاءة المهنية.
- ما إذا كان المحاسب القانوني الآخر قد التزم بمتطلبات فريق ارتباط المجموعة.
- المعلومات بشأن حالات عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح التي قد ينشأ عنها تحريف جوهرية في قائمة غازات الاحتباس الحراري.
- قائمة بالتحريفات غير المصححة التي اكتشفها المحاسب القانوني الآخر أثناء الارتباط والتي لا تُعد تافهة بشكل واضح.
- المؤشرات على التحيز المحتمل في إعداد المعلومات ذات الصلة.
- وصف أي أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية تعرف عليها المحاسب القانوني الآخر أثناء الارتباط.
- الأمور المهمة الأخرى التي قام المحاسب القانوني الآخر بإبلاغها، أو يتوقع أن يقوم بإبلاغها، إلى المنشأة، بما في ذلك حالات الغش أو شبهة الغش.
- أي أمور أخرى قد تكون ذات صلة بقائمة غازات الاحتباس الحراري، أو تلك التي يرغب المحاسب القانوني الآخر في لفت انتباه فريق الارتباط إليها، بما في ذلك الاستثناءات التي تم ذكرها في أية إفادات مكتوبة طلبها المحاسب القانوني من المنشأة.
- النتائج العامة التي توصل إليها المحاسب القانوني الآخر أو استنتاجاته أو رأيه.

الأدلة (راجع: الفقرة ٥٧(ب))

١١٥أ. قد تشمل الاعتبارات ذات الصلة عند الحصول على الأدلة بشأن عمل محاسب قانوني آخر:

- المناقشات مع المحاسب القانوني الآخر بشأن أنشطة العمل ذات الصلة بعمل ذلك المحاسب القانوني الآخر والمهمة لقائمة غازات الاحتباس الحراري.
- المناقشات مع المحاسب القانوني الآخر بشأن قابلية تعرض المعلومات ذات الصلة للتحريف الجوهرية.
- تفحص توثيق المحاسب القانوني الآخر لمخاطر التحريف الجوهرية التي تم التعرف عليها واستجاباته لتلك المخاطر واستنتاجاته. وقد

يأخذ ذلك التوثيق شكل مذكرة تعكس استنتاج المحاسب القانوني الآخر فيما يتعلق بالمخاطر التي تم التعرف عليها.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ٥٨)

١١٦٦. بالإضافة إلى الإفادات المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرة ٥٨، قد يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري طلب إفادات مكتوبة أخرى. وعادةً ما يكون الشخص الذي يطلب منه المحاسب القانوني الإفادات المكتوبة عضواً في الإدارة العليا أو أحد المكلفين بالحوكمة. ولكن بسبب اختلاف هياكل الإدارة والحوكمة حسب الدولة والمنشأة، بما يعكس تأثيرات مثل الخلفيات الثقافية والنظامية المختلفة، وخصائص الحجم والملكية، فإنه من غير الممكن لهذا المعيار أن يحدد لجميع الارتباطات الشخص أو الأشخاص المناسبين الذين ستُطلب منهم الإفادات المكتوبة. وعلى سبيل المثال، قد تكون المنشأة مرفقاً ليس منشأة قانونية مستقلة بحد ذاتها. وفي مثل هذه الحالات، قد يتطلب الأمر ممارسة الحكم المهني لتحديد موظفي الإدارة المناسبين أو المكلفين بالحوكمة الذين ستُطلب منهم الإفادات المكتوبة.

الأحداث اللاحقة (راجع: الفقرة ٦١)

١١٧٧. قد تشمل الأحداث اللاحقة، على سبيل المثال، قيام جهة مثل هيئة حكومية بنشر تحديث لعوامل الانبعاثات، أو التغييرات في الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة، أو تحسُّن المعرفة العلمية، أو التغييرات الهيكلية المهمة في المنشأة، أو توفر طرق أكثر دقة لقياس الكميات، أو اكتشاف خطأ مهم.

المعلومات المقارنة (راجع: الفقرات ٦٢، ٦٣، ٧٦ (ج))

١١٨٨. قد تحدد الأنظمة أو اللوائح أو شروط الارتباط المتطلبات المتعلقة بعرض المعلومات المقارنة في قائمة غازات الاحتباس الحراري والتقرير عنها وتأكيدهما. ويتمثل أحد الاختلافات الرئيسية بين القوائم المالية وقائمة غازات الاحتباس الحراري في أن الكميات المعروضة في قائمة غازات الاحتباس الحراري تقيس الانبعاثات لفترة محددة ولا تعتمد على الكميات التراكمية على مدار الوقت. ونتيجة لذلك، لا تؤثر المعلومات المقارنة المعروضة على معلومات السنة الحالية إلا إذا تم تسجيل الانبعاثات في فترة خاطئة وبالتالي قد تعتمد الكميات على فترة بداية غير صحيحة للقياس.

١١٩٩. عندما تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري على إشارات إلى تخفيضات في الانبعاثات بنسب مئوية أو مقارنة مشابهة لمعلومات فترة بفترة، فإنه من المهم أن ينظر المحاسب القانوني في مدى مناسبة تلك المقارنات. وقد تكون هذه المقارنات غير مناسبة للأسباب الآتية:

(أ) التغييرات المهمة في العمليات عن الفترة السابقة؛ أو

(ب) التغييرات المهمة في عوامل التحويل؛ أو

(ج) عدم اتساق المصادر أو طرق القياس.

١٢٠٠. عند عرض معلومات مقارنة مع المعلومات الخاصة بالانبعاثات الحالية ولكن استنتاج المحاسب القانوني لا يغطي بعض أو جميع تلك المعلومات المقارنة، فإنه من المهم تحديد حالة هذه المعلومات بشكل واضح في كل من قائمة غازات الاحتباس الحراري وتقرير التأكيد.

إعادة العرض (راجع: الفقرة ٦٢ (أ))

١٢١١. قد يلزم إعادة عرض الكميات الخاصة بغازات الاحتباس الحراري التي تم التقرير عنها في فترة سابقة، وفقاً للأنظمة أو اللوائح أو الضوابط المنطبقة لأسباب مثل تحسُّن المعرفة العلمية أو التغييرات الهيكلية المهمة في المنشأة أو توفر طرق أكثر دقة لقياس الكميات أو اكتشاف خطأ مهم.

تنفيذ الإجراءات على المعلومات المقارنة (راجع: الفقرة ٦٣ (أ))

١٢٢٢. إذا علم المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود الذي يشتمل على تأكيد بشأن المعلومات المقارنة أنه قد يوجد تحريف جوهري في المعلومات المقارنة المعروضة، فإن الإجراءات التي سيتم تنفيذها يجب أن تتم وفقاً لمتطلبات الفقرة ٤٩ د. وفي حالة ارتباط التأكيد المعقول، يجب أن تكون الإجراءات التي سيتم تنفيذها كافية لتكوين رأي بشأن المعلومات المقارنة.

١٢٣٣. إذا لم يشتمل الارتباط على تأكيد بشأن المعلومات المقارنة، فإن متطلب تنفيذ الإجراءات في ظل الظروف القائمة الوارد في الفقرة ٦٣ (أ) هو للوفاء بالواجب المسلكي الذي يتحمله المحاسب القانوني بعدم اقتران اسمه، عن علم منه، بمعلومات خاطئة أو مضللة بشكل جوهري.

المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة ٦٤)

١٢٤أ. قد يتم نشر قائمة غازات الاحتباس الحراري مع معلومات أخرى لا يغطيها استنتاج المحاسب القانوني، على سبيل المثال، قد يتم دمج قائمة غازات الاحتباس الحراري كجزء من التقرير السنوي أو تقرير الاستدامة الخاص بالمنشأة، أو قد يتم دمجها مع معلومات أخرى خاصة بتغير المناخ مثل:

- تحليل استراتيجي، بما في ذلك بيان بشأن أثر تغير المناخ على الأهداف الاستراتيجية للمنشأة.
- توضيح وتقييم نوعي للمخاطر والفرص المهمة الحالية والمتوقعة المرتبطة بتغير المناخ.
- إفصاحات بشأن تصرفات المنشأة، بما في ذلك خططها طويلة وقصيرة الأجل لمواجهة المخاطر والفرص والآثار المرتبطة بتغير المناخ.
- إفصاحات بشأن الآفاق المستقبلية، بما في ذلك الاتجاهات والعوامل المرتبطة بتغير المناخ التي من المرجح أن تؤثر على استراتيجية المنشأة أو النطاق الزمني الذي من المخطط تحقيق الاستراتيجية خلاله.
- وصف لآليات الحوكمة وموارد المنشأة التي تم تخصيصها لتحديد القضايا المتعلقة بتغير المناخ وإدارتها ومتابعتها.

١٢٥أ. في بعض الحالات، قد تنشر المنشأة معلومات عن الانبعاثات يتم احتسابها بناءً على أساس يختلف عن ذلك المستخدم في إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري، على سبيل المثال، قد يتم إعداد تلك المعلومات الأخرى على أساس "المثل بالمثل" حيث يتم إعادة احتساب الانبعاثات لإسقاط أثر الأحداث غير المتكررة، مثل تشغيل مصنع جديد أو إغلاق أحد المرافق. وقد يطلب المحاسب القانوني حذف هذه المعلومات إذا كانت الطرق المستخدمة لإعدادها غير مسموح بها وفقاً للضوابط المستخدمة في إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري. وقد يطلب المحاسب القانوني أيضاً حذف أية معلومات توضيحية لا تتسق مع البيانات الكمية التي تتضمنها قائمة غازات الاحتباس الحراري أو أية معلومات توضيحية لا يمكن إثباتها (على سبيل المثال، التوقعات أو الادعاءات التخمينية بشأن التصرفات المستقبلية).

١٢٦أ. تشمل التصرفات الأخرى التي قد تكون مناسبة عندما يمكن أن تضعف المعلومات الأخرى من مصداقية قائمة غازات الاحتباس الحراري وتقرير التأكيد، على سبيل المثال:

- مطالبة المنشأة بالتشاور مع طرف ثالث مؤهل، مثل المستشار القانوني للمنشأة.
- الحصول على مشورة قانونية بشأن تبعات مختلف التصرفات.
- الاتصال بأطراف أخرى، على سبيل المثال، سلطة تنظيمية.
- حجب تقرير التأكيد.
- الانسحاب من الارتباط، متى كان مسموحاً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.
- وصف الأمر في تقرير التأكيد.

التوثيق

توثيق الإجراءات التي تم تنفيذها والأدلة التي تم الحصول عليها (راجع: الفقرات ١٥، ٦٥، ٦٦)

١٢٧أ. يتطلب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) من المحاسب القانوني إعداد توثيق لأعمال الارتباط في الوقت المناسب يوفر سجلاً لأساس تقرير التأكيد.^{٢٣} وفيما يلي أمثلة للأمور التي قد يكون من المناسب تضمينها في توثيق أعمال الارتباط:

- الغش: مخاطر التحريف الجوهرية وطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المتخذة فيما يخص الغش؛ والاتصالات التي تمت بشأن الغش مع المنشأة والجهات التنظيمية وغيرها.
- الأنظمة أو اللوائح: عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، ونتائج النقاش مع المنشأة والأطراف الأخرى من خارج المنشأة.

^{٢٣} معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٤٢

- التخطيط: الاستراتيجية العامة للارتباط وخطة الارتباط وأي تغييرات مهمة تمت أثناء الارتباط وأسباب هذه التغييرات.
- الأهمية النسبية: الكميات الآتية والعوامل التي أخذت في الحسبان عند تحديدها: الأهمية النسبية لقائمة غازات الاحتباس الحراري؛ وعند الاقتضاء، مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأنواع معينة من الانبعاثات أو الإفصاحات؛ والأهمية النسبية للتنفيذ؛ وأي تعديل على الأهمية النسبية أثناء التقدم في الارتباط.
- مخاطر التحريف الجوهرية: النقاش الذي اقتضته الفقرة ٢٩، والقرارات المهمة التي تم التوصل إليها، والعناصر الرئيسية للفهم الذي تم التوصل إليه بشأن كل جانب من جوانب المنشأة وبيئتها المحددة في الفقرة ٢٣، ومخاطر التحريف الجوهرية التي اقتضت بحسب الحكم المبني للمحاسب القانوني تنفيذ إجراءات إضافية.
- الإجراءات الإضافية: طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية التي تم تنفيذها، والصلة بين تلك الإجراءات الإضافية ومخاطر التحريف الجوهرية، ونتائج الإجراءات.
- تقويم التحريفات: الكمية التي يُنظر إلى التحريفات الأقل منها على أنها تافهة بشكل واضح، والتحريفات المجمعة أثناء الارتباط وما إذا كان قد تم تصحيحها، واستنتاج المحاسب القانوني بشأن ما إذا كانت التحريفات غير المُصححة تُعد جوهرية، منفردة أو في مجملها، وأساس ذلك الاستنتاج.

الأمر الناشئة بعد تاريخ تقرير التأكيد (راجع: الفقرة ٦٨)

١٢٨٠. من أمثلة الظروف الاستثنائية الحقائق التي تصبح معروفة للمحاسب القانوني بعد تاريخ تقرير التأكيد، رغم أنها كانت موجودة في ذلك التاريخ، والتي لو كانت معروفة في ذلك التاريخ لربما أدت إلى تعديل قائمة غازات الاحتباس الحراري أو قيام المحاسب القانوني بتعديل الاستنتاج في تقرير التأكيد، ومثال ذلك، اكتشاف خطأ مهم لم يتم تصحيحه. ويتم فحص ما يترتب على ذلك من تغييرات في توثيق أعمال الارتباط وفقاً لسياسات وإجراءات المكتب بشأن مسؤوليات الفحص التي يتطلبها معيار رقابة الجودة (١)، مع تحمل الشرك المسؤول عن الارتباط المسؤولية النهائية عن التغييرات.^{٢٤}

جمع ملف الارتباط النهائي (راجع: الفقرة ٦٩)

١٢٩٠. يتطلب معيار رقابة الجودة (١) (أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار) أن تقوم المكاتب بوضع سياسات وإجراءات من أجل استكمال جمع ملفات الارتباط في الوقت المناسب.^{٢٥} والحدّ الزمني المناسب لاستكمال جمع ملف الارتباط النهائي هو عادةً ٦٠ يوماً بحد أقصى من تاريخ تقرير التأكيد.^{٢٦}

فحص رقابة جودة الارتباط (راجع: الفقرة ٧١)

١٣٠٠. من بين الأمور الأخرى التي قد يتم أخذها في الحسبان عند فحص رقابة جودة الارتباط:

- تقويم فريق الارتباط لاستقلال المكتب فيما يتعلق بالارتباط.
- ما إذا كان قد تم التشاور بشكل مناسب بشأن الأمور التي انطوت على اختلاف في الرأي أو الأمور الأخرى الصعبة أو المثيرة للجدل، والاستنتاجات الناشئة عن تلك المشاورات.
- ما إذا كانت وثائق أعمال الارتباط المختارة للفحص تعكس العمل الذي تم تنفيذه فيما يتعلق بالأحكام المهمة وتدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

^{٢٤} معيار رقابة الجودة (١) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية، وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، الفقرتان

٣٢ و٣٣

^{٢٥} معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ٤٥

^{٢٦} معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ٥٤أ

تكوين الاستنتاج التأكيدي

وصف الضوابط المنطبقة (راجع: الفقرتين ٧٤(د)، ٧٦(ز)(٤))

١٣١١. يتطلب إعداد المنشأة لقائمة غازات الاحتباس الحراري تضمين وصف كاف للضوابط المنطبقة في الإيضاحات التفسيرية المرفقة بقائمة غازات الاحتباس الحراري. ويُعلم ذلك الوصف المستخدمين المستهدفين بالإطار الذي تستند إليه قائمة غازات الاحتباس الحراري، ويكتسب هذا الوصف أهمية خاصة عندما تكون هناك اختلافات جوهرية بين مختلف الضوابط بشأن الكيفية التي يمكن أن يتم بها تناول أمور معينة في قائمة غازات الاحتباس الحراري، ومثال ذلك، اقتطاعات الانبعاثات التي تم تضمينها، إن وجدت؛ وكيف تم قياس كميتها وما الذي تمثله؛ وأساس اختيار انبعاثات النطاق (٣) التي تم تضمينها وكيف تم قياس كميتها.

١٣٢١. لا يُعد وصف قائمة غازات الاحتباس الحراري بأنها مُعدّة وفقاً لضوابط معينة وصفاً مناسباً إلا إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري مستوفية لجميع متطلبات تلك الضوابط التي تكون سارية خلال الفترة التي تغطيها قائمة غازات الاحتباس الحراري.

١٣٣١. لا يُعد وصف الضوابط المنطبقة بلغة غير دقيقة متحفظة أو مقيدة (على سبيل المثال، "إن قائمة غازات الاحتباس الحراري تلتزم بشكل كبير بالمتطلبات (س)"), وصفاً كافياً لأن ذلك قد يضلّل مستخدمي قائمة غازات الاحتباس الحراري.

محتوى تقرير التأكيد

أمثلة توضيحية لتقارير التأكيد (راجع: الفقرة ٧٦)

١٣٤١. يحتوي الملحق الثاني على أمثلة توضيحية لتقارير التأكيد عن قوائم غازات الاحتباس الحراري تتضمن العناصر المنصوص عليها في الفقرة ٧٦.

المعلومات التي لا يغطيها استنتاج المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٧٦(د))

١٣٥١. تجنباً لسوء الفهم والاعتماد غير المبرر على المعلومات التي لم تخضع للتأكيد، فعندما تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري على معلومات، على سبيل المثال مقارنات، لا يغطيها استنتاج المحاسب القانوني، فإنه يتم عادةً تحديد تلك المعلومات بتلك الصفة في قائمة غازات الاحتباس الحراري وفي تقرير تأكيد المحاسب القانوني.

اقتطاعات الانبعاثات (راجع: الفقرة ٧٦(ز))

١٣٦١. قد تختلف إلى حد كبير، تبعاً للظروف، صيغة العبارة التي سيتم تضمينها في تقرير التأكيد عندما تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري على اقتطاعات للانبعاثات.

١٣٧١. يختلف بشكل كبير مدى توفر المعلومات ذات الصلة والتي يمكن الاعتماد عليها فيما يخص الحصص الموازنة والاقتطاعات الأخرى للانبعاثات، ومن ثم، تختلف أيضاً الأدلة المتاحة للمحاسبين القانونيين لدعم اقتطاعات الانبعاثات التي تدعيها المنشآت.

١٣٨١. بسبب الطبيعة المتغيرة لاقتطاعات الانبعاثات والعدد المنخفض في الغالب للإجراءات التي يمكن للمحاسب القانوني تطبيقها على اقتطاعات الانبعاثات وطبيعة تلك الإجراءات، يتطلب هذا المعيار تحديد تلك الاقتطاعات، إن وجدت، التي يغطيها استنتاج المحاسب القانوني في تقرير التأكيد، وإدراج عبارة بشأن مسؤولية المحاسب القانوني فيما يتعلق بها.

١٣٩١. قد يتم صياغة العبارة المتعلقة بمسؤولية المحاسب القانوني فيما يتعلق باقتطاعات الانبعاثات على النحو الآتي عندما تتألف الاقتطاعات من حصص موازنة: "تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري على اقتطاع من انبعاثات الشركة (س) خلال السنة بواقع (ص) أطنان من معادلات ثاني أكسيد الكربون تتعلق بحصص موازنة. ولقد قمنا بتنفيذ إجراءات بشأن ما إذا كان قد تم اقتناء هذه الحصص الموازنة خلال السنة، وما إذا كان وصفها في قائمة غازات الاحتباس الحراري يقدم ملخصاً معقولاً للعقود ذات الصلة وما يتعلق بها من وثائق. ولكننا لم نقوم بتنفيذ أي إجراءات بشأن المزودين الخارجيين لهذه الحصص الموازنة، ونحن لا نبيد أي استنتاج بشأن ما إذا كانت الحصص الموازنة قد أدت، أو ستؤدي، إلى تخفيض بواقع (ص) أطنان من معادلات ثاني أكسيد الكربون".

١٤٠أ. إضافة إلى تحديد المخاطب بتقرير التأكيد، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب تضمين صيغة في متن تقرير التأكيد تحدد الغرض من إعداد التقرير أو المستخدمين المستهدفين من إعداد التقرير. وعلى سبيل المثال، عندما يكون من المقرر إيداع قائمة غازات الاحتباس الحراري في السجلات العامة، قد يكون من المناسب أن تتضمن الإيضاحات التفسيرية المرفقة بقائمة غازات الاحتباس الحراري وتقرير التأكيد عبارة تفيد بأن التقرير يستهدف المستخدمين الذين تتوفر لديهم معرفة معقولة بالأنشطة المتعلقة بغازات الاحتباس الحراري والذين قاموا بدراسة المعلومات الواردة في قائمة غازات الاحتباس الحراري بعناية معقولة ويفهمون أن قائمة غازات الاحتباس الحراري مُعدّة ومُؤكّدة وفق مستويات مناسبة من الأهمية النسبية.

١٤١أ. إضافةً لذلك، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب استخدام صيغة تقييد على وجه الخصوص توزيع تقرير التأكيد على غير المستخدمين المستهدفين، أو استخدامه من قبل آخرين، أو استخدامه لأغراض أخرى.

ملخص إجراءات المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٧٦(ك)(٢))

١٤٢أ. يتبع عادةً تقرير التأكيد في ارتباط التأكيد المعقول صيغة قياسية ويقدم فقط وصفاً موجزاً للإجراءات المنفذة. ويُعزى ذلك إلى أن وصف الإجراءات الخاصة التي تم تنفيذها، في ارتباط التأكيد المعقول، وفق أي مستوى من التفصيل لن يساعد المستخدمين على فهم أنه، في جميع الأحوال التي يصدر فيها تقرير غير معدل، قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتمكين المحاسب القانوني من إبداء الرأي.

١٤٣أ. في ارتباط التأكيد المحدود، يُعد إدراك طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة أمراً أساسياً لفهم المستخدمين المستهدفين الاستنتاج المبدي في تقرير التأكيد المحدود. ولهذا فإن وصف إجراءات المحاسب القانوني في ارتباط التأكيد المحدود عادةً ما يكون أكثر تفصيلاً منه في ارتباط التأكيد المعقول. وقد يكون من المناسب أيضاً تضمين وصف للإجراءات التي لم يتم تنفيذها، التي كان سيتم تنفيذها عادةً في ارتباط التأكيد المعقول. ومع ذلك، فقد لا يكون من الممكن تحديد جميع هذه الإجراءات لأن مستوى الفهم والتقييم المطلوب من المحاسب القانوني لمخاطر التحريف الجوهرية يكون أقل مما في ارتباط التأكيد المعقول.

وتشمل العوامل التي يتم النظر فيها عند القيام بذلك التحديد ومستوى التفصيل الذي سيتم تقديمه:

- الظروف الخاصة بالمنشأة (على سبيل المثال، اختلاف طبيعة أنشطة المنشأة مقارنة بالأنشطة النمطية في القطاع).
- الظروف الخاصة بالارتباط التي تؤثر على طبيعة ومدى الإجراءات المنفذة.
- توقعات المستخدمين المستهدفين لمستوى التفصيل المقدم في التقرير، استناداً إلى ممارسات السوق، أو الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

١٤٤أ. عند وصف الإجراءات المنفذة في تقرير التأكيد المحدود، فإنه من المهم كتابتها بطريقة موضوعية ولكن دون أن يتم تلخيصها إلى الحد الذي يجعلها غامضة ودون كتابتها بطريقة مبالغ فيها أو منمقة أو بطريقة توجي بأنه قد تم الوصول إلى تأكيد معقول. ومن المهم أيضاً ألا يعطي وصف الإجراءات انطباعاً بأنه قد تم تنفيذ ارتباط إجراءات متفق عليها، وفي معظم الحالات لن يعطي الوصف تفاصيل خطة العمل بكاملها.

توقيع المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٧٦(م))

١٤٥أ. 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 يكون المحاسب القانوني مطالباً في دول معينة بأن يفصح في تقرير التأكيد عن مُسمّاه المهني أو حقيقة أن المحاسب القانوني أو المكتب، حسب مقتضى الحال، قد تم اعتماده من قبل سلطة الترخيص المعنية في تلك الدولة.

فقرات لفت الانتباه وفقرات الأمور الأخرى (راجع: الفقرة ٧٧)

١٤٦أ. يقلل الاستخدام واسع النطاق لفقرات لفت الانتباه أو فقرات الأمور الأخرى من فاعلية إبلاغ المحاسب القانوني عن مثل هذه الأمور.

١٤٧أ. قد تكون فقرة لفت الانتباه مناسبة، على سبيل المثال عندما يكون قد تم استخدام ضوابط مختلفة أو تم تعديل الضوابط أو تحديثها أو تفسيرها على نحو مختلف عن الفترات السابقة وكان لذلك تأثير كبير على الانبعاثات المقرر عنها، أو عند حدوث عطل في أحد الأنظمة خلال

جزء من الفترة التي يتم المحاسبة عنها مما أدى إلى استخدام الاستقراء لتقدير الانبعاثات خلال ذلك الوقت مع النص على ذلك في قائمة غازات الاحتباس الحراري.

١٤٨أ. قد تكون فقرات الأمور الأخرى مناسبة، على سبيل المثال عند تغيير نطاق الارتباط بشكل كبير عن الفترة السابقة مع عدم النص على ذلك في قائمة غازات الاحتباس الحراري.

١٤٩أ. يتضمن محتوى فقرة لفت الانتباه إشارة واضحة إلى الأمر الذي يتم لفت الانتباه إليه والموضع في قائمة غازات الاحتباس الحراري الذي يمكن العثور فيه على الإفصاحات ذات الصلة التي تصف الأمر على نحو وافٍ. ويشير محتوى الفقرة أيضاً إلى أن استنتاج المحاسب القانوني لم يتم تعديله بناءً على الأمر الذي تم لفت الانتباه إليه. (انظر أيضاً الفقرة ١٢٥)

١٥٠أ. يعكس محتوى فقرة الأمور الأخرى بوضوح أن ذلك الأمر الآخر لا يلزم عرضه والإفصاح عنه في قائمة غازات الاحتباس الحراري. وتحصر الفقرة ٧٧ استخدام فقرات الأمور الأخرى على الأمور ذات الصلة بفهم المستخدمين للارتباط أو مسؤوليات المحاسب القانوني أو تقرير التأكيد، التي يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري الإبلاغ عنها في تقرير التأكيد. (انظر أيضاً الفقرة ١٢٤)

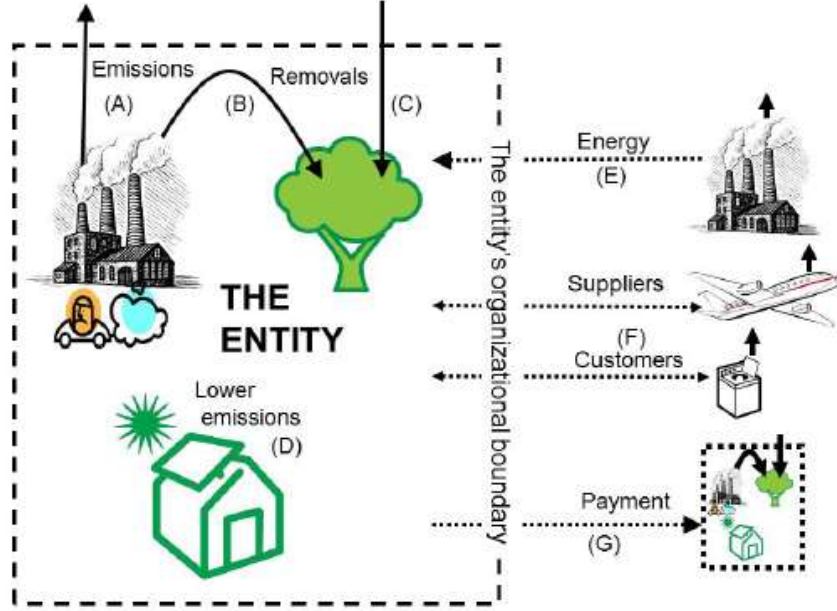
١٥١أ. إن تضمين توصيات للمحاسب القانوني في تقرير التأكيد بشأن أمور مثل إدخال تحسينات على نظام معلومات المنشأة قد يشير ضمناً إلى أن تلك الأمور لم يتم التعامل معها بشكل مناسب عند إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري. ويمكن الإبلاغ بمثل هذه التوصيات، على سبيل المثال، في خطاب موجه للإدارة أو أثناء المناقشات مع المكلفين بالحوكمة. وتشمل الاعتبارات المتعلقة بتحديد ما إذا كان سيتم تضمين توصيات في تقرير التأكيد ما إذا كانت طبيعة تلك التوصيات ذات صلة باحتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات، وما إذا كانت التوصيات مصاغة بشكل مناسب لضمان عدم إساءة فهمها على أنها تحفظ على استنتاج المحاسب القانوني بشأن قائمة غازات الاحتباس الحراري.

١٥٢أ. لا تتضمن فقرات الأمور الأخرى المعلومات التي يُحظر على المحاسب القانوني تقديمها بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المعايير المهنية الأخرى، على سبيل المثال، معايير سلوك وأداب المهنة المتعلقة بسرية المعلومات. ولا تتضمن فقرات الأمور الأخرى أيضاً المعلومات التي يتعين على الإدارة تقديمها.

الملحق الأول

(راجع: الفقرات ٨١ – ١٤١)

الانبعاثات والإزالات و اقتطاعات الانبعاثات



= A الانبعاثات المباشرة أو انبعاثات النطاق (١) (انظر الفقرة ٨١).

= B الإزالات (الانبعاثات التي يتم توليدها ضمن حدود المنشأة ولكن يتم جمعها وتخزينها ضمن تلك الحدود بدلاً من إطلاقها إلى الغلاف الجوي. وغالباً ما يتم المحاسبة عنها على أساس إجمالي، أي كانبعاثات من النطاق (١) وإزالات) (انظر الفقرة ١٤١).

= C الإزالات (غازات الاحتباس الحراري التي أزالها المنشأة من الغلاف الجوي) (انظر الفقرة ١٤١).

= D التصرفات التي تتخذها المنشأة لتقليل انبعاثاتها. وقد تحد هذه التصرفات من انبعاثات النطاق (١) (على سبيل المثال، استخدام مركبات أكثر كفاءة في استهلاك الوقود) أو انبعاثات النطاق (٢) (على سبيل المثال، تركيب ألواح شمسية للحد من كمية الكهرباء المشتراة) أو انبعاثات النطاق (٣) (على سبيل المثال، الحد من مهام السفر لأغراض العمل أو بيع منتجات تحتاج لطاقة أقل لاستخدامها). وقد تناقش المنشأة هذه التصرفات في الإيضاحات التفسيرية المرفقة بقائمة غازات الاحتباس الحراري، ولكن هذه التصرفات لا تؤثر على قياس كمية الانبعاثات في صلب قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة إلا بقدر انخفاض الانبعاثات المقرر عنها مما كانت ستصبح عليه لولا ذلك أو بقدر اعتبار تلك التصرفات اقتطاعاً للانبعاثات وفقاً للضوابط المنطبقة (انظر الفقرة ١١١).

= E انبعاثات النطاق (٢) (انظر الفترة ٩١).

= F انبعاثات النطاق (٣) (انظر الفترة ١٠١).

= G اقتطاعات الانبعاثات، بما في ذلك الحصص الموازنة المشتراة (انظر الفقرات ١١١ – ١٣١).

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة أ١٣٤)

نماذج توضيحية لتقارير التأكيد عن قوائم غازات الاحتباس الحراري

المثال التوضيحي (١):

تتضمن الظروف ما يلي:

- الارتباط هو ارتباط تأكيد معقول.
- لا تحتوي قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة على انبعاثات من النطاق (٣).
- لا تحتوي قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة على اقتطاعات للانبعاثات.
- لا تحتوي قائمة غازات الاحتباس الحراري على معلومات مقارنة.

التقرير التوضيحي الآتي هو للاسترشاد فقط، ولا يقصد منه أن يكون شاملاً أو أن ينطبق على جميع الحالات.

تقرير التأكيد المعقول للمحاسب القانوني المستقل عن قائمة غازات الاحتباس الحراري لشركة (أ ب ج)

[المخاطبون المعنيون]

تقرير عن قائمة غازات الاحتباس الحراري (هذا العنوان ليس ضرورياً إن كان هذا هو القسم الوحيد)

لقد قمنا بتنفيذ ارتباط تأكيد معقول لقائمة غازات الاحتباس الحراري المرفقة لشركة (أ ب ج) للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١، التي تتألف من مخزون الانبعاثات والإيضاحات التفسيرية في الصفحات xx-yy. [وقد قام بتنفيذ هذا الارتباط فريق متعدد التخصصات يضم محاسبين قانونيين في مجال التأكيد ومهندسين وعلماء بيئة].^{٢٧}

مسؤولية شركة (أ ب ج) عن قائمة غازات الاحتباس الحراري

إن شركة (أ ب ج) هي المسؤولة عن إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري وفقاً للضوابط المنطبقة^{٢٨}، المطبقة كما هو مبين في الإيضاح (١) المرفق بقائمة غازات الاحتباس الحراري. وتشمل هذه المسؤولية تصميم وتطبيق والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد قوائم لغازات الاحتباس الحراري خالية من التحريف الجوهرية، سواء بسبب غش أو خطأ.

[ووفقاً لما تم مناقشته في الإيضاح (١) المرفق بقائمة غازات الاحتباس الحراري،^{٢٩} فإن قياس كمية غازات الاحتباس الحراري يخضع لعدم تأكد ملازم، بسبب عدم اكتمال المعرفة العملية المستخدمة في تحديد عوامل الانبعاثات والقيم اللازمة لتجميع انبعاثات الغازات المختلفة.

الاستقلال ورقابة الجودة

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 (١)^{٣٠} وبالتالي فإنه يحافظ على نظام شامل لرقابة الجودة يشتمل على سياسات وإجراءات موثقة بشأن الالتزام

^{٢٧} ينبغي حذف هذه الجملة في حال عدم انطباقها على الارتباط (على سبيل المثال، إذا كان الارتباط للتقرير فقط عن انبعاثات من النطاق ٢ ولم يتم الاستعانة بأي خبراء آخرين).

^{٢٨} [الضوابط المنطبقة] متاحة للتحميل مجاناً من خلال الرابط www.#####.org.

^{٢٩} عند عدم وجود نقاش لعدم التأكد الملازم في الإيضاح (١) المرفق بقائمة غازات الاحتباس الحراري، تُحذف هذه العبارة.

^{٣٠} معيار رقابة الجودة (١) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

بالمطلبات المسلكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

مسؤوليتنا

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي في قائمة غازات الاحتباس الحراري بناءً على الأدلة التي حصلنا عليها. ولقد قمنا بتنفيذ ارتباط التأكيد المعقول وفقاً لمعييار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠) "ارتباطات التأكيد عن قوائم غازات الاحتباس الحراري" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب ذلك المعيار أن نقوم بالتخطيط لهذا الارتباط وتنفيذه للوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري خالية من التحريف الجوهرية.

وينطوي ارتباط التأكيد المعقول وفقاً لمعييار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠) على تنفيذ إجراءات للحصول على أدلة بشأن قياس كمية الانبعاثات والمعلومات ذات العلاقة في قائمة غازات الاحتباس الحراري. وتعتمد طبيعة الإجراءات المختارة، وتوقيتها ومداهها، على حكم المحاسب القانوني، بما في ذلك تقييم مخاطر التحريف الجوهرية، سواء بسبب الغش أو الخطأ، في قائمة غازات الاحتباس الحراري. وعند تقييم تلك المخاطر، أخذنا في الحسبان الرقابة الداخلية ذات الصلة بإعداد شركة (أ ب ج) لقائمة غازات الاحتباس الحراري. ويشتمل ارتباط التأكيد المعقول أيضاً على ما يلي:

- تقييم مدى مناسبة استخدام شركة (أ ب ج) [للضوابط المنطبقة] في ظل الظروف القائمة، المطبقة كما هو مبين في الإيضاح (١) المرفق بقائمة غازات الاحتباس الحراري، كأساس لإعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري؛
 - تقويم مدى مناسبة طرق قياس الكميات وسياسات إعداد التقارير المستخدمة، ومدى معقولية التقديرات التي أجرتها شركة (أ ب ج)؛
 - تقويم العرض العام لقائمة غازات الاحتباس الحراري.
- وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

الرأي

في رأينا، إن قائمة غازات الاحتباس الحراري للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١١ مُعدّة، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً [للضوابط المنطبقة] المطبقة كما هو مبين في الإيضاح (١) المرفق بقائمة غازات الاحتباس الحراري.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى (ينطبق هذا القسم على بعض الارتباطات فقط)

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

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير التأكيد]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٢):

تتضمن الظروف ما يلي:

- الارتباط هو ارتباط تأكيد محدود.
- لا تحتوي قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة على انبعاثات من النطاق (٣).
- لا تحتوي قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة على اقتطاعات للانبعاثات.
- لا تحتوي قائمة غازات الاحتباس الحراري على معلومات مقارنة.

التقرير التوضيحي الآتي هو للاسترشاد فقط، ولا يقصد منه أن يكون شاملاً أو أن ينطبق على جميع الحالات.

تقرير التأكيد المحدود للمحاسب القانوني المستقل عن قائمة غازات الاحتباس الحراري لشركة (أ ب ج)

[المخاطبون المعنيون]

تقرير عن قائمة غازات الاحتباس الحراري (هذا العنوان ليس ضرورياً إن كان هذا هو القسم الوحيد)

لقد قمنا بتنفيذ ارتباط تأكيد محدود لقائمة غازات الاحتباس الحراري المرفقة لشركة (أ ب ج) للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، التي تتألف من مخزون الانبعاثات والإيضاحات التفسيرية في الصفحات xx-yy. [وقد قام بتنفيذ هذا الارتباط فريق متعدد التخصصات يضم محاسبين قانونيين في مجال التأكيد ومهندسين وعلماء بيئة].^{٣١}

مسؤولية شركة (أ ب ج) عن قائمة غازات الاحتباس الحراري

إن شركة (أ ب ج) هي المسؤولة عن إعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري وفقاً للضوابط المنطبقة^{٣٢}، المطبقة كما هو مبين في الإيضاح (١) المرفق بقائمة غازات الاحتباس الحراري. وتشمل هذه المسؤولية تصميم وتطبيق والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد قوائم لغازات الاحتباس الحراري خالية من التحريف الجوهرية، سواء بسبب غش أو خطأ.

[ووفقاً لما تم مناقشته في الإيضاح (١) المرفق بقائمة غازات الاحتباس الحراري،^{٣٣} فإن قياس كمية غازات الاحتباس الحراري يخضع لعدم تأكد ملازم، بسبب عدم اكتمال المعرفة العملية المستخدمة في تحديد عوامل الانبعاثات والقيم اللازمة لتجميع انبعاثات الغازات المختلفة.

الاستقلال ورقابة الجودة

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 (١)^{٣٤} وبالتالي فإنه يحافظ على نظام شامل لرقابة الجودة يشتمل على سياسات وإجراءات موثقة بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

مسؤوليتنا

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء استنتاج تأكيد محدود بشأن قائمة غازات الاحتباس الحراري بناءً على الإجراءات التي قمنا بتنفيذها والأدلة التي حصلنا

^{٣١} ينبغي حذف هذه الجملة في حال عدم انطباقها على الارتباط (على سبيل المثال، إذا كان الارتباط للتقرير فقط عن انبعاثات من النطاق ٢ ولم يتم الاستعانة بأي خبراء آخرين).

^{٣٢} [الضوابط المنطبقة] متاحة للتحميل مجاناً من خلال الرابط www.#####.org.

^{٣٣} عند عدم وجود نقاش لعدم التأكد الملازم في الإيضاح (١) المرفق بقائمة غازات الاحتباس الحراري، تُحذف هذه العبارة.

^{٣٤} معيار رقابة الجودة (١) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

عليها. ولقد قمنا بتنفيذ ارتباط التأكيد المحدود وفقاً لمعييار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠) "ارتباطات التأكيد عن قوائم غازات الاحتباس الحراري" المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب ذلك المعيار أن نقوم بالتخطيط لهذا الارتباط وتنفيذه للوصول إلى تأكيد محدود عما إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري خالية من التحريف الجوهرية.

وينطوي ارتباط التأكيد المحدود الذي يتم تنفيذه وفقاً لمعييار ارتباطات التأكيد (٣٤١٠) على تقييم مدى مناسبة استخدام شركة (أ ب ج) للضوابط المنطبقة] في ظل الظروف القائمة كأساس لإعداد قائمة غازات الاحتباس الحراري، وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية في قائمة غازات الاحتباس الحراري سواءً بسبب الغش أو الخطأ، والاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، وتقييم العرض العام لقائمة غازات الاحتباس الحراري. وارتباط التأكيد المحدود هو ارتباط أقل بكثير في نطاقه من ارتباط التأكيد المعقول فيما يخص كلاً من إجراءات تقييم المخاطر، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية، والإجراءات التي يتم تنفيذها استجابة للمخاطر التي تم تقييمها.

ولقد استندت الإجراءات التي قمنا بتنفيذها إلى حكمنا المهني واشتملت على توجيه الاستفسارات وملاحظة آليات العمل المنفذة والفحص المادي للوثائق والإجراءات التحليلية وتقييم مدى مناسبة طرق قياس الكميات وسياسات إعداد التقارير والمضاهاة أو المطابقة مع السجلات الأساس.

[[قد يضيف المحاسب القانوني ملخصاً بطبيعة ومدى الإجراءات التي تم تنفيذها التي توفر، بحسب حكم المحاسب القانوني، معلومات إضافية قد تكون ذات صلة بفهم المستخدمين لأساس استنتاج المحاسب القانوني.]]^{٣٥} وقد تم إيراد القسم التالي بهدف الاسترشاد، وأمثلة الإجراءات المذكورة ليست قائمة شاملة لنوع أو مدى الإجراءات التي قد تكون مهمة لفهم المستخدمين للعمل المنجز.]]^{٣٦}

بالنظر إلى ظروف الارتباط، فعند تنفيذ الإجراءات المذكورة أعلاه:

- توصلنا، من خلال الاستفسارات، إلى فهم لبيئة الرقابة في شركة (أ ب ج) ونظم المعلومات ذات الصلة بقياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها، ولكننا لم نقم بتقييم تصميم أنشطة رقابة بعينها أو نحصل على أدلة بشأن تطبيقها أو نختبر فاعليتها التشغيلية.
- قمنا بتقييم ما إذا كانت طرق شركة (أ ب ج) في إجراء التقديرات تُعد طرقاً مناسبة وما إذا كانت تلك الطرق قد تم تطبيقها على نحو متسق. ولكن لم تتضمن إجراءاتنا اختيار البيانات التي استندت إليها التقديرات أو وضع تقديرات خاصة بنا بشكل منفصل لتقييم تقديرات شركة (أ ب ج) بالمقارنة معها.
- قمنا بإجراء زيارات ميدانية (لثلاثة مواقع) لتقييم مدى اكتمال مصادر الانبعاثات وطرق جمع البيانات والبيانات المصدرية والافتراضات ذات الصلة المطبقة على هذه المواقع. وقد تم اختيار المواقع التي تم تحديدها للاختبار مع الأخذ في الحسبان انبعاثاتها بالمقارنة مع إجمالي الانبعاثات ومصادر الانبعاثات والمواقع التي اختيرت في الفترات السابقة. [وتضمنت/ولم تتضمن] إجراءاتنا اختبار نظم المعلومات الخاصة بجمع وتوليد البيانات الخاصة بالمرافق، أو أدوات الرقابة في هذه المواقع.]]^{٣٧}

وتختلف الإجراءات التي يتم تنفيذها في ارتباط التأكيد المحدود في طبيعتها وتوقيتها عن ارتباط التأكيد المعقول، وتكون أقل منها في المدى. وبالتالي، فإن مستوى التأكيد الذي يتم الوصول إليه في ارتباط التأكيد المحدود يكون أقل بكثير من التأكيد الذي كان سيتم الوصول إليه فيما لو قمنا بتنفيذ ارتباط تأكيد معقول. وعليه، فإننا لا نُبدي أي رأي قائم على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت قائمة غازات الاحتباس الحراري لشركة (أ ب ج) قد تم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً [للضوابط المنطبقة] المطبقة كما هو مبين في الإيضاح (١) المرفق بقائمة غازات الاحتباس الحراري.

استنتاج التأكيد المحدود

استناداً إلى الإجراءات التي قمنا بتنفيذها والأدلة التي حصلنا عليها، فإنه لم ينم إلى علمنا ما يدعوننا إلى الاعتقاد بأن قائمة غازات الاحتباس الحراري لشركة (أ ب ج) للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١١ لم يتم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً [للضوابط المنطبقة] المطبقة كما هو مبين في الإيضاح (١) المرفق بقائمة غازات الاحتباس الحراري.

^{٣٥} يتم تلخيص الإجراءات ولكن ليس إلى الدرجة التي تصبح معها غامضة ودون وصفها بطريقة مبالغ فيها أو منمقة أو بطريقة توجي بأنه قد تم الوصول إلى تأكيد معقول. ومن المهم ألا يعطي وصف الإجراءات انطباعاً بأنه قد تم تنفيذ ارتباط إجراءات متفق عليها، وفي معظم الحالات لن يعطي الوصف تفاصيل خطة العمل بكاملها.

^{٣٦} في التقرير النهائي، يتم حذف هذه الفقرة التوضيحية.

^{٣٧} يتم حذف هذا القسم إذا استنتج المحاسب القانوني أنه لا حاجة، في ظل ظروف الارتباط، إلى التوسع في المعلومات المتعلقة بالإجراءات التي تم تنفيذها.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى (ينطبق هذا القسم على بعض الارتباطات فقط)

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

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير التأكييد]

[عنوان المحاسب القانوني]

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in December 2022 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in March 2023, 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, 2021 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في مارس ٢٠٢٣ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢١ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في ديسمبر ٢٠٢٢ 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 ٢٠٢١، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2022 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 © لعام ٢٠٢٢ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2023 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 © لعام ٢٠٢٣ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition] ISBN: [978-1-60815-507-1]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition] ISBN: [978-1-60815-507-1]</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 (٣٤٢٠): ارتبابطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات
المالية التصورية المضمنة في نشرات الاكتاب

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار التأكيد (٣٤٢٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤٢٠)

ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن جميع المعلومات المالية التصورية المضمنة في نشرات الاكتتاب

(يسري هذا المعيار على أعمال التأكيد المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
٨-١	نطاق هذا المعيار
٩	تاريخ السريان
١٠	الأهداف
١١	التعريفات
	المتطلبات
١٢	معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)
١٣	قبول الارتباط
٢٧-١٤	التخطيط للارتباط وتنفيذه
٢٨	الإفادات المكتوبة
٣٠-٢٩	تكوين الرأي
٣٤-٣١	شكل الرأي
٣٥	إعداد تقرير التأكيد
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
١أ	نطاق هذا المعيار
٣أ-٢أ	الغرض من المعلومات المالية التصورية المضمنة في نشرات الاكتتاب
٥أ-٤أ	تجميع المعلومات المالية التصورية
٦أ	طبيعة ارتباط التأكيد المعقول
٩أ-٧أ	التعريفات
١٢أ-١٠أ	قبول الارتباط
٤٤أ-١٣أ	التخطيط للارتباط وتنفيذه
٤٥أ	الإفادات المكتوبة
٥٠أ-٤٦أ	تكوين الرأي
٥٧أ-٥١أ	إعداد تقرير التأكيد

الملحق: مثال توضيحي لتقرير محاسب قانوني يحتوي على رأي غير معدل

ينبغي قراءة المعيار الدولي لارتباطات التأكيد (٣٤٢٠) "ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية 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

١. يتناول هذا المعيار ارتباطات التصديق التي يقوم بها المحاسب القانوني^١ للوصول إلى تأكيد معقول لإعداد تقرير عن تجميع الطرف المسؤول^٢ للمعلومات المالية التصويرية المضمنة في نشرات الاكتتاب. وينطبق هذا المعيار في الحالات الآتية:
 - عندما تكون عملية التقرير تلك مطلوبة بموجب نظام الأوراق المالية أو لائحة سوق تداول الأوراق المالية ("الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة") في الدولة التي ستصدر فيها نشرة الاكتتاب؛ أو
 - عندما تكون عملية التقرير ممارسة متعارف عليها في تلك الدولة. (راجع: الفقرة ١١)

طبيعة مسؤولية المحاسب القانوني

٢. في الارتباط المنفذ بموجب هذا المعيار، لا يتحمل المحاسب القانوني أية مسؤولية عن تجميع المعلومات المالية التصويرية للمنشأة، حيث تقع هذه المسؤولية على الطرف المسؤول. وتتمثل المسؤولية الوحيدة للمحاسب القانوني في إعداد تقرير عما إذا كانت المعلومات المالية التصويرية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، من قبل الطرف المسؤول على أساس الضوابط المنطبقة.
٣. لا يتناول هذا المعيار الارتباطات غير التأكيدية التي تقوم المنشأة فيها بتكليف المحاسب القانوني بتجميع قوائمها المالية التاريخية.

الغرض من المعلومات المالية التصويرية المضمنة في نشرات الاكتتاب

٤. يتمثل الغرض من المعلومات المالية التصويرية 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 تصويرية على المعلومات المالية غير المعدلة. ولا تمثل المعلومات المالية التصويرية المركز المالي الفعلي للمنشأة أو أداءها المالي أو تدفقاتها النقدية. (راجع: الفقرتين ٢١، ٣١)

تجميع المعلومات المالية التصويرية

٥. يشتمل تجميع المعلومات المالية التصويرية 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 التصويرية، واستخراج المعلومات المالية غير المعدلة من ذلك المصدر؛ (راجع: الفقرتين ٤١، ٥١)
 - إجراء تعديلات تصويرية على المعلومات المالية غير المعدلة للغرض الذي تُعرض لأجله المعلومات المالية التصويرية؛
 - عرض المعلومات المالية التصويرية الناتجة مع الإفصاحات المرفقة.

طبيعة ارتباط التأكيد المعقول

٦. ينطوي ارتباط التأكيد المعقول لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصويرية على تنفيذ الإجراءات الموضحة في هذا المعيار لتقييم ما إذا كانت الضوابط المنطبقة المستخدمة من قبل الطرف المسؤول في تجميع المعلومات المالية التصويرية 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 ٦١)
 - ما إذا كانت التعديلات التصويرية ذات الصلة تعطي تأثيراً مناسباً لتلك الضوابط؛
 - ما إذا كان العمود التصوري الناتج (انظر الفقرة ١١ ج)) يعكس التطبيق السليم لتلك التعديلات على المعلومات المالية غير المعدلة.

^١ معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) "ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية"، الفقرة ١٢ (ص).

^٢ معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ١٢ (ت)

كما ينطوي هذا الارتباط على تقويم العرض العام للمعلومات المالية التصورية. لكنه لا ينطوي على قيام المحاسب القانوني بتحديث أو إعادة إصدار أي تقارير أو آراء بشأن أي معلومات مالية تاريخية مستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية، أو تنفيذ مراجعة أو فحص للمعلومات المالية المستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية.

العلاقة مع معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) والإصدارات المهنية الأخرى، والمتطلبات الأخرى

٧. يتعين على المحاسب القانوني الالتزام بمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) وهذا المعيار عند تنفيذ ارتباطات التأكيد للتقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المضمّنة في نشرات الاكتتاب. ويكمل هذا المعيار معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، ولكنه لا يحل محله، ويتوسع في كيفية تطبيق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) في ارتباطات التأكيد المعقول للتقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المضمّنة في نشرات الاكتتاب.

٨. يتطلب الالتزام بمعيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) 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^(*) ويتطلب ذلك أيضاً أن يكون الشريك المسؤول عن الارتباط عضواً في مكتب يطبق معيار رقابة الجودة (١)^٤، أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (١).

تاريخ السريان

٩. يسري هذا المعيار على تقارير التأكيد المؤرخة في ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

١٠. تتمثل أهداف المحاسب القانوني فيما يلي:

- (أ) الوصول إلى تأكيد معقول عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، من قبل الطرف المسؤول على أساس الضوابط المنطبقة؛
- (ب) إعداد تقرير وفقاً للنتائج التي خلص إليها المحاسب القانوني.

التعريفات

١١. لأغراض هذا المعيار، تكون للمصطلحات الآتية المعاني 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 ٧١-٩١)
- (ب) التعديلات التصورية: فيما يتعلق بالمعلومات المالية غير المعدّلة، تتضمن:
- (١) التعديلات على المعلومات المالية غير المعدّلة التي توضح أثر حدث أو معاملة مهمة ("حدث" أو "معاملة") كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم اختياره لأغراض التوضيح؛

- (٢) التعديلات على المعلومات المالية غير المعدّلة 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 ١٥٥، ١٦٦)

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

٣ معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرات ٣(أ) و ٢٠ و ٣٤

٤ معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرتان ٣(ب) و ٣١(أ). المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

وتتضمن التعديلات التصورية المعلومات المالية ذات الصلة لمنشأة أعمال تم الاستحواذ عليها أو من المقرر أن يتم الاستحواذ عليها ("المنشأة المستحوذ عليها")، أو منشأة أعمال تم التخلص منها أو من المقرر أن يتم التخلص منها ("المنشأة المتخلص منها")، طالما كانت هذه المعلومات مستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية ("المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها").

(ج) المعلومات المالية التصورية: المعلومات المالية التي تظهر مع تعديلات لتوضيح أثر حدث أو معاملة على المعلومات المالية غير المعدلة كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم اختياره لأغراض التوضيح. وفي هذا المعيار، يُفترض أن المعلومات المالية التصورية يتم عرضها في شكل عمودي يتألف من العمود (أ) للمعلومات المالية غير المعدلة؛ والعمود (ب) للتعديلات التصورية؛ والعمود (ج) وهو العمود التصوري الناتج. (راجع: الفقرة ٢١)

(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 ٤٤، ٥٤)

المتطلبات

معييار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)

١٢. لا يجوز للمحاسب القانوني الإفادة بأنه ملتزم بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بمتطلبات كل من هذا المعيار ومعييار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠).

قبول الارتباط

١٣. 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 المنطقية، يجب على المحاسب القانوني:

- أن يحدد أن الأشخاص الذين سيتولون تنفيذ الارتباط يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة؛ (راجع: الفقرة ١٠٠)
- 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؛
- (ج) أن يتولى تقويم صيغة الرأي المنصوص عليها في الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة، إن وجدت، لتحديد أن المحاسب القانوني من المرجح أن يكون قادراً على إبداء الرأي المحدد على أساس تنفيذ الإجراءات المحددة في هذا المعيار؛ (راجع: الفقرات ٥٤أ-٥٦)
- (د) عندما تكون المصادر التي استُخرجت منها المعلومات المالية غير المعدلة وأية معلومات مالية لمنشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها قد تم مراجعتها أو فحصها وتم إبداء رأي مراجعة أو استنتاج فحص معدل، أو إذا كان التقرير يحتوي على فقرة لفت انتباهه، ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كانت الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة تسمح أو لا باستخدام، أو الإشارة في تقرير المحاسب القانوني إلى، رأي المراجعة أو استنتاج الفحص المعدل أو التقرير الذي يحتوي على فقرة لفت الانتباه فيما يتعلق بتلك المصادر؛
- (هـ) إذا لم تكن المعلومات المالية التاريخية للمنشأة قد تمت مراجعتها أو فحصها مطلقاً، ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كان يستطيع أن يتوصل إلى فهم للمنشأة وممارساتها الخاصة بالمحاسبة والتقرير المالي بما يكفي لتنفيذ الارتباط؛ (راجع: الفقرة ٣١١)
- (و) إذا كان الحدث أو المعاملة يحتوي على استحواذ ولم تكن المعلومات المالية التاريخية للمنشأة المستحوذ عليها قد تمت مراجعتها أو فحصها مطلقاً، ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كان يستطيع أن يتوصل إلى فهم للمنشأة المستحوذ عليها وممارساتها الخاصة بالمحاسبة والتقرير المالي بما يكفي لتنفيذ الارتباط؛

(ز) أن يحصل على موافقة الطرف المسؤول بأنه يقر ويفهم مسؤوليته عن الأمور الآتية: (راجع: الفقرتين ١١١، ١٢٤)

(١) الإفصاح عن الضوابط المنطقية ووصفها بشكلٍ كافٍ للمستخدمين المستهدفين، إذا لم تكن متاحة للعموم؛

(٢) تجميع المعلومات المالية التصورية على أساس الضوابط المنطبقة؛

(٣) تزويد المحاسب القانوني بما يلي:

- أ. إمكانية الوصول إلى جميع المعلومات (بما في ذلك، عند الحاجة لأغراض الارتباط، معلومات المنشآت المستحوذ عليها في عمليات تجميع الأعمال)، مثل السجلات والوثائق وغيرها من المواد، التي تكون ذات صلة بتقويم ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة؛
- ب. المعلومات الإضافية التي قد يطلها المحاسب القانوني من الطرف المسؤول لغرض الارتباط؛
- ج. الوصول إلى أي أشخاص داخل المنشأة ومستشاري المنشأة الذين يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة تتعلق بتقويم ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة؛
- د. عند الحاجة لأغراض الارتباط، الوصول إلى الأفراد المناسبين داخل المنشآت المستحوذ عليها في عمليات تجميع الأعمال.

التخطيط للارتباط وتنفيذه

تحديد مدى مناسبة الضوابط المنطبقة

١٤. يجب على المحاسب القانوني تقويم ما إذا كانت الضوابط المنطبقة تُعد مناسبة، وفقاً لما هو مطلوب بموجب معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، 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 ٤٠، ٥٠، ٢٧١)

(ب) ضرورة أن تكون التعديلات التصورية:

(١) يمكن نسبتها بشكل مباشر إلى الحدث أو المعاملة؛ (راجع: الفقرة ١٣٠)

(٢) يمكن دعمها بالحقائق؛ (راجع: الفقرة ١٤٠)

(٣) متسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق للمنشأة وسياساتها المحاسبية بموجب ذلك الإطار؛ (راجع: الفقرتين ١٥٠، ١٦٠)

(ج) ضرورة توفير عرض مناسب وتقديم إفصاحات مناسبة لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم المعلومات المنقولة. (راجع: الفقرات ٢١، ٣١، ٤٢)

١٥. إضافة لذلك، يجب على المحاسب القانوني تقييم ما إذا كانت الضوابط المنطبقة:

(أ) تُعد متسقة، وغير متعارضة، مع الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة؛

(ب) من غير المرجح أن تؤدي إلى معلومات مالية تصورية مضللة.

الأهمية النسبية

١٦. عند تخطيط وتنفيذ الارتباط، يجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان الأهمية النسبية فيما يتعلق بتقويم ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة. (راجع: الفقرتين ١٧١، ١٨٠)

التوصل إلى فهم لكيفية تجميع الطرف المسؤول للمعلومات المالية التصورية وظروف الارتباط الأخرى

١٧. يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم لما يلي: (راجع: الفقرة ١٩٠)

(أ) الحدث أو المعاملة التي يتم تجميع المعلومات المالية التصورية بشأنها؛

- (ب) كيفية قيام الطرف المسؤول بتجميع المعلومات المالية التصورية؛ (راجع: الفقرتين ٢٠٠، ٢١١)
- (ج) طبيعة المنشأة وأية منشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها، بما في ذلك: (راجع: الفقرتين ٢٢٠، ٢٣٠)
- (١) عملياتها؛
- (٢) أصولها والتزاماتها؛
- (٣) هيكلها التنظيمي وكيفية تمويلها؛
- (د) عوامل الصناعة والعوامل النظامية والتنظيمية وغيرها من العوامل الخارجية ذات الصلة التي تتعلق بالمنشأة وأية منشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها؛ (راجع: الفقرات ٢٤٠-٢٦٠)
- (هـ) إطار التقرير المالي المنطبق وممارسات المحاسبة والتقرير المالي للمنشأة وأية منشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها، بما في ذلك اختيارها وتطبيقها للسياسات المحاسبية.

الحصول على أدلة بشأن مدى مناسبة المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة

١٨. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كان الطرف المسؤول قد استخرج المعلومات المالية غير المعدلة من مصدر مناسب. (راجع: الفقرتين ٢٧١، ٢٨١)
١٩. في حالة عدم وجود تقرير مراجعة أو فحص عن المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، فيجب على المحاسب القانوني تنفيذ إجراءات ليكون مقتنعاً بأن المصدر يُعد مناسباً. (راجع: الفقرات ٢٩٠-٣١٠)
٢٠. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كان الطرف المسؤول قد استخرج المعلومات المالية غير المعدلة من المصدر بشكل مناسب.

الحصول على أدلة بشأن مدى مناسبة التعديلات التصورية

٢١. عند 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 ٣٢٠)
٢٢. عند تحديد ما إذا كانت التعديلات التصورية تُعد متوافقة مع الضوابط المنطبقة، يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت:

(أ) يمكن نسبتها بشكل مباشر إلى الحدث أو المعاملة؛ (راجع: الفقرة ١٣٠)

(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 ١٤٠، ٣٣٠-٣٨٠)

(ج) متسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق للمنشأة وسياساتها المحاسبية بموجب ذلك الإطار. (راجع: الفقرتين ١٥٠، ١٦٠)

وجود رأي مراجعة أو استنتاج فحص معدل أو فقرة لفت انتباه، فيما يتعلق بالمصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، أو المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها

٢٣. قد يكون هناك رأي مراجعة أو استنتاج فحص معدل تم 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 ٣٩٠)

(ب) التصرفات الإضافية المناسبة اللازم اتخاذها؛ (راجع: الفقرة ٤٠٠)

(ج) ما إذا كان يوجد أي تأثير لذلك على قدرة المحاسب القانوني لإعداد تقرير وفقاً لشروط الارتباط، بما في ذلك أي تأثير على تقرير المحاسب القانوني.

عدم مناسبة المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة أو عدم مناسبة التعديلات التصورية

٢٤. إذا حدد المحاسب القانوني، على أساس الإجراءات المنفذة، أن الطرف المسؤول:

(أ) استخدم مصدراً غير مناسب ليستخرج منه المعلومات المالية غير المعدلة؛ أو

(ب) أغفل ذكر تعديل تصوري ينبغي تضمينه، أو طبق تعديلاً تصورياً لا يتفق مع الضوابط المنطبقة، أو طبق تعديلاً تصورياً على نحو غير مناسب بأية صورة أخرى،

فيجب على المحاسب القانوني مناقشة الأمر مع الطرف المسؤول. وإذا كان المحاسب القانوني غير قادر على الاتفاق مع الطرف المسؤول على الكيفية التي ينبغي حل الأمر بها، فيجب عليه تقييم التصرفات الإضافية اللازم اتخاذها. (راجع: الفقرة ٤٠.)

الحصول على أدلة بشأن العمليات الحسابية المطبقة في المعلومات المالية التصورية

٢٥. يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت العمليات الحسابية المطبقة في المعلومات المالية التصورية تُعد دقيقة من الناحية الحسابية.

تقديم عرض المعلومات المالية التصورية

٢٦. 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 ٢١، ٣١)

(ب) ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية والإيضاحات التفسيرية المتعلقة بها توضح أثر الحدث أو المعاملة بطريقة غير مضللة؛ (راجع: الفقرة ٤١)

(ج) ما إذا كانت هناك إفصاحات مناسبة مُقدمة مع المعلومات المالية التصورية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم المعلومات المنقولة؛ (راجع: الفقرة ٤٢)

(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 ٤٣)

٢٧. يجب على المحاسب القانوني قراءة المعلومات الأخرى المُضمَّنة في نشرة الاكتتاب التي تحتوي على المعلومات المالية التصورية لتحديد أوجه عدم الاتساق الجوهرية، إن وجدت، مع المعلومات المالية التصورية أو تقرير التأكيد. وإذا حدد المحاسب القانوني، عند قراءة المعلومات الأخرى، وجود عدم اتساق جوهري أو علم بوجود تحريف جوهري لحقيقة في تلك المعلومات الأخرى، فيجب عليه مناقشة الأمر مع الطرف المسؤول. وإذا كان من الضروري تصحيح الأمر ورفض الطرف المسؤول القيام بذلك، فيجب على المحاسب القانوني اتخاذ التصرفات الإضافية المناسبة. (راجع: الفقرة ٤٤)

الإفادات المكتوبة

٢٨. يجب أن يطلب المحاسب القانوني إفادات مكتوبة من الطرف المسؤول تفيد بما يلي:

(أ) أنه عند تجميع المعلومات المالية التصورية، حدد الطرف المسؤول جميع التعديلات التصورية المناسبة اللازمة لتوضيح أثر الحدث أو المعاملة في تاريخ التوضيح أو لفترة التوضيح؛ (راجع: الفقرة ٤٥)

(ب) أن المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة.

تكوين الرأي

٢٩. يجب على المحاسب القانوني تكوين رأي عما إذا كانت المعلومات المالية التصويرية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، من قبل الطرف المسؤول على أساس الضوابط المنطبقة. (راجع: الفقرات ٤٦١-٤٨١)
٣٠. في سبيل تكوين ذلك الرأي، يجب على المحاسب القانوني استنتاج ما إذا كان قد حصل على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن ما إذا كان تجميع المعلومات المالية التصويرية 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 ٤٩٩، ٥٠٠)

شكل الرأي

الرأي غير المعدل

٣١. يجب على المحاسب القانوني إبداء رأي غير معدل عندما يخلص إلى أن المعلومات المالية التصويرية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، من قبل الطرف المسؤول على أساس الضوابط المنطبقة.

الرأي المعدل

٣٢. في العديد من الدول، تمنع الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة نشر نشرات الاكتتاب التي تحتوي على رأي معدل فيما يتعلق بما إذا كانت المعلومات المالية التصويرية 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 (٣٠٠)، فيجب عليه مناقشة الأمر مع الطرف المسؤول. وإذا لم يوافق الطرف المسؤول على إجراء التغييرات اللازمة، يجب على المحاسب القانوني:

(أ) حجب التقرير؛ أو

(ب) الانسحاب من الارتباط؛ أو

(ج) النظر في ضرورة الحصول على مشورة قانونية.

٣٣. في بعض الدول، قد لا تمنع الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة نشر نشرات الاكتتاب التي تحتوي على رأي معدل فيما يتعلق بما إذا كانت المعلومات المالية التصويرية 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 (٣٠٠)، فيجب عليه تطبيق المتطلبات الواردة في معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠) فيما يتعلق بالأراء المعدلة.

فقرة لفت الانتباه

٣٤. في بعض الظروف، قد يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري لفت انتباه المستخدمين إلى أمر معروض أو مفصح عنه في المعلومات المالية التصويرية 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 التصويرية 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 التصويرية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة. ولا تشير مثل هذه الفقرة إلا إلى المعلومات المعروضة أو المفصح عنها في المعلومات المالية التصويرية أو الإيضاحات التفسيرية المرفقة بها.

إعداد تقرير التأكيد

٣٥. يجب أن يشتمل تقرير المحاسب القانوني، كحد أدنى، على العناصر الأساسية الآتية: (راجع: الفقرة ٥٧١)

^٦ معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠)، الفقرة ٧٤

- (أ) عنوان يشير بوضوح إلى أن التقرير هو تقرير تأكيد مستقل؛ (راجع: الفقرة ٥١١)
- (ب) المخاطبون بالتقرير، وفقاً لما هو متفق عليه في شروط الارتباط؛ (راجع: الفقرة ٥٢٤)
- (ج) مقدمة تحدد ما يلي: (راجع: الفقرة ٥٣٢)
- (١) المعلومات المالية التصورية؛
- (٢) المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدّلة، وما إذا كان قد تم نشر تقرير مراجعة أو فحص عن ذلك المصدر أم لا؛
- (٣) الفترة التي تغطيها المعلومات المالية التصورية أو تاريخها؛
- (٤) إشارة إلى الضوابط المنطبقة والتي على أساسها نفذ الطرف المسؤول تجميع المعلومات المالية التصورية، ومصدر تلك الضوابط؛
- (د) عبارة تفيد بأن الطرف المسؤول هو المسؤول عن تجميع المعلومات المالية التصورية على أساس الضوابط المنطبقة؛
- (هـ) وصف لمسؤوليات المحاسب القانوني، بما في ذلك عبارات بأن:
- (١) مسؤولية المحاسب القانوني تتمثل في إبداء رأي عما إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، من قبل الطرف المسؤول على أساس الضوابط المنطبقة؛
- (٢) لأغراض هذا الارتباط، لا يُعد المحاسب القانوني مسؤولاً عن تحديث أو إعادة إصدار أي تقارير أو آراء بشأن أي معلومات مالية تاريخية مستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية، كما إنه لم ينفذ أثناء هذا الارتباط أية مراجعة أو فحص للمعلومات المالية المستخدمة في تجميع المعلومات المالية التصورية؛
- (٣) الغرض من المعلومات المالية التصورية المُضمَّنة في نشرات الاكتتاب يتمثل فقط في توضيح أثر حدث أو معاملة مهمة على المعلومات المالية غير المعدلة للمنشأة كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم اختياره لأغراض التوضيح. ووفقاً لذلك، فإن المحاسب القانوني لا يقدم أي تأكيد بأن النتيجة الفعلية للحدث أو المعاملة في ذلك التاريخ كانت ستتحقق كما هي معروضة؛
- (و) عبارة تفيد بأن الارتباط تم تنفيذه وفقاً لمعييار ارتباطات التأكيد (٣٤٢٠) "ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المُضمَّنة في نشرات الاكتتاب"، الذي يتطلب من المحاسب القانوني التخطيط للإجراءات وتنفيذها للوصول إلى تأكيد معقول 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 (١) أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (١):(*)
- (ح) 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: (**)(***)

* 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:

(١) ارتباط التأكيد المعقول لإعداد تقرير عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة، يشتمل على تنفيذ إجراءات لتقييم ما إذا كانت الضوابط المنطبقة المستخدمة من قبل الطرف المسؤول في تجميع المعلومات المالية التصورية توفر أساساً معقولاً لعرض التأثيرات المهمة التي يمكن نسبتها بشكل مباشر إلى الحدث أو المعاملة، وللحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن ما يلي:

• ما إذا كانت التعديلات التصورية ذات الصلة تعطي تأثيراً مناسباً لتلك الضوابط؛

• ما إذا كانت المعلومات المالية التصورية تعكس التطبيق السليم لتلك التعديلات على المعلومات المالية غير المعدلة؛

(٢) الإجراءات المختارة تعتمد على حكم المحاسب القانوني، مع مراعاة فهم المحاسب القانوني لطبيعة المنشأة، والحدث أو المعاملة التي تم بشأنها تجميع المعلومات المالية التصورية، وظروف الارتباط الأخرى ذات الصلة:

(٣) الارتباط ينطوي كذلك على تقويم العرض العام للمعلومات المالية التصورية؛

(ي) ما لم يتطلب نظام أو لائحة خلاف ذلك، رأي المحاسب القانوني باستخدام واحدة من العبارات الآتية، والتي ينظر إليها على أنها متكافئة: (راجع: الفقرات ٥٤١-٥٦٠)

(١) تم تجميع المعلومات المالية التصورية، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس [الضوابط المنطبقة]؛ أو

(٢) تم تجميع المعلومات المالية التصورية بشكلٍ سليم بناءً على الأساس المعلن؛

(ك) توقيع المحاسب القانوني؛

(ل) تاريخ التقرير؛

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

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة ١)

١١. لا يتناول هذا المعيار الظروف التي يتم فيها تقديم المعلومات المالية التصورية كجزء من القوائم المالية للمنشأة وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.

الغرض من المعلومات المالية التصورية المُضمنة في نشرات الاكتتاب (راجع: الفقرات ٤، ١١ (ج)، ١٤ (ج)، ٢٦ (أ))

٢١. يُرفق بالمعلومات المالية التصورية الإيضاحات التفسيرية المتعلقة بها التي غالباً ما توضح عن الأمور الموضحة في الفقرة ٤٢١.

٣١. 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 ٣١ ديسمبر ٢٠×١" و "قائمة الدخل التصورية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١".

تجميع المعلومات المالية التصورية

المعلومات المالية غير المعدلة (راجع: الفقرات ٥، ١١ (و)، ١٤ (أ))

٤٠. في كثير من الحالات، سيصبح المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة هو المعلومات المالية المنشورة مثل القوائم المالية السنوية أو الأولية.

٥٠. 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 ٦)

٦٠. 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 ١١ (أ))

٧٠. 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.

٨٠. ستكون الضوابط المنطقية لتجميع المعلومات المالية التصورية مناسبة في ظل الظروف القائمة إذا استوفت المتطلبات الموضحة في الفقرة ١٤.

٩٠. 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 ١٣ (أ))

١٠٠. 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.^٧ وفي سياق هذا المتطلب، فإن الكفاءة المهنية لتنفيذ الارتباط قد تتضمن أموراً مثل ما يلي:

- المعرفة والخبرة في الصناعة التي تعمل فيها المنشأة؛
- فهم الأنظمة واللوائح ذات الصلة بالأوراق المالية والتطورات المتعلقة بها؛
- فهم متطلبات الإدراج في سوق تداول الأوراق المالية ذات الصلة ومعاملات سوق رأس المال مثل عمليات الاندماج والاستحواذ وطرح الأوراق المالية للاكتتاب؛

^٧ الميثاق الدولي، الفقرة ١١٣/١

- الإلمام بعملية إعداد نشرات الاكتتاب وإدراج الأوراق المالية في سوق تداول الأوراق المالية؛
- المعرفة بأطر التقرير المالي المستخدمة في إعداد المصادر التي استُخرجت منها المعلومات المالية غير المعدلة، وعند الاقتضاء، المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها.

مسؤوليات الطرف المسؤول (راجع: الفقرة ١٣(ز))

١١١. يتم إجراء الارتباط وفقاً لهذا المعيار على افتراضٍ أساس بأن الطرف المسؤول قد أقر بتحمل المسؤوليات المبينة في الفقرة ١٣(ز) وفهمها. وفي بعض الدول، قد تكون هذه المسؤوليات محددة في نظام أو لائحة. وفي دول أخرى، قد يوجد تعريف نظامي أو تنظيمي بسيط، أو لا يوجد أي تعريف على الإطلاق، لهذه المسؤوليات. ويستند ارتباط التأكيد لإعداد تقرير عمّا إذا كانت المعلومات المالية التصورية قد تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة إلى افتراض بأن:

(أ) دور المحاسب القانوني لا يشمل تحمل المسؤولية عن تجميع تلك المعلومات؛

(ب) المحاسب القانوني لديه توقع معقول بالحصول على المعلومات اللازمة للارتباط.

وبناءً على ذلك، فإن هذا الافتراض يعد أساساً لإجراء الارتباط. وتفادياً لسوء الفهم، يتم التوصل إلى اتفاق مع الطرف المسؤول بأنه يقر بتحمل مثل هذه المسؤوليات وأنه يفهمها كجزء من الاتفاق على شروط الارتباط التي يتطلبها معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) وتسجيلها.^٨

١٢١. عندما ينص نظام أو لائحة بتفصيل كافٍ على شروط الارتباط، فإن المحاسب القانوني يحتاج فقط إلى تسجيل أن هذا النظام أو هذه اللائحة تُعد منطبقة وأن الطرف المسؤول يقر ويفهم مسؤولياته الموضحة في الفقرة ١٣(ز).

التخطيط للارتباط وتنفيذه

تقييم مدى مناسبة الضوابط المنطبقة

التعديلات التي يمكن نسبتها بشكل مباشر (راجع: الفقرتين ١٤(ب)، ٢٢(أ))

١٣١. 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 ١٤(ب)، ٢٢(ب))

١٤١. 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 التقييم 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.

^٨ معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٢٧

• اتفاقيات التوظيف.

• تصرفات المكلفين بالحوكمة.

التعديلات المتسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق للمنشأة وسياساتها المحاسبية بموجب ذلك الإطار (راجع: الفقرات ١١(ب)(٢)، ١٤(ب)(٣)، ٢٢(ج))
١٥٠. حتى تكون المعلومات المالية التصويرية مجدية، فمن الضروري أن تكون التعديلات التصويرية متسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق للمنشأة وسياساتها المحاسبية بموجب هذا الإطار. وفي سياق القيام بتجميع أعمال، على سبيل المثال، يشتمل تجميع المعلومات المالية التصويرية 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.

١٦٠. 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 التصويرية.

الأهمية النسبية (راجع: الفقرة ١٦)

١٧٠. إن الأهمية النسبية فيما يتعلق بما إذا كانت المعلومات المالية التصويرية 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 ١٨٠، أو تطبيقه بشكل غير سليم، سواء كان ذلك عن قصد أم لا. وسيعتمد الحكم المتعلق بجائبي الحجم والطبيعة، بدوره، على أمور مثل:

• سياق الحدث أو المعاملة؛

• الغرض الذي من أجله يتم تجميع المعلومات المالية التصويرية؛

• ظروف الارتباط ذات الصلة.

ويمكن أن يتمثل العنصر الحاسم في حجم أو طبيعة الأمر، أو مزيج من كليهما.

١٨٠. قد ينشأ خطر عدم تجميع المعلومات المالية التصويرية، 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 التصويرية.

• عدم كفاية الإفصاحات أو عدم صحتها أو إغفال ذكرها.

التوصل إلى فهم لكيفية تجميع الطرف المسؤول للمعلومات المالية التصورية وظروف الارتباط الأخرى (راجع: الفقرة ١٧)

١٩أ. يمكن أن يتوصل المحاسب القانوني إلى هذا الفهم من خلال مجموعة من الإجراءات مثل:

- الاستفسار من الطرف المسؤول وموظفي المنشأة الآخرين المشاركين في تجميع المعلومات المالية التصورية.
- الاستفسار من الأطراف المعنية الأخرى مثل المكلفين بالحوكمة ومستشاري المنشأة.
- قراءة الوثائق الداعمة ذات الصلة مثل العقود أو الاتفاقات.
- قراءة محاضر اجتماعات المكلفين بالحوكمة.

كيفية قيام الطرف المسؤول بتجميع المعلومات المالية التصورية: (راجع: الفقرة ١٧(ب))

٢٠أ. 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 استخرجت 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.

٢١أ. عند تجميع أعمال أو تصفية استثمار، فمن بين المجالات التي قد ينشأ عنها تعقيد في تجميع المعلومات المالية التصورية عمليات تخصيص الدخل والتفقات العامة والأصول والالتزامات بين منشآت الأعمال ذات الصلة. ولذلك، فمن المهم أن يفهم المحاسب القانوني منهج الطرف المسؤول وضوابطه للقيام بعمليات التخصيص تلك وأن تفصح الإيضاحات التفسيرية المرفقة بالمعلومات المالية التصورية عن هذه الأمور.

طبيعة المنشأة وأية منشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها (راجع: الفقرة ١٧(ج))

٢٢أ. 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.

٢٣أ. 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 ١٧(د))

٢٤أ. تشمل عوامل الصناعة ذات الصلة ظروف الصناعة، مثل البيئة التنافسية والعلاقات بين الموردين وعملاء 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.
- ٢٥١. تتضمن العوامل النظامية والتنظيمية ذات الصلة البيئة النظامية والتنظيمية. ويشمل هذا جملة أمور من بينها إطار التقرير المالي المنطبق الذي تُعد المنشأة، أو في حالة الانطباق المنشأة المستحوذ عليها، معلوماتها المالية الدورية وفقاً له، والبيئة النظامية والسياسية. ومن أمثلة الأمور التي قد يأخذها المحاسب القانوني في الحسبان:
 - الممارسات المحاسبية لصناعة معينة.
 - الإطار النظامي والتنظيمي لصناعة منظمة.
 - الأنظمة واللوائح التي تؤثر بشكل كبير على عمليات المنشأة، أو في حالة الانطباق عمليات المنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها، بما في ذلك أنشطة الإشراف المباشر.
 - الضرائب.
 - السياسات الحكومية التي تؤثر حالياً على أداء عمل المنشأة، أو في حالة الانطباق عمل المنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها، مثل السياسة النقدية (بما في ذلك أدوات الرقابة على الصرف الأجنبي) والسياسات المالية والحوافز المالية (على سبيل المثال، برامج الدعم الحكومي) وسياسات التعريف الجمركية أو قيود التجارة.
 - المتطلبات البيئية التي تؤثر على صناعة وأعمال المنشأة أو المنشأة المستحوذ عليها أو المنشأة المتخلص منها.
- ٢٦١. 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 ١٤ (أ)، (١٨))
- ٢٧١. 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.
 - قابلاً 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.
- ٢٨١. ربما يكون هناك تقرير مراجعة أو فحص عن المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، صادر من محاسب قانوني آخر. وفي هذه الحالة، لا تقل حاجة المحاسب القانوني الذي يقوم بإعداد تقرير بموجب هذا المعيار إلى فهم المنشأة وممارساتها الخاصة بالمحاسبة والتقرير المالي وفقاً لمتطلبات الفقرتين ١٧ (ج) و (هـ)، وحاجته إلى أن يكون مقتنعاً بأن المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة يُعد مناسباً.
- عدم وجود تقرير مراجعة أو فحص عن المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة (راجع: الفقرة ١٩)
- ٢٩١. 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.
- ٣٠أ. 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 ٢٩أ، 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 التغيرات المهمة مع الطرف المسؤول.

عدم مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية للمنشأة مطلقاً (راجع: الفقرة ١٣ هـ))

- ٣١أ. بخلاف حالة تكوين منشأة لأغراض المعاملة وهذه المنشأة لم يكن لها أي نشاط تجاري على الإطلاق، فمن غير المرجح أن تسمح الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة للمنشأة بإصدار نشرة اكتتاب إذا لم تكن معلوماتها المالية التاريخية لم تتم مراجعتها أو فحصها مطلقاً.

الحصول على أدلة بشأن مدى مناسبة التعديلات التصورية

تحديد التعديلات التصورية المناسبة (راجع: الفقرة ٢١)

- ٣٢أ. 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 مناسبٍ التعديلات التصورية الضرورية من خلال مجموعة من الإجراءات مثل:

- تقويم مدى معقولية منهج الطرف المسؤول لتحديد التعديلات التصورية المناسبة، على سبيل المثال، الطريقة المستخدمة عند تحديد عمليات التخصيص المناسبة للدخل والنفقات العامة والأصول والالتزامات بين منشآت الأعمال ذات الصلة.

- الاستفسار من الأطراف ذات الصلة داخل المنشأة المستحوذ عليها عن منهج استخراج المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها.
- تقويم جوانب محددة من العقود أو الاتفاقيات أو المستندات الأخرى ذات الصلة.
- الاستفسار من مستشاري المنشأة عن جوانب محددة للحدث أو المعاملة والعقود والاتفاقيات ذات الصلة بتحديد التعديلات المناسبة.
- تقويم التحليلات وأوراق العمل ذات الصلة المعدة من قبل الطرف المسؤول وموظفي المنشأة الآخرين المشاركين في تجميع المعلومات المالية التصورية.
- الحصول على أدلة لإشراف الطرف المسؤول على موظفي المنشأة الآخرين المشاركين في تجميع المعلومات المالية التصورية.
- تنفيذ الإجراءات التحليلية.

الدعم بالحقائق لأية معلومات مالية لمنشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها مُضمَّنة في التعديلات التصورية (راجع: الفقرة ٢٢(ب))

المعلومات المالية للمنشأة المتخلص منها

٣٣أ. 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.

٣٤أ. في حالة عدم مراجعة أو فحص المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المُعدَّلة، قد يرجع المحاسب القانوني إلى الإرشادات الواردة في الفقرتين ٢٩أ و ٣٠أ عند تحديد ما إذا كانت المعلومات المالية للمنشأة المتخلص منها يمكن دعمها بالحقائق.

المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها

٣٥أ. يمكن أن يكون المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها قد تمت مراجعته أو فحصه. وعندما يكون المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المُعدَّلة قد تمت مراجعته أو فحصه من قبل المحاسب القانوني، فإن المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها سيكون من الممكن دعمها بالحقائق، مع مراعاة أي انعكاسات ناجمة عن الظروف التي تم تناولها في الفقرة ٢٣.

٣٦أ. يمكن أن يكون المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها قد تمت مراجعته أو فحصه من قبل محاسب قانوني آخر. وفي هذه الحالة، لا تقل حاجة المحاسب القانوني الذي يقوم بإعداد تقرير بموجب هذا المعيار إلى فهم المنشأة المستحوذ عليها وممارساتها الخاصة بالمحاسبة والتقرير المالي وفقاً لمتطلبات الفقرتين ١٧(ج) و (هـ)، وحاجته إلى أن يكون مقتنعاً بأن المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها يمكن دعمها بالحقائق.

٣٧أ. 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.

٣٨أ. 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 ٣٧١، 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 مباشرةً، وما إذا كان من الممكن أن تشير إلى أية قضايا تتعلق بإعداد المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها.
 - تأييد المعلومات المقدمة من إدارة المنشأة المستحوذ عليها رداً على استفسارات المحاسب القانوني عندما تبدو الردود غير متسقة مع فهم المحاسب القانوني للمنشأة المستحوذ عليها أو ظروف الارتباط.
 - مقارنة المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها بالمعلومات المالية المقابلة له في الفترة السابقة، وحسب الاقتضاء، بالمعلومات المالية السنوية أو الأولية السابقة مباشرةً، ومناقشة التغيرات المهمة مع إدارة المنشأة المستحوذ عليها.
- وجود رأي مراجعة أو استنتاج فحص معدل أو فقرة لفت انتباه، فيما يتعلق بالمصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، أو المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها
- التبعات المحتملة (راجع: الفقرة ٢٣ (أ))

٣٩٠. لا تؤثر جميع آراء المراجعة أو استنتاجات الفحص المعدلة أو فقرات لفت الانتباه سواءً فيما يتعلق بالمصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة أو المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها، بالضرورة، على ما إذا كان من الممكن تجميع المعلومات المالية التصورية، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة. فعلى سبيل المثال، ربما يكون قد تم إبداء رأي مراجعة متحفظ في القوائم المالية للمنشأة بسبب عدم الإفصاح عن مكافآت المكلفين بالحوكمة كما هو مطلوب بموجب إطار التقرير المالي المنطبق. وإذا كان هذا هو الحال، واستُخدمت هذه القوائم المالية على أنها المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، فإن ذلك التحفظ قد لا تكون له أية تبعات على ما إذا كان يمكن تجميع القوائم التصورية لصافي الأصول والدخل، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس الضوابط المنطبقة.

التصرفات الإضافية المناسبة (راجع: الفقرتين ٢٣ (ب)، ٢٤)

٤٠٠. تتضمن التصرفات الإضافية المناسبة التي قد يتخذها المحاسب القانوني، على سبيل المثال:

- فيما يتعلق بالمتطلب الوارد في الفقرة ٢٣ (ب):
 - مناقشة الأمر مع الطرف المسؤول.

- متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح ذات صلة، إضافة إشارة في تقرير المحاسب القانوني إلى رأي المراجعة أو استنتاج الفحص المعدل، أو فقرة لفت الانتباه، إذا كان الأمر، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، على درجة كافية من الملاءمة والأهمية لفهم المستخدمين للمعلومات المالية التصورية.
- فيما يتعلق بالمتطلب الوارد في الفقرة ٢٤، تعديل رأي المحاسب القانوني، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح ذات صلة.
- حجب التقرير أو الانسحاب من الارتباط، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح ذات صلة.
- الحصول على مشورة قانونية.

تقويم عرض المعلومات المالية التصورية

تجنب الاقتران بمعلومات مالية مضللة (راجع: الفقرة ٢٦ (ب))

٤١١. 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:

- (أ) تحتوي على إفادات خاطئة أو مضللة بشكل جوهري؛ أو
- (ب) تحتوي على إفادات أو معلومات معدة بإهمال؛ أو
- (ج) تغفل أو تحجب معلومات ضرورية عندما يكون ذلك الإغفال أو الحجب مضللاً.

الإفصاحات المرفقة بالمعلومات المالية التصورية (راجع: الفقرتين ١٤ (ج)، ٢٦ (ج))

٤٢١. 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 ٢٦ (د))

٤٣١. 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

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 التصويرية مضللة.

عدم الاتساق الجوهرى مع المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة ٢٧)

٤٤أ. تشمل التصرفات الإضافية المناسبة التي قد يتخذها المحاسب القانوني إذا رفض الطرف المسؤول تعديل المعلومات المالية التصويرية 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 ٢٨(أ))

٤٥أ. في بعض الحالات، قد تتطلب أنواع المعاملات من الطرف المسؤول أن يختار للتعديلات التصويرية سياسات محاسبية لم تكن المنشأة مضطرة لبيانها في السابق لأنه لم تكن لديها معاملات ذات صلة بها. وفي مثل هذه الحالة، قد يطلب المحاسب القانوني من الطرف المسؤول توسيع نطاق الإفادات المكتوبة لتتضمن التأكيد على أن السياسات المحاسبية المختارة تمثل السياسات التي تبنتها المنشأة لتلك الأنواع من المعاملات.

تكوين الرأي

التأكيد بشأن أمور إضافية مطلوبة بموجب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة (راجع: الفقرة ٢٩)

٤٦أ. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة من المحاسب القانوني إبداء رأي في أمور أخرى بخلاف ما إذا كانت المعلومات المالية التصويرية 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 التصويرية يتسق مع السياسات المحاسبية للمنشأة. ويوفر الالتزام بالمتطلبات الواردة في الفقرتين ١٨ و ٢٢(ج) من هذا المعيار أساساً لإبداء مثل هذا الرأي.

٤٧أ. 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

٤٨أ. 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 ٣٠)

٤٩أ. لا يحتاج الطرف المسؤول أن يكرر في الإيضاحات التفسيرية المرفقة بالمعلومات المالية التصويرية 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 التصويرية.

٥٠أ. 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 التصويرية.

إعداد تقرير التأكيد

العنوان (راجع: الفقرة ٣٥(أ))

٥١٠. يؤدي وضع عنوان يشير إلى أن التقرير هو تقرير محاسب قانوني مستقل، على سبيل المثال "تقرير تأكيد لمحاسب 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 (٣٠٠٠).^{١٠} ويميز هذا تقرير المحاسب القانوني المستقل عن التقارير التي يصدرها آخرون.

المخاطب بالتقرير (راجع: الفقرة ٣٥(ب))

٥٢٠. قد تحدد الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة المخاطبين بالتقرير. وفي حالات أخرى، قد يتفق المحاسب القانوني مع المنشأة على المخاطبين بالتقرير كجزء من شروط الارتباط.

المقدمة (راجع: الفقرة ٣٥(ج))

٥٣٠. 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 ١٣(ج)، ٣٥(ح))

٥٤٠. 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.

٥٥٠. 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.

٥٦٠. عندما يخلص المحاسب القانوني إلى أن تنفيذ الإجراءات المحددة في هذا المعيار سيكون كافياً لتمكينه من إبداء الرأي بالصيغة المفروضة بموجب الأنظمة أو اللوائح، فقد يكون من المناسب اعتبار هذه الصيغة معادلة للصيغتين البديلتين المحددتين لإبداء الرأي في هذا المعيار.

مثال توضيحي للتقرير (راجع: الفقرة ٣٥)

٥٧٠. يحتوي الملحق على تقرير محاسب قانوني برأي غير معدل.

^{١٠} معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرة ٢٠

الملحق

(راجع: الفقرة ٥٧أ)

مثال توضيحي لتقرير محاسب قانوني يحتوي على رأي غير معدل

تقرير تأكيد لمحاسب قانوني مستقل عن تجميع المعلومات المالية التصويرية المُضمّنة في نشرة اكتتاب [المخاطبون المعنيون]

تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصويرية المُضمّنة 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]، [الإيضاحات 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]] [و] [الأداء المالي للشركة] [والتدفقات النقدية] [للفترة المنتهية في [يتم تحديد التاريخ]] كما لو أن [الحدث أو المعاملة] كان قد وقع في [يتم تحديد التاريخ] [و] [يتم تحديد التاريخ] على الترتيب. وكجزء من هذه الآلية، تم استخراج معلومات عن [المركز المالي] [الأداء المالي] [التدفقات النقدية] للشركة من قبل [الطرف المسؤول] من القوائم المالية للشركة [للفترة المنتهية في [التاريخ]]. والتي نُشر بشأنها تقرير [مراجعة/فحص] [الم يُنشر بشأنها أي تقرير مراجعة أو فحص].^{١١}

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 (١)^{١٢} 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 الارتباط وفقاً لمعيار ارتباطات التأكيد (٣٤٢٠) "ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصويرية المُضمّنة 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].

^{١١} عندما يكون تقرير المراجعة أو الفحص معدلاً، يمكن الإشارة إلى موضع توضيح التعديل في نشرة الاكتتاب.

^{١٢} معيار رقابة الجودة (١) "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 تقويم العرض العام للمعلومات المالية التصورية.

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

وفي رأينا، فقد [تم تجميع المعلومات المالية التصورية، من جميع الجوانب الجوهرية، على أساس [الضوابط 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 ٤٦٦-٤٧١). 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, 2021 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in December 2022 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in March 2023, 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, 2021 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في مارس ٢٠٢٣ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢١ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في ديسمبر ٢٠٢٢ 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 ٢٠٢١، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2022 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 © لعام ٢٠٢٢ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2023 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 © لعام ٢٠٢٣ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition] ISBN: [978-1-60815-507-1]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition] ISBN: [978-1-60815-507-1]</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>

معياري الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠): الارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠)

الارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية

(يسري هذا المعيار على الارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة	
٣-١	مقدمة
٦-٤	هدف ارتباط الإجراءات المتفق عليها
٨-٧	المبادئ العامة لارتباط الإجراءات المتفق عليها
١٢-٩	تحديد شروط الارتباط
١٣	التخطيط
١٤	التوثيق
١٦-١٥	الإجراءات والأدلة
١٨-١٧	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 (٤٤٠٠) "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

١. يتمثل الغرض من هذا المعيار في وضع معايير وتقديم إرشادات بشأن المسؤوليات المهنية للمراجع^١ عندما يتم القيام بارتباط لتنفيذ إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية، وبشأن شكل ومحتوى التقرير الذي يصدره المراجع فيما يخص مثل هذا الارتباط.
٢. 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.
٣. 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 ارتباط الإجراءات المتفق عليها

٤. يتمثل الهدف من ارتباط 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.
٥. نظراً لأن ما يقوم به المراجع هو تقديم تقرير بالحقائق المكتشفة من الإجراءات المتفق عليها، فإنه لا يتم إبداء أي تأكيد. وبدلاً من ذلك، يقيّم مستخدمو التقرير لأنفسهم الإجراءات والنتائج التي تم التقرير عنها من قبل المراجع، ويستنبطون استنتاجات خاصة بهم من عمل المراجع.
٦. 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 لارتباط الإجراءات المتفق عليها

٧. 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.

٨. يجب على المراجع القيام بارتباط الإجراءات المتفق عليها وفقاً لهذا المعيار وشروط الارتباط.

^١ 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

٩. 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 ستطبق 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.
١٠. 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.
١١. 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 بأمور مثل أهداف ونطاق الارتباط ومدى مسؤوليات المراجع وشكل التقارير التي سيتم إصدارها.
١٢. 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

١٣. يجب على المراجع أن يخطط للعمل بحيث يتم تنفيذ الارتباط بشكل فعال.

التوثيق

١٤. 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

١٥. يجب على المراجع تنفيذ الإجراءات المتفق عليها، واستخدام الأدلة التي تم الحصول عليها كأساس لإعداد تقرير الحقائق المكتشفة.

١٦. 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

١٧. 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.

١٨. 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 لمعييار 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 ستنتج أموراً 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.

المعيار من منظور القطاع العام

١. قد لا يقتصر توزيع التقرير في القطاع العام على تلك الأطراف التي اتفقت على الإجراءات التي سيتم تنفيذها، بل قد يكون متاحاً أيضاً لمجموعة كبيرة من المنشآت أو الأشخاص (على سبيل المثال، إجراء تحقيق برلماني عن منشأة عامة أو إدارة حكومية معينة).
٢. تجدر الإشارة أيضاً إلى أن التكاليف التي تصدر في القطاع العام لتنفيذ الارتباطات تختلف بشكل كبير، ويجب توخي الحذر لتمييز الارتباطات التي تُعد بحق ارتباطات لتنفيذ "إجراءات متفق عليها" عن الارتباطات التي من المتوقع أن تكون ضمن عمليات مراجعة المعلومات المالية، مثل تقارير الأداء.

الملحق الأول

مثال توضيحي لخطاب ارتباط بشأن إجراءات متفق عليها

يستخدم الخطاب التالي للاسترشاد به جنباً إلى جنب مع الفقرة (٩) 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.

وتتطلع 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 للمعييار 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:

١. 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.
٢. قمنا بمقارنة الكشف المرفق (لا يظهر في هذا المثال) للموردين الرئيسيين والمبالغ المستحقة في (التاريخ) مع الأسماء والمبالغ المتعلقة بها في ميزان المراجعة.
٣. قمنا بالحصول على قوائم الموردين أو طلبنا من الموردين المصادقة على الأرصدة المستحقة في (التاريخ).
٤. قمنا بمقارنة تلك القوائم أو المصادقات مع المبالغ المشار إليها في البند (٢). 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 (١)، وجدنا أن الإضافات صحيحة والمبلغ الإجمالي متطابق.
- (ب) فيما يتعلق بالبند (٢)، وجدنا أن المبالغ محل المقارنة متطابقة.
- (ج) فيما يتعلق بالبند (٣)، وجدنا أن هناك كشوف موردين لجميع هؤلاء الموردين.
- (د) فيما يتعلق بالبند (٤)، 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, 2021 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in December 2022 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in March 2023, 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, 2021 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في مارس ٢٠٢٣ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢١ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في ديسمبر ٢٠٢٢ 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 ٢٠٢١، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2022 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 © لعام ٢٠٢٢ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2023 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 © لعام ٢٠٢٣ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition] ISBN: [978-1-60815-507-1]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition] ISBN: [978-1-60815-507-1]</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 (٤٤٠٠) (المُحدَّث): ارتباطات الإجراءات المتفق عليها

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المُحدَّث)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المُحدَّث) ارتباطات الإجراءات المتفق عليها

(يسري هذا المعيار على الارتباطات لتنفيذ الإجراءات المتفق عليها المرتبط عليها اعتباراً من ١ يناير ٢٠٢٢ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة

مقدمة

٣-١	..... نطاق هذا المعيار
٦-٤	..... ارتباطات الإجراءات المتفق عليها
١٠-٧	..... اختصاص هذا المعيار
١١	..... تاريخ السريان
١٢	..... الأهداف
١٣	..... التعريفات
	المتطلبات
١٦-١٤	..... تنفيذ ارتباطات الإجراءات المتفق عليها وفقاً لهذا المعيار
١٧	..... المتطلبات المسلكية ذات الصلة
١٨	..... الحكم المهني
٢٠-١٩	..... رقابة الجودة على مستوى الارتباط
٢٣-٢١	..... قبول الارتباط والاستمرار فيه
٢٦-٢٤	..... الاتفاق على شروط الارتباط
٢٨-٢٧	..... تنفيذ الإجراءات المتفق عليها
٢٩	..... استخدام عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني
٣٣-٣٠	..... تقرير الإجراءات المتفق عليها
٣٤	..... تنفيذ ارتباطات الإجراءات المتفق عليها جنباً إلى جنب مع ارتباط آخر
٣٥	..... التوثيق

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

٨أ-١أ	..... نطاق هذا المعيار
٩أ	..... تاريخ السريان
١٣أ-١٠أ	..... التعريفات
٢٠أ-١٤أ	..... المتطلبات المسلكية ذات الصلة
٢٣أ-٢١أ	..... الحكم المهني

٢٧١-٢٤١	رقابة الجودة على مستوى الارتباط
٣٨١-٢٨١	قبول الارتباط والاستمرار فيه
٤٤١-٣٩١	الاتفاق على شروط الارتباط
٤٥١	تنفيذ الإجراءات المتفق عليها
٥٠١-٤٦١	استخدام عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني
٥٨١-٥١١	تقرير الإجراءات المتفق عليها
٥٩١	تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها جنباً إلى جنب مع ارتباط آخر
٦٠١	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 (٤٤٠٠) "ارتباطات الإجراءات المتفق عليها" جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

الأجزاء المظللة باللون الرمادي مقتبسة بتصريف من المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) "ارتباط التجميع"، وهي تتعلق بالمعيار الدولي لرقابة الجودة (١) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الخاص بالخدمات ذات العلاقة:
 - (أ) مسؤوليات المحاسب القانوني عندما يتم تكليفه لتنفيذ ارتباط إجراءات متفق عليها؛
 - (ب) شكل ومحتوى تقرير الإجراءات المتفق عليها.
٢. ينطبق هذا المعيار على تنفيذ ارتباطات الإجراءات المتفق عليها المتعلقة بالموضوعات المالية أو غير المالية. (راجع: الفقرتين ١١، ٢١)

العلاقة بمعييار رقابة الجودة (١)^١

٣. تُعد نظم رقابة الجودة وسياساتها وإجراءاتها من مسؤوليات المكتب. وينطبق معيار رقابة الجودة (١) 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 (١) أو متطلبات مساوية على الأقل لمتطلبات ذلك المعيار. (راجع: الفقرات ٣١-٨١)

ارتباط الإجراءات المتفق عليها

٤. 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.
٥. تنبع قيمة ارتباطات الإجراءات المتفق عليها الذي يتم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار مما يلي:
 - (أ) التزام المحاسب القانوني بالمعايير المهنية، بما في ذلك المتطلبات المسلكية ذات الصلة؛
 - (ب) الإبلاغ الواضح بالإجراءات التي تم تنفيذها والمكتشفات ذات الصلة.
٦. لا يُعد ارتباطات الإجراءات المتفق عليها ارتباطاً مراجعة أو فحص ولا أي ارتباط آخر من ارتباطات التأكيد. ولا ينطوي الغرض من حصول المحاسب القانوني على أدلة في ارتباطات الإجراءات المتفق عليها على إبداء رأي أو استنتاج تأكيد بأي شكل من الأشكال.

اختصاص هذا المعيار

٧. يحتوي هذا المعيار على أهداف المحاسب القانوني عند اتباعه لهذا المعيار، وتوفر تلك الأهداف السياق الذي وضعت فيه متطلبات المعيار. والمقصود من الأهداف هو مساعدة المحاسب القانوني في فهم ما يلزم إنجازه في ارتباطات الإجراءات المتفق عليها.
٨. يحتوي هذا المعيار على متطلبات مُعَبَّر عنها بكلمة "يجب"، وتهدف إلى تمكين المحاسب القانوني من الوفاء بالأهداف الموضوعية.
٩. بالإضافة إلى ذلك، يحتوي هذا المعيار على مقدمة وتعريفات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية، توفر سياقاً ذا صلة بالفهم السليم لهذا المعيار.
١٠. تقدم المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى شرحاً إضافياً للمتطلبات وإرشادات لتنفيذها. وفي حين أن مثل هذه الإرشادات لا تفرض في حد ذاتها متطلباً، إلا أنها تُعد ذات صلة بالتطبيق الصحيح للمتطلبات. وقد توفر أيضاً المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى معلومات عامة تتعلق بالأمر التي تم تناولها في هذا المعيار وتساعد في تطبيق المتطلبات.

^١ معيار رقابة الجودة (١) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

تاريخ السريان

١١. يسري هذا المعيار على الارتباطات لتنفيذ الإجراءات المتفق عليها المرتبط عليها اعتباراً من ١ يناير ٢٠٢٢ أو بعد ذلك التاريخ. (راجع: الفقرة أ٩)

الأهداف

١٢. تتمثل أهداف المحاسب القانوني عند تنفيذ 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

١٣. 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 أ١٠)
- (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 أ١٠)
- (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 أ١١)
- (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 أ١٢، أ١٣)
- (ز) المستخدمون المستهدفون: الأفراد أو الكيانات أو المجموعات التي يتوقع المحاسب القانوني أنها ستستخدم تقرير الإجراءات المتفق عليها. وفي بعض الحالات، قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون بخلاف الموجه لهم تقرير الإجراءات المتفق عليها. (راجع: الفقرة أ١٠)
- (ح) المحاسب القانوني: الشخص أو الأشخاص الذين يؤدون الارتباط (وهو عادةً الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرون أو المكتب، حسب مقتضى الحال). وفي المواطن التي يهدف فيها هذا المعيار صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، يُستخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المحاسب القانوني".
- (ط) الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير مجال التأكيد والخدمات ذات العلاقة، يُستخدم عمله في ذلك المجال لمساعدة المحاسب القانوني في الوفاء بمسؤولياته عن ارتباطات الإجراءات المتفق عليها. وذلك الخبير الذي

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

يستعين به المحاسب القانوني قد يكون خبيراً داخلياً (أي شريكاً أو موظفاً، بما في ذلك الموظفین المؤقتين، في مكتب المحاسب القانوني أو مكتب ضمن شبكة المحاسب القانوني) أو خبيراً خارجياً.

(ي) الحكم المهني: تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي يوفره هذا المعيار والمتطلبات المسلكية ذات الصلة، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بارتباط الإجراءات المتفق عليها.

(ك) المتطلبات المسلكية ذات الصلة: 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

١٤. يجب أن يكون لدى المحاسب القانوني فهم لنص هذا المعيار بكامله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح.

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة

١٥. يجب على المحاسب القانوني أن يلتزم بكل متطلب وارد في هذا المعيار إلا في حال وجود متطلب خاص ليست له صلة بارتباطات الإجراءات المتفق عليها، على سبيل المثال عندما لا توجد في الارتباط تلك الظروف التي يتناولها المتطلب.

١٦. لا يجوز للمحاسب القانوني الإفادة بأنه ملتزم بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بجميع متطلبات المعيار ذات الصلة بارتباطات الإجراءات المتفق عليها.

المتطلبات المسلكية ذات الصلة

١٧. يجب على المحاسب القانوني الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة. (راجع: الفقرات أ١٤-٢٠).

الحكم المهني

١٨. 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 أ٢١-٢٣)

رقابة الجودة على مستوى الارتباط

١٩. يجب على الشرك المسؤول عن الارتباط تحمل 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 أ٢٤)

(ب) تنفيذ الارتباط وفقاً لسياسات وإجراءات رقابة الجودة في المكتب، وذلك عن طريق:

(١) اتباع الإجراءات المناسبة بشأن قبول العلاقات مع العملاء والارتباطات والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات؛ (راجع: الفقرة أ٢٥)

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

(٢) 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؛

(٣) الانتباه لمؤشرات عدم الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة من جانب أعضاء فريق الارتباط، وتحديد التصرف المناسب إذا لفت انتباه الشرك المسئول عن الارتباط أموراً تشير إلى عدم التزام أعضاء فريق الارتباط بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة: (راجع: الفقرة ٢٦)

(٤) توجيه الارتباط وتنفيذه والإشراف عليه وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(٥) تحمل مسؤولية الحفاظ على التوثيق المناسب لأعمال الارتباط.

٢٠. إذا كان من المقرر استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني، فيجب على الشرك المسئول 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 ٢٧)

قبول الارتباط والاستمرار فيه

٢١. قبل قبول ارتباط الإجراءات المتفق عليها أو الاستمرار فيه، يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم للغرض من الارتباط. ولا يجوز للمحاسب القانوني أن يقبل 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 ٢٨١-٣١٠)

٢٢. لا يجوز للمحاسب القانوني قبول ارتباط الإجراءات المتفق عليها، أو الاستمرار فيه، إلا عندما: (راجع: الفقرات ٢٨١-٣١٠)

(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 ٣٢٠-٣٦٠)

(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 ٣٧٠، ٣٨٠)

٢٣. إذا حصل الشرك المسئول عن الارتباط على معلومات كانت ستتسبب في رفض المكتب للارتباط فيما لو كانت تلك المعلومات متاحة من قبل، فيجب عليه إبلاغ المكتب على الفور بهذه المعلومات، حتى يتسنى للمكتب وللشرك المسئول عن الارتباط اتخاذ التصرف اللازم.

الاتفاق على شروط الارتباط

٢٤. يجب أن يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على شروط ارتباط الإجراءات المتفق عليها وأن يسجل شروط الارتباط التي يتم الاتفاق عليها في خطاب الارتباط أو في أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب. ويجب أن تتضمن هذه الشروط ما يلي: (راجع: الفقرتين ٣٩٠، ٤٠٠)

(أ) تحديد الموضوع أو الموضوعات التي ستُنفذ عليها الإجراءات المتفق عليها؛

(ب) الغرض من الارتباط والمستخدمين المستهدفين لتقرير الإجراءات المتفق عليها الذين يحدددهم الطرف القائم بالتكليف؛

(ج) عند الاقتضاء، الطرف المسئول الذي يحدده الطرف القائم بالتكليف، وعبارة تفيد بأن ارتباط الإجراءات المتفق عليها يتم تنفيذه على أساس أن الطرف المسئول يتحمل المسؤولية عن الموضوع الذي ستُنفذ عليه الإجراءات المتفق عليها؛

(د) إقرار بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة التي سيلتزم بها المحاسب القانوني عند تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها؛

(هـ) عبارة تفيد بما إذا كان المحاسب القانوني مطالب بالالتزام بمتطلبات تتعلق بالاستقلال، وإذا كانت الحال كذلك، فيتم تحديد متطلبات الاستقلال ذات الصلة؛ (راجع: الفقرتين ٣٧١، ٣٨١)

(و) طبيعة ارتباط الإجراءات المتفق عليها؛ بما في ذلك عبارات تفيد بما يلي:

(١) أن ارتباط الإجراءات المتفق عليها ينطوي على قيام المحاسب القانوني بتنفيذ الإجراءات المتفق عليها مع الطرف القائم بالتكليف (وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى)، وقيامه بالتقرير عن المكتشفات؛ (راجع: الفقرة ١٠٠)

(٢) أن المكتشفات هي النتائج الواقعية للإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها؛

(٣) أن ارتباط الإجراءات المتفق عليها ليس ارتباط تأكيد، وبناءً عليه، فإن المحاسب القانوني لا يبدي أي رأي أو استنتاج تأكيد؛

(ز) إقرار من الطرف القائم بالتكليف (وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى) بأن الإجراءات المتفق عليها مناسبة للغرض من الارتباط؛ (راجع: الفقرة ١٠٠)

(ح) تحديد المخاطبين بتقرير الإجراءات المتفق عليها؛

(ط) طبيعة الإجراءات التي سيتم تنفيذها، وتوقيتها ومداهما، ووصفها بألفاظ واضحة وغير مضللة ولا تخضع لتفسيرات مختلفة؛ (راجع: الفقرتين ٤١١، ٤٢١)

(ي) إشارة للشكل والمحتوى المتوقع لتقرير الإجراءات المتفق عليها.

٢٥. في حالة تعديل الإجراءات المتفق عليها أثناء تنفيذ الارتباط، يجب أن يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على شروط الارتباط المعدلة التي تعكس الإجراءات بعد التعديل. (راجع: الفقرة ٤٣٠)

ارتباطات الإجراءات المتفق عليها المتكررة

٢٦. في ارتباطات الإجراءات المتفق عليها المتكررة، يجب على المحاسب القانوني تقييم 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 ٤٤١)

تنفيذ الإجراءات المتفق عليها

٢٧. يجب على المحاسب القانوني أن ينفذ الإجراءات وفقاً لما تم الاتفاق عليه في شروط الارتباط.

٢٨. يجب على المحاسب القانوني أن ينظر فيما إذا كان سيطلب الحصول على إفادات مكتوبة. (راجع: الفقرة ٤٥٠)

استخدام عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني

٢٩. في حالة استخدام المحاسب القانوني لعمل أحد الخبراء الذين استعان بهم، فيجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات ٤٦٠، ٤٧٠، ٥٠٠)

(أ) أن يقوم كفاءة الخبير الذي يستعين به وقدراته وموضوعيته؛

(ب) أن يتفق مع الخبير على طبيعة عمله ونطاقه وأهدافه؛ (راجع: الفقرتين ٤٨٠، ٤٩٠)

(ج) أن يحدد ما إذا كانت طبيعة وتوقيت ومدى العمل الذي ينفذه الخبير الذي استعان به تتسق مع العمل الذي تم الاتفاق عليه معه؛

(د) أن يحدد ما إذا كانت المكتشفات تصف على نحوٍ كافٍ نتائج العمل الذي تم تنفيذه، مع الأخذ في الحسبان العمل الذي نفذه الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني.

تقرير الإجراءات المتفق عليها

٣٠. يجب أن يكون تقرير الإجراءات المتفق عليها في صورة كتابية ويجب أن يحتوي على ما يلي: (راجع: الفقرة ٥١٠)

- (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 المنفذ عليه الإجراءات المتفق عليها؛ (راجع: الفقرة ٥٢أ)
- (د) تحديد الغرض من تقرير الإجراءات المتفق عليها وعبارة تفيد بأن التقرير قد لا يكون مناسباً لأي غرض آخر؛ (راجع: الفقرتين ٥٣أ، ٥٤أ)
- (هـ) وصف لارتباط الإجراءات المتفق عليها بنص على ما يلي:
- (١) أن ارتباط الإجراءات المتفق عليها ينطوي على قيام المحاسب القانوني بتنفيذ الإجراءات التي تم الاتفاق عليها مع الطرف القائم بالتكليف (وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى)، وقيامه بالتقرير عن المكتشفات؛ (راجع: الفقرة ١٠أ)
- (٢) أن المكتشفات هي النتائج الواقعية للإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها؛
- (٣) أن الطرف القائم بالتكليف (وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى) قد أقر بأن الإجراءات المتفق عليها مناسبة للغرض من الارتباط؛ (راجع: الفقرة ١٠أ)
- (و) عند الاقتضاء، الطرف المسؤول الذي حدده الطرف القائم بالتكليف، وعبارة تفيد بأن الطرف المسؤول يتحمل المسؤولية عن الموضوع المنفذ عليه الإجراءات المتفق عليها؛
- (ز) عبارة تفيد بأن الارتباط تم تنفيذه وفقاً لمعييار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (المحدث)؛
- (ح) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني لا يقدم أي إقرار بشأن مناسبة الإجراءات المتفق عليها؛
- (ط) عبارة تفيد بأن ارتباط الإجراءات المتفق عليها ليس ارتباطاً تأكيدياً، وبناءً عليه، فإن المحاسب القانوني لا يبدي أي رأي أو استنتاج تأكيد؛
- (ي) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني ربما كانت ستتمو 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:
- (١) إذا لم يكن المحاسب القانوني مطالباً بالاستقلال ولم يوافق بأية صورة أخرى في شروط الارتباط على الالتزام بمتطلبات تتعلق بالاستقلال، تُضاف عبارة تفيد بأنه لغرض الارتباط لا توجد أي متطلبات للاستقلال كان المحاسب القانوني مطالباً بالالتزام بها؛ أو
- (٢) إذا كان المحاسب القانوني مطالباً بالاستقلال أو وافق في شروط الارتباط على الالتزام بمتطلبات تتعلق بالاستقلال، تُضاف عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني قد التزم بمتطلبات الاستقلال ذات الصلة. ويجب أن تحدد العبارة متطلبات الاستقلال ذات الصلة؛
- (م) عبارة تفيد بأن المكتب الذي يكون المحاسب القانوني عضواً فيه يطبق معيار رقابة الجودة (١)، أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات معيار رقابة الجودة (١).(**)

* يجب الإشارة إلى الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة المعتمد في المملكة العربية السعودية.

** ينص المعيار في نسخته الإنجليزية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لارتباطات المراجعة والتأكيد على ما يلي: "وإذا لم يكن الممارس محاسباً مهنيًا، فيجب أن تحدد العبارة المتطلبات المهنية أو المتطلبات النظامية أو التنظيمية، المطبقة التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات معيار رقابة الجودة (١)". وقد تم إلغاء ما يتعلق بالمتطلبات لغير المحاسبين المهنيين من النص الأصلي الصادر عن المجلس، حيث لا يسمح نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لغير المرخصين بتقديم خدمات المحاسبة والمراجعة بشكل عام.

(ن) وصف للإجراءات المنفذة يذكر بالتفصيل طبيعة كل إجراء ومداه، وعند الاقتضاء، توقيتته وفقاً لما تم الاتفاق عليه في شروط الارتباط؛ (راجع: الفقرات ٥٥١-٥٧١)

(س) المكتشفات من كل إجراء تم تنفيذه، بما في ذلك تفاصيل الاستثناءات التي تم اكتشافها؛ (راجع: الفقرتين ٥٥١، ٥٦١)

(ع) توقيع المحاسب القانوني؛

(ف) تاريخ تقرير الإجراءات المتفق عليها؛

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

٣١. إذا أشار المحاسب القانوني في تقرير الإجراءات المتفق عليها إلى عمل نفذه أحد الخبراء الذين استعان بهم، فإن صيغة ذلك التقرير لا يجوز أن توجي بأن مسؤولية المحاسب القانوني عن تنفيذ الإجراءات والتقرير عن المكتشفات قد تم الحد منها بسبب إشراك ذلك الخبير. (راجع: الفقرة ٥٨١)

٣٢. إذا قدم المحاسب القانوني ملخصاً بالمكتشفات في تقرير الإجراءات المتفق عليها إضافة إلى وصف المكتشفات الذي تتطلبه الفقرة ٣٠(س):

(أ) يجب عرض ملخص المكتشفات بطريقة موضوعية، وبألفاظ واضحة وغير مضللة ولا تخضع لتفسيرات مختلفة؛

(ب) يجب أن يتضمن تقرير الإجراءات المتفق عليها عبارة تشير إلى أن قراءة الملخص لا تغني عن قراءة التقرير الكامل.

٣٣. يجب على المحاسب القانوني أن 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

٣٤. يجب تمييز تقرير الإجراءات المتفق عليها بشكل واضح عن التقارير الخاصة بالارتباطات الأخرى. (راجع: الفقرة ٥٩١)

التوثيق

٣٥. يجب على المحاسب القانوني أن يُضَمِّن في توثيقه لأعمال الارتباط ما يلي: (راجع: الفقرة ٦٠٠)

(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.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة ٢)

١١. الإشارة إلى لفظ "الموضوعات" في هذا المعيار تشمل كل ما تُنفَّذ عليه الإجراءات المتفق عليها، بما في ذلك المعلومات أو الوثائق أو القياسات أو الالتزام بالأنظمة واللوائح، حسبما يكون مناسباً.

٢١. من أمثلة الموضوعات المالية وغير المالية التي يمكن أن يُنفَّذ عليها ارتباط الإجراءات المتفق عليها ما يلي:

• الموضوعات المالية التي تتعلق بما يلي:

○ القوائم المالية للمنشأة أو فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة ضمن القوائم المالية.

○ أهلية الحصول على النفقات المطالب بها من أحد برامج التمويل.

○ الإيرادات المستخدمة لتحديد عوائد حقوق الملكية الفكرية أو الإيجار أو رسوم الامتياز بناءً على نسبة مئوية من الإيرادات.

- نسب كفاية رأس المال التي تُقدّم للسلطات التنظيمية.
 - الموضوعات غير المالية التي تتعلق بما يلي:
 - عدد المسافرين الذي يتم التقرير عنه لسلطة الطيران المدني.
 - ملاحظة تلف بضاعة زائفة أو معيبة الذي يتم التقرير عنه لإحدى السلطات التنظيمية.
 - آليات إنتاج البيانات لسحب القرعات في المسابقات التي يتم التقرير عنها للسلطات التنظيمية.
 - حجم انبعاثات غازات الاحتباس الحراري التي يتم التقرير عنها للسلطات التنظيمية.
- القائمة أعلاه ليست شاملة. وقد تظهر أنواع موضوعات أخرى مع تطور مطالب التقرير الخارجي.

العلاقة بمعيار رقابة الجودة (١) (راجع: الفقرة ٣)

٣أ. يتناول معيار رقابة الجودة (١) 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.
- ٤أ. بموجب معيار رقابة الجودة (١)، 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.^٢

٥أ. قد تضع الدول التي لم تعتمد معيار رقابة الجودة (١) 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 (١). ويتحقق هذا عندما تفرض تلك المتطلبات التزامات على المكتب لتحقيق أهداف متطلبات معيار رقابة الجودة (١)، بما في ذلك الالتزام 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 بعينه والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات؛
- الموارد البشرية؛
- تنفيذ الارتباطات؛
- المتابعة.

٦أ. في سياق نظام رقابة الجودة بالمكتب، تتحمل فرق الارتباطات مسؤولية تطبيق إجراءات رقابة الجودة المنطبقة على الارتباط.

٧أ. ما لم تقتض المعلومات التي يقدمها المكتب أو أطراف أخرى 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.

^٢ معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ١١

- 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.

٨٠. 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 ١١)

٩٠. فيما يخص شروط الارتباط التي تغطي عدة سنوات، قد يود المحاسب القانوني أن يحدّث شروط الارتباط بحيث يتم تنفيذ ارتباطات الإجراءات المتفق عليها وفقاً لهذا المعيار في تاريخ السريان أو بعده.

التعريفات

الطرف القائم بالتكليف والمستخدمون/المستهدفون الآخرون (راجع: الفقرات ١٣(أ)، ١٣(ب)، ١٣(د)، ١٣(ز)، ٢٤(و)، ٢٤(ز)، ٣٠(هـ)، ٣٠(هـ)، ٣٠(هـ))

١٠٠. 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.

١١٠. يمكن أن يكون الطرف القائم بالتكليف، في ظل ظروف مختلفة، هو الطرف المسؤول أو سلطة تنظيمية أو مستخدم مستهدف آخر. والإشارات إلى الطرف القائم بالتكليف في هذا المعيار تشمل كذلك الأطراف المتعددة القائمة بالتكليف، عند الاقتضاء.

المكتشفات (راجع: الفقرة ١٣(و))

١٢٠. 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.

١٣٠. 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 فهم لفظ "المكتشفات" على أنها تشمل النتائج التي ليست حقائق مُجرّدة.

المتطلبات المسلكية ذات الصلة (راجع: الفقرة ١٧)

الموضوعية والاستقلال

١٤٠. 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 مسوّغ له من جانب الآخرين. وبناءً عليه، فإن المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي يخضع لها المحاسب القانوني ستتطلب، في حدها الأدنى، من المحاسب القانوني أن يتحلّى بالموضوعية عند تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها.

* يجب الالتزام بالميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة المعتمد في المملكة العربية السعودية.

١٥٠. 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 واللوائح^٣

١٦٠. 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، في ظل الظروف القائمة، إبلاغ سلطة معنية خارج المنشأة؛^٤

١٧٠. قد يكون من الضروري أو من المناسب في ظل الظروف القائمة الإبلاغ عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية خارج المنشأة لأن:

(أ) الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة تتطلب من المحاسب القانوني أن يقوم بالإبلاغ؛ أو

(ب) المحاسب القانوني قد حدد أن الإبلاغ يعد تصرفاً مناسباً كاستجابة لعدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه وفقاً للمتطلبات المسلكية ذات الصلة؛ أو

(ج) الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات صلة تمنح المحاسب القانوني الحق في القيام بذلك.

١٨٠. 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 يُشكّل عدم التزام فعلي، فهو في النهاية أمر تختص به المحاكم أو الهيئات القضائية الأخرى المعنية.

١٩٠. 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.^٥

٢٠٠. 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).^٦

الحكم المهني (راجع: الفقرة ١٨)

٢١٠. 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.

٢٢٠. عند قبول ارتباط الإجراءات المتفق عليها وتنفيذه والتقرير عنه، يتم ممارسة الحكم المهني، على سبيل المثال، عند:

^٣ قد تشير المتطلبات المسلكية ذات الصلة إلى أن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح يشمل الغش. انظر، على سبيل المثال، الفقرة ٥/٣٦٠ ت من الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة.

^٤ انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي ٣٦/٣٦٠ إلى ٣٦/٣٦٠ ت من الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة.

^٥ انظر، على سبيل المثال، الفقرات ي ١/١١٤ و ١/١١٤ ت وي ٣٧/٣٦٠ من الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة.

^٦ انظر، على سبيل المثال، الفقرة ٣٩/٣٦٠ ت من الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة.

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 توجي 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 مشتبته فيه بالأنظمة أو اللوائح.
 - أمور أخرى تثير شكوكاً حول سلامة المعلومات ذات الصلة بارتباطات 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.
- 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.

رقابة الجودة على مستوى الارتباط (راجع: الفقرتين ١٩، ٢٠)

٢٤أ. تؤكد تصرفات الشرك المسؤؤل عن الارتباط والرسائل المناسبة التي ينقلها لأعضاء فريق الارتباط الآخرين 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.

٢٥أ. يتطلب معيار رقابة الجودة (١) 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 الشريك المسؤول عن الارتباط سبب يدعو إلى الشك في نزاهة الإدارة لدرجة من المرجح أن تؤثر على سلامة تنفيذ الارتباط، فقد لا يكون من المناسب قبول الارتباط.

٢٦أ. يحدد معيار رقابة الجودة (١) مسؤوليات المكتب عن إرساء 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.

٢٧أ. إذا كان المحاسب القانوني غير قادر على الوفاء بالمتطلب الوارد في الفقرة ٢٠، فقد يكون من المناسب أن يتفق مع الطرف القائم بالتكليف على أن يحد من نطاق ارتباط الإجراءات المتفق عليها إلى الإجراءات التي يستطيع المحاسب القانوني أن يتولى المسؤولية عنها كما ينبغي. ويمكن أن يقوم الطرف القائم بالتكليف بالتعاقد مع خبير بشكل منفصل لتنفيذ الإجراءات الأخرى.

قبول الارتباط والاستمرار فيه (راجع: الفقرات ٢١-٢٣)

٢٨أ. عند التوصل إلى فهم للغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها، قد يصبح المحاسب القانوني على دراية بمؤشرات تدل على أن الإجراءات المطلوب منه تنفيذها تُعد غير مناسبة للغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها. فعلى سبيل المثال، قد يصبح المحاسب القانوني على دراية بحقائق أو ظروف تشير إلى ما يلي:

- أن الإجراءات مختارة بطريقة تهدف إلى التأثير بشكل متحيز على القرارات التي يتخذها المستخدمون المستهدفون.
- أن الموضوع المُنفَّذ عليه الإجراءات المتفق عليها لا يمكن الاعتماد عليه.
- أن القيام بارتباط تأكيد أو تقديم خدمة استشارات قد يفي على نحو أفضل باحتياجات الطرف القائم بالتكليف أو المستخدمين المستهدفين الآخرين.

٢٩أ. من بين التصرفات الأخرى التي قد تؤكد للمحاسب القانوني استيفاء الشروط الواردة في الفقرتين ٢١ و٢٢ ما يلي:

- مقارنة الإجراءات التي سيتم تنفيذها بالمتطلبات الكتابية المنصوص عليها، على سبيل المثال، في الأنظمة أو اللوائح أو في الاتفاق 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 المعيّنين للمستخدمين المستهدفين.
- قراءة المراسلات بين الطرف القائم بالتكليف والمستخدمين المستهدفين الآخرين إذا كان الطرف القائم بالتكليف ليس هو المستخدم المستهدف الوحيد.

٣٠أ. في حالة عدم استيفاء الشروط الواردة في الفقرتين ٢١ و٢٢، فمن غير المرجح عندئذ أن يستطيع ارتباط الإجراءات المتفق عليها الوفاء باحتياجات الطرف القائم بالتكليف أو المستخدمين المستهدفين الآخرين. وفي مثل هذه الظروف، يمكن أن يقترح المحاسب القانوني تقديم خدمات أخرى قد تكون مناسبة بشكل أكبر، مثل ارتباط التأكيد.

٣١أ. تنطبق أيضاً جميع الشروط الواردة في الفقرتين ٢١ و٢٢ على الإجراءات التي تم إضافتها أو تعديلها أثناء الارتباط.

وصف الإجراءات المتفق عليها والمكتشفات (راجع: الفقرة ٢٢(ج))

٣٢أ. قد تكون الإجراءات التي سيتم تنفيذها أثناء ارتباط الإجراءات المتفق عليها مفروضة بموجب نظام أو لائحة. وفي بعض الظروف، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح أيضاً الطريقة التي يلزم وصف الإجراءات أو المكتشفات بها في تقرير الإجراءات المتفق عليها. ووفقاً لما هو منصوص عليه في

الفقرة ٢٢(ج)، فمن بين الشروط الخاصة بقبول ارتباط الإجراءات المتفق عليها أن يكون المحاسب القانوني قد حدد أن الإجراءات المتفق عليها والمكتشفات يمكن وصفها بشكل موضوعي، وبألفاظ واضحة وغير مضللة ولا تخضع لتفسيرات مختلفة.

٣٣١. 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.

٣٤١. يمكن أن تشمل الألفاظ التي قد تكون غير واضحة أو مضللة أو التي قد تخضع لتفسيرات مختلفة بناءً على السياق المستخدمة فيه، على سبيل المثال:

- الألفاظ المرتبطة بالتأكيد وفقاً للمعايير المعتمدة مثل "تعرض بشكل عادل" أو "حقيقية وعادلة" أو "المراجعة" أو "الفحص" أو "التأكيد" أو "رأي" أو "استنتاج".
- الألفاظ التي تتضمن التعبير عن رأي أو استنتاج تأكيد، فيما يتعلق بالمكتشفات، مثل "نحن نشهد" أو "نحن تحققنا" أو "نحن نقر بصحة" أو "نحن نضمن".
- العبارات غير الواضحة أو الغامضة مثل "لقد حصلنا على جميع التوضيحات ونفذنا الإجراءات التي رأينا أنها ضرورية".
- الألفاظ التي تخضع لتفسيرات مختلفة مثل "جوهري" أو "مهم".
- الأوصاف غير الدقيقة للإجراءات مثل "يناقش" أو "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 توحي بأن المكتشفات لا تعكس النتائج الواقعية مثل "في اعتقادنا" أو "من وجهة نظرنا" أو "إن موقفنا".

٣٥١. على سبيل المثال، الإجراء "فحص تخصيصات التكاليف لتحديد ما إذا كانت معقولة" من غير المرجح أن يفرض 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.

٣٦١. في الظروف التي يحدد فيها نظام أو لائحة إجراءً أو يصفه باستخدام ألفاظ غير واضحة أو مضللة أو تخضع لتفسيرات مختلفة، فمن الممكن أن يفرض المحاسب القانوني بالشرط الوارد في الفقرة ٢٢(ج) عن طريق مطالبة الطرف القائم بالتكليف، على سبيل المثال، بما يلي:

- تعديل الإجراء أو وصفه بحيث لا يصبح غير واضح أو مضلل أو خاضع لتفسيرات مختلفة.

- تضمين تعريف لأحد الألفاظ في تقرير الإجراءات المتفق عليها إذا كان هذا اللفظ غير واضح أو مضلل أو يخضع لتفسيرات مختلفة ولا يمكن تعديله، على سبيل المثال، بسبب نظام أو لائحة.

(الالتزام بمتطلبات الاستقلال) (راجع: الفقرتين ٢٢(هـ)، ٢٤(هـ))

٣٧١. تنطبق الفقرة ٢٢(هـ) عندما يكون المحاسب القانوني مطالباً بالالتزام بمتطلبات تتعلق بالاستقلال لأسباب كتلك المذكورة في الفقرة ١٥١. وتنطبق الفقرة ٢٢(هـ) أيضاً عندما يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف، في شروط الارتباط، على الالتزام بمتطلبات للاستقلال. فعلى سبيل المثال، ربما يكون المحاسب القانوني قد حدد في البداية أنه غير مطالب بموجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة، أو الأنظمة أو اللوائح، أو لأي أسباب أخرى، أن يلتزم بمتطلبات تتعلق بالاستقلال. ولكن عند النظر في قبول الارتباط 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 ومداهها؛ 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).

٣٨١. 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 ٢٤(هـ)، تفيد بأن المحاسب القانوني مطالب بالالتزام بهذه المتطلبات الخاصة بالاستقلال.

(الاتفاق على شروط الارتباط) (راجع: الفقرتين ٢٤، ٢٥)

٣٩١. 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.

٤٠١. يحتوي الملحق الأول على مثال توضيحي لخطاب ارتباطات إجراءات متفق عليها.

٤١١. قد يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على أن الإجراءات التي سيتم تنفيذها ستضمن حدوداً دنياً كميّة لتحديد الاستثناءات. وفي تلك الحالة، يتم تضمين هذه الحدود الدنيا الكميّة في أوصاف الإجراءات ضمن شروط الارتباط.

٤٢١. في بعض الظروف، قد تنص فقط الأنظمة أو اللوائح على طبيعة الإجراءات التي سيتم تنفيذها. وفي مثل هذه الظروف، ووفقاً للفقرة ٢٤(ط)، يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على توقيت الإجراءات التي سيتم تنفيذها ومداهها بحيث يتوفر لدى الطرف القائم بالتكليف أساس للإقرار بأن الإجراءات التي سيتم تنفيذها تُعد مناسبة للغرض من الارتباط.

٤٣١. في بعض الظروف، يتم الاتفاق على شروط الارتباط وتنفيذ الإجراءات المتفق عليها على نحو متعاقب ومنفصل. وفي ظروف أخرى، يكون الاتفاق على شروط الارتباط وتنفيذ الإجراءات المتفق عليها عملية ذات طابع تكراري، حيث يتم الاتفاق على تغييرات في الإجراءات المتفق عليها مع التقدم في تنفيذ الارتباط استجابة للمعلومات الجديدة التي تظهر. وفي حالة الحاجة إلى تعديل الإجراءات التي سبق الاتفاق عليها، فإن

الفقرة ٢٥ تتطلب أن يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على شروط الارتباط المعدلة. وقد تأخذ هذه الشروط المعدلة، على سبيل المثال، شكل خطاب ارتباط محدث أو ملحق لخطاب الارتباط القائم أو شكل آخر من أشكال الإقرار المكتوب.

الارتباطات المتكررة (راجع: الفقرة ٢٦)

٤٤أ. قد يتخذ المحاسب القانوني قراراً بعدم إرسال خطاب ارتباط جديد، أو أي شكل آخر من أشكال الاتفاق المكتوب، فيما يخص الارتباطات المتكررة. ومع ذلك، فقد تشير العوامل الآتية إلى أنه من المناسب تعديل شروط الارتباط أو تذكير الطرف القائم بالتكليف بشروط الارتباط القائمة:

- أي مؤشر على أن الطرف القائم بالتكليف يسيء فهم الغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها أو طبيعة الإجراءات المتفق عليها أو توقيتها أو مداها.
- أي شروط معدلة أو خاصة للارتباط، بما في ذلك أي تغييرات في الإجراءات التي سبق الاتفاق عليها.
- حدوث تغيير في المتطلبات النظامية أو التنظيمية أو التعاقدية التي تؤثر على الارتباط.
- حدوث تغيير في الإدارة أو المكلفين بالحوكمة لدى الطرف القائم بالتكليف.

تنفيذ الإجراءات المتفق عليها (راجع: الفقرة ٢٨)

٤٥أ. 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 شفويًا.
- إذا لم يكن الطرف القائم بالتكليف هو الطرف المسؤول، فقد يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على إدراج طلبات للحصول على إفادات مكتوبة من الطرف المسؤول ضمن الإجراءات المتفق عليها.

استخدام عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٢٩)

٤٦أ. 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 السمية في عينة من الحبيبات.

٤٧أ. 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 الخاص بالمكتب، ما لم تقتض المعلومات التي يقدمها المكتب أو أطراف أخرى غير ذلك. وسيختلف مدى ذلك الاعتماد تبعاً للظروف، وقد يؤثر على طبيعة إجراءات المحاسب القانوني، وتوقيتها ومداه، 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.

٤٨أ. في حالة قيام أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني بتنفيذ إجراء أو أكثر من الإجراءات المتفق عليها، فإن الاتفاق على طبيعة عمل ذلك الخبير ونطاق عمله وأهدافه، وفقاً لما تتطلبه الفقرة ٢٩(ب)، يتضمن طبيعة الإجراءات التي سينفذها الخبير وتوقيتها ومداه. وإضافة

إلى الأمور التي تتطلبها الفقرة ٢٩ (ب)، فقد يكون من المناسب أن يشمل الاتفاق بين المحاسب القانوني والخبير الذي يستعين به أموراً مثل ما يلي:

(أ) الأدوار والمسؤوليات المنوطة بكل من المحاسب القانوني وذلك الخبير؛

(ب) طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين المحاسب القانوني وذلك الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيتم تقديمه من قبل ذلك الخبير؛

(ج) ضرورة مراعاة الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني لمتطلبات السرية.

٤٩٠. قد تؤثر الأمور الواردة في الفقرة ٤٧١ 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.

٥٠٠. عندما يكون من المقرر استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني، فقد يكون من المناسب تنفيذ بعض الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ٢٩ في مرحلة قبول الارتباط أو الاستمرار فيه.

تقرير الإجراءات المتفق عليها (راجع: الفقرات ٣٠-٣٣)

٥١٠. يحتوي الملحق الثاني على أمثلة توضيحية لتقارير الإجراءات المتفق عليها.

الموضوع المُنفذ عليه الإجراءات المتفق عليها (راجع: الفقرة ٣٠ (ج))

٥٢٠. عند الاقتضاء، وتجنباً لسوء الفهم، قد يود المحاسب القانوني توضيح أن تقرير الإجراءات المتفق عليها لا يمتد إلى معلومات بخلاف الموضوعات المنفذ عليها الإجراءات المتفق عليها. فعلى سبيل المثال، إذا تم تكليف المحاسب القانوني بتنفيذ الإجراءات المتفق عليها على المبالغ المستحقة التحصيل للمنشأة ومخزونها، فقد يود المحاسب القانوني أن يضيف عبارة تفيد بأن تقرير الإجراءات المتفق عليها يتعلق فقط بهذه المبالغ ولا يتعداها إلى القوائم المالية للمنشأة ككل.

الغرض من تقرير الإجراءات المتفق عليها (راجع: الفقرة ٣٠ (د))

٥٣٠. إضافة إلى العبارة التي تتطلبها الفقرة ٣٠ (د)، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقرير الإجراءات المتفق عليها موجه فقط للطرف القائم بالتكليف والمستخدمين المستهدفين. وبناءً على الأنظمة أو اللوائح في الدولة المعنية، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير الإجراءات المتفق عليها أو تقييد استخدامه. وفي بعض الدول، قد يمكن تقييد استخدام تقرير الإجراءات المتفق عليها، لكن دون إمكانية تقييد توزيعه. وفي دول أخرى، قد يمكن تقييد توزيع تقرير الإجراءات المتفق عليها، لكن دون إمكانية تقييد استخدامه.

٥٤٠. تشمل العوامل التي قد يأخذها المحاسب القانوني في الحسبان عند اتخاذ قراره بشأن ما إذا كان سيقوم بتقييد توزيع تقرير الإجراءات المتفق عليها أو تقييد استخدامه (إذا كان مسموحاً بذلك)، على سبيل المثال، ما يلي:

- ما إذا كان هناك ارتفاع في خطر سوء فهم المستخدمين الآخرين، بخلاف المستخدمين المستهدفين، للغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها أو سوء فهمهم للمكتشفات.
- ما إذا كانت الإجراءات المتفق عليها مصممة فقط لاستخدام المستخدمين الداخليين مثل الإدارة والمكلفين بالحوكمة لدى الطرف القائم بالتكليف.
- ما إذا كانت الإجراءات المتفق عليها أو المكتشفات تنطوي على معلومات سرية.

الإجراءات المتفق عليها والمكتشفات (راجع: الفقرتين ٣٠ (ن)، ٣٠ (س))

٥٥٠. 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.

٥٦١. 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.

٥٧١. يمكن أن يشير المحاسب القانوني في شروط الارتباط إلى تاريخ الاتفاق على الإجراءات المتفق عليها.

الإشارة إلى الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٣١)

٥٨١. في بعض الظروف، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح الإشارة، في تقرير الإجراءات المتفق عليها، إلى الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني والذي قام بتنفيذ أي من الإجراءات المتفق عليها. فعلى سبيل المثال، قد تكون مثل هذه الإشارة مطلوبة لأغراض الشفافية في القطاع العام. وقد يرى المحاسب القانوني أيضاً أن ذلك مناسباً في ظروف أخرى، على سبيل المثال، عند الإشارة إلى الخبير الذي استعان به عند وصف الإجراءات المتفق عليها. ومع ذلك، فإن المحاسب القانوني يتحمل وحده المسؤولية عن المكتشفات المدرجة في تقرير الإجراءات المتفق عليها، ولا يحد من هذه المسؤولية استعانة المحاسب القانوني بأي من الخبراء. ولذلك، فإذا أشار تقرير الإجراءات المتفق عليها إلى خبير استعان به المحاسب القانوني، فمن المهم ألا يوحي التقرير بالحد من مسؤولية المحاسب القانوني بسبب الإشارة إلى ذلك الخبير.

تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها جنباً إلى جنب مع ارتباط آخر (راجع: الفقرة ٣٤)

٥٩١. قد يُطلب من المحاسب القانوني تنفيذ ارتباطات أخرى إلى جانب ارتباط الإجراءات المتفق عليها، مثل تقديم توصيات بناءً على ارتباط الإجراءات المتفق عليها. وهذه الطلبات قد تأخذ شكل طلب واحد يتم تقديمه للمحاسب القانوني لتنفيذ الإجراءات المتفق عليها وتقديم التوصيات، وقد يتم النص على شروط الارتباطات المختلفة في خطاب ارتباط وحيد. وتجنباً لسوء الفهم، فإن الفقرة ٣٤ تتطلب تمييز تقرير الإجراءات المتفق عليها بشكل واضح عن التقارير الخاصة بالارتباطات الأخرى. فعلى سبيل المثال:

- قد يتم تقديم التوصيات في وثيقة منفصلة عن تقرير الإجراءات المتفق عليها؛ أو
- قد يتم تضمين التوصيات في وثيقة تحتوي على كل من تقرير الإجراءات المتفق عليها والتوصيات ولكن مع تمييز التوصيات بشكل واضح عن تقرير الإجراءات المتفق عليها، على سبيل المثال، عن طريق إدراج تقرير الإجراءات المتفق عليها والتوصيات في قسمين منفصلين ضمن الوثيقة.

التوثيق (راجع: الفقرة ٣٥)

٦٠١. يمكن أن يتضمن توثيق طبيعة الإجراءات المتفق عليها المنفذة، وتوثيق توقيتها ومداهما، تسجيل ما يلي، على سبيل المثال:

- تحديد خصائص الموضوع أو الموضوعات المنفَّذ عليها الإجراءات المتفق عليها. وسوف يتباين تحديد الخصائص بناءً على طبيعة الإجراءات المتفق عليها والموضوع أو الموضوعات المنفذ عليها الإجراءات المتفق عليها. فعلى سبيل المثال:
 - فيما يخص الإجراءات المنفذة على أوامر الشراء، قد يقوم المحاسب القانوني بتحديد المستندات التي تم اختيارها حسب تواريخها وأرقامها الفريدة.
 - فيما يخص الإجراءات التي تتطلب اختيار جميع البنود التي تزيد عن مبلغ معين من مجتمع عينة محدد، قد يسجل المحاسب القانوني نطاق الإجراءات ويحدد مجتمع العينة (على سبيل المثال، جميع قيود اليومية التي تزيد عن مبلغ معين في دفتر اليومية خلال فترة محددة أو جميع سجلات ساعات العمل التي تحتوي على ساعات مسجلة تزيد عن عدد معين خلال 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 ٤.٠)

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 (٤٤٠٠) (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 (٤٤٠٠) (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 بالمشترى^٧. وبناءً عليه، فإن تقريرنا سيكون موجهاً لكم وقد لا يكون مناسباً لأي غرض آخر.

ولقد اتفقنا على تنفيذ الإجراءات الآتية، وتقديم تقرير لكم عن المكتشفات الناتجة عن عملنا:

- الحصول على قائمة من إدارة [الطرف القائم بالتكليف] بجميع العقود الموقعة بين [١ يناير ٢٠٠١] و [٣١ ديسمبر ٢٠٠١] فيما يخص المنتجات [س] ("القائمة") وتحديد جميع العقود التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال.
- فيما يخص كل عقد من العقود المحددة التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال ضمن القائمة، مقارنة العقد بوثائق المنافسات وتحديد ما إذا كان كل عقد قد خضع لعملية منافسة شارك فيها ٣ مقاولين على الأقل من "قائمة المقاولين المؤهلين" لدى [الطرف القائم بالتكليف].
- فيما يخص كل عقد من العقود المحددة التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال ضمن القائمة، مقارنة المبلغ واجب الدفع في كل عقد تم توقيعه بالمبلغ الذي دفعه في النهاية [الطرف القائم بالتكليف] إلى المقاول وتحديد ما إذا كان المبلغ المدفوع في النهاية هو نفسه المبلغ المتفق عليه في العقد.

ومن المقرر تنفيذ الإجراءات بين [التاريخ] و [التاريخ].

^٧ 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 ٥١٠)

أمثلة توضيحية لتقارير الإجراءات المتفق عليها

المثال التوضيحي (١)

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير الإجراءات المتفق عليها، تم افتراض الظروف الآتية:

- الطرف القائم بالتكليف هو المخاطب بالتقرير وهو المستخدم المستهدف الوحيد. والطرف القائم بالتكليف ليس هو الطرف المسؤول. فعلى سبيل المثال، السلطة التنظيمية هي الطرف القائم بالتكليف والمستخدم المستهدف، والمنشأة التي تشرف عليها السلطة التنظيمية هي الطرف المسؤول.
- لم يتم اكتشاف أي استثناءات.
- لم 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 ١٠٠ 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 لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (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.

سلوكيات وأداب المهنة ورقابة الجودة

لقد التزمنا بالمتطلبات المسلكية الواردة في [يتم بيان المتطلبات المسلكية ذات الصلة]. ولغرض تنفيذ هذا الارتباط، لا توجد متطلبات للاستقلال يتعين علينا الالتزام بها.

ويطبق مكتبنا معيار رقابة الجودة (١) "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
١	الحصول على قائمة من إدارة [الطرف المسؤول] بجميع العقود الموقعة بين [١ يناير ٢٠٠١] و[٣١ ديسمبر ٢٠٠١] فيما يخص المنتجات [س] ("القائمة") وتحديد جميع العقود التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال.
٢	لقد حصلنا من الإدارة على قائمة بجميع العقود الموقعة فيما يخص المنتجات [س] التي تم توقيعها بين [١ يناير ٢٠٠١] و[٣١ ديسمبر ٢٠٠١]. ومن بين إجمالي العقود المدرجة في القائمة والبالغ عددها ١٢٥ عقداً، حددنا ٣٧ عقداً تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال.
٣	مقارنة كل عقد من العقود المحددة، التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال في القائمة، بوثائق المنافسات وتحديد ما إذا كان العقد قد خضع لعملية منافسة شارك فيها ٣ مقاولين على الأقل من "قائمة المقاولين المؤهلين" لدى [الطرف المسؤول].
٣	لقد حصلنا على العقود الموقعة للسبعة وثلاثين عقداً التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال في القائمة، وقمنا بمقارنة المبالغ الواجبة الدفع في العقود بالمبالغ التي دفعها في النهاية [الطرف المسؤول] إلى المقاول. وتبين لنا أن المبالغ المدفوعة في النهاية تقع في حدود ١٠٠ ريال من المبالغ المتفق عليها في جميع العقود السبعة والثلاثين دون ملاحظة أي استثناءات.
٣	فيما يخص كل عقد من العقود المحددة التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال في القائمة، مقارنة المبلغ واجب الدفع في كل عقد تم توقيعه بالمبلغ الذي دفعه في النهاية [الطرف المسؤول] إلى المقاول وتحديد ما إذا كان المبلغ المدفوع في النهاية يقع في حدود ١٠٠ ريال من المبلغ المتفق عليه في العقد.

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٢)

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير الإجراءات المتفق عليها، تم افتراض الظروف الآتية:

- الطرف القائم بالتكليف هو الطرف المسؤول. والمستخدم المستهدف، الذي هو غير الطرف القائم بالتكليف، هو أحد المخاطبين بالتقرير إضافة إلى الطرف القائم بالتكليف. فعلى سبيل المثال، السلطة التنظيمية هي المستخدم المستهدف والمنشأة التي تشرف عليها السلطة التنظيمية هي الطرف القائم بالتكليف والطرف المسؤول.
- تم اكتشاف استثناءات.
- تعاقب 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 المُتفق عليه الإجراءات المتفق عليها.

مسؤوليات المحاسب القانوني

لقد نفذنا ارتباط الإجراءات المتفق عليها وفقاً لمعييار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) (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].^٨

ويطبق مكتبنا معيار رقابة الجودة (١) "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 الميَّنة أدناه، التي تم الاتفاق عليها مع [الطرف القائم بالتكليف] في شروط الارتباط المؤرخة [التاريخ]، على شراء المنتجات [س].

الإجراءات	المكتشفات
١	الحصول على قائمة من إدارة [الطرف القائم بالتكليف] بجميع العقود الموقعة بين [١ يناير ٢٠٠١] و [٣١ ديسمبر ٢٠٠١] فيما يخص المنتجات [س] ("القائمة") وتحديد جميع العقود التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال.
٢	لقد حصلنا من الإدارة على قائمة بجميع العقود فيما يخص المنتجات [س] التي تم توقيعها بين [١ يناير ٢٠٠١] و [٣١ ديسمبر ٢٠٠١]. ومن بين إجمالي العقود المدرجة في القائمة والبالغ عددها ١٢٥ عقداً، حددنا ٣٧ عقداً تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال.
٢	مقارنة كل عقد من العقود المحددة، التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال في القائمة، بوثائق المنافسات وتحديد ما إذا كان العقد قد خضع لعملية منافسة شارك فيها ٣ مقاولين على الأقل من "قائمة المقاولين المؤهلين" لدى [الطرف القائم بالتكليف]. وفيما يخص وثائق المنافسات التي تم تقديمها باللغة [لغة أجنبية]، ترجمة هذه الوثائق بمساعدة مترجم تعاقد معه المحاسب القانوني قبل تنفيذ المقارنة.
	لقد قمنا بإجراء فحص مادي لوثائق المنافسات المتعلقة بالعقود السبعة والثلاثين التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال. ومن بين وثائق المنافسات المتعلقة بالعقود السبعة والثلاثين، تم تقديم ٥ وثائق باللغة [لغة أجنبية]. وقد تعاقدنا مع مترجم لمساعدتنا في ترجمة هذه الوثائق الخمسة. وتبين لنا أن ٣٦ عقداً، من بين ٣٧ عقداً، قد خضعت لعملية منافسة شارك فيها ٣ مقاولين على الأقل من "قائمة المقاولين المؤهلين" لدى [الطرف القائم بالتكليف]. وتبين لنا وجود عقد واحد بقيمة ٦٥٠٠٠ ريال لم يخضع للمنافسة. وقد أفادتنا الإدارة بأن السبب في عدم خضوع هذا العقد للمنافسة هو الحاجة الملحة للوفاء بالموعد النهائي المتعاقد عليه. وإن التعاقد مع المترجم لمساعدتنا في ترجمة وثائق المنافسة لا يحد من مسؤوليتنا عن تنفيذ الإجراءات والتقارير عن المكتشفات.

^٨ على سبيل المثال، إذا كان الميثاق الدولي هو المتطلبات المسلكية ذات الصلة والجزء ٤٤ 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 ٤٤ من الميثاق".

المكتشفات	الإجراءات	
<p>لقد حصلنا على العقود الموقعة للسبعة وثلاثين عقداً التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال في القائمة، وقمنا بمقارنة المبالغ الواجبة الدفع في العقود بالمبالغ التي دفعها في النهاية [الطرف القائم بالتكليف] إلى المورد.</p> <p>وتبيّن لنا أن المبالغ الواجبة الدفع في العقود الموقعة تختلف عن المبالغ التي دفعها في النهاية [الطرف القائم بالتكليف] فيما يخص ٢٦ عقداً من إجمالي العقود السبعة والثلاثين. وفي جميع هذه الحالات، أفادتنا الإدارة بأن الاختلاف في المبالغ كان لاستيعاب الزيادة بنسبة ١% في معدل ضريبة المبيعات في دولة [اسم الدولة] والتي أصبحت سارية اعتباراً من شهر سبتمبر ٢٠١٠.</p>	<p>فيما يخص كل عقد من العقود المحددة التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال في القائمة، مقارنة المبلغ واجب الدفع في كل عقد تم توقيعه بالمبلغ الذي دفعه في النهاية [الطرف القائم بالتكليف] إلى المورد وتحديد ما إذا كان المبلغ المدفوع في النهاية هو نفسه المبلغ المتفق عليه في العقد.</p>	<p>٣</p>

[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, 2021 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in December 2022 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in March 2023, 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, 2021 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في مارس ٢٠٢٣ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢١ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في ديسمبر ٢٠٢٢ 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 ٢٠٢١، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2022 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 © لعام ٢٠٢٢ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2023 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 © لعام ٢٠٢٣ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition] ISBN: [978-1-60815-507-1]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition] ردمك: [978-1-60815-507-1]</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 الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠): ارتباطات التجميع

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة التي سبق إيضاحها في وثيقة الاعتماد.

المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠)

ارتباطات التجميع

(يسري هذا المعيار على ارتباطات التجميع المرتبط علمياً اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة

مقدمة

٤-١	..... نطاق هذا المعيار
١٠-٥	..... ارتباطات التجميع
١٤-١١	..... نطاق اختصاص هذا المعيار
١٥	..... تاريخ السريان
١٦	..... الأهداف
١٧	..... التعريفات
	..... المتطلبات
٢٠-١٨	..... القيام بارتباطات التجميع وفقاً لهذا المعيار
٢١	..... المتطلبات المسلكية
٢٢	..... الحكم المهني
٢٣	..... رقابة الجودة على مستوى الارتباط
٢٦-٢٤	..... قبول الارتباط والاستمرار فيه
٢٧	..... الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة
٣٧-٢٨	..... تنفيذ الارتباط
٣٨	..... التوثيق
٤١-٣٩	..... تقرير المحاسب القانوني
	..... المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
١١أ-١أ	..... نطاق هذا المعيار
١٨أ-١٢أ	..... ارتباطات التجميع
٢٦أ-١٩أ	..... المتطلبات المسلكية
٢٩أ-٢٧أ	..... الحكم المهني
٣٢أ-٣٠أ	..... رقابة الجودة على مستوى الارتباط
٤٥أ-٣٣أ	..... قبول الارتباط والاستمرار فيه
٤٧أ-٤٦أ	..... الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة

تنفيذ الارتباط أ٤٨-٥٨١

التوثيق أ٥٩-٦١١

تقرير المحاسب القانوني أ٦٢-٦٩١

الملحق الأول: خطاب ارتباط توضيحي لارتباط تجميع

الملحق الثاني: مثال توضيحي لتقارير تجميع المحاسب القانوني

ينبغي قراءة المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) "ارتباطات التجميع" جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المحاسب القانوني عندما يتم تكليفه لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية التاريخية دون الوصول إلى أي تأكيد بشأن تلك المعلومات، ولإعداد تقرير عن الارتباط وفقاً لهذا المعيار. (راجع: الفقرتين ١١، ٢١)
٢. 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 ٣١، ٤١)
٣. عندما تطلب الإدارة من المحاسب القانوني مساعدتها في إعداد وعرض المعلومات المالية، فقد يتطلب الأمر إيلاء اهتمام مناسب لما إذا كان ينبغي القيام بالارتباط وفقاً لهذا المعيار. ومن بين العوامل التي قد تشير إلى أنه قد يكون من المناسب تطبيق هذا المعيار، بما في ذلك إعداد التقارير بموجب هذا المعيار، ما إذا كانت:
 - المعلومات المالية مطلوبة بموجب أحكام نظام أو لائحة منطبقة، وما إذا كانت مطلوبة لتقديمها للعموم.
 - الأطراف الخارجية الأخرى بخلاف المستخدمين المستهدفين للمعلومات المالية المجمعة من المرجح أن تُقرن اسم المحاسب القانوني بالمعلومات المالية، وكان هناك خطر باحتمال إساءة فهم مستوى مشاركة المحاسب القانوني في المعلومات، ومثال ذلك:
 - إذا كان الغرض من المعلومات المالية هو استخدامها من قبل أطراف أخرى بخلاف الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، أو قد يتم تقديمها إلى، أو الحصول عليها من، أطراف أخرى بخلاف المستخدمين المستهدفين للمعلومات؛
 - إذا تم ذكر اسم المحاسب القانوني مع المعلومات المالية. (راجع: الفقرة ٥١)

العلاقة بمعييار رقابة الجودة (١)

٤. تُعد نظم رقابة الجودة وسياساتها وإجراءاتها من مسؤوليات المكتب. وينطبق معيار رقابة الجودة (١) على مكاتب المحاسبين المهنيين فيما يتعلق بارتباطات التجميع التي يقوم بها المكتب. وتنبني أحكام هذا المعيار المتعلقة برقابة الجودة على مستوى كل ارتباط من ارتباطات التجميع على افتراض أساس بأن المكتب يخضع لمعييار رقابة الجودة (١) أو لمتطلبات مساوية على الأقل لمتطلبات ذلك المعيار. (راجع: الفقرات ٦١-١١١)

ارتباط التجميع

٥. قد تطلب الإدارة من محاسب مهني في الممارسة العامة أن يساعدها في إعداد وعرض المعلومات المالية للمنشأة. وتنشأ القيمة التي يمثلها تنفيذ ارتباط التجميع وفقاً لهذا المعيار لمستخدمي المعلومات المالية من تطبيق الخبرة المهنية للمحاسب القانوني في مجال المحاسبة والتقرير المالي والالتزام بالمعايير المهنية، بما في ذلك المتطلبات المسلكية ذات الصلة، والإعلان الواضح عن طبيعة ومدى مشاركة المحاسب القانوني في المعلومات المالية المجمعة. (راجع: الفقرات ١٢١-١٥١)
٦. نظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإن ارتباط التجميع لا يتطلب من المحاسب القانوني التحقق من دقة أو اكتمال المعلومات المقدمة من الإدارة لأغراض التجميع، كما لا يتطلب منه جمع الأدلة لإبداء رأي مراجعة أو استنتاج فحص في إعداد المعلومات المالية.
٧. تظل الإدارة هي المسؤولة عن المعلومات المالية وأساس إعدادها وعرضها. وتتضمن تلك المسؤولية تطبيق الإدارة للاجتهادات المطلوبة لإعداد وعرض المعلومات المالية، بما في ذلك اختيار السياسات المحاسبية المناسبة وتطبيقها، وإذا لزم الأمر، إجراء تقديرات محاسبية معقولة. (راجع: الفقرتين ١٢١، ١٣١)

١ المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)، "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"
٢ معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة ٤

٨. لا يفرض هذا المعيار مسؤوليات على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة ولا يلغي الأنظمة واللوائح التي تنظم مسؤولياتهم. والارتباط المنفذ وفقاً لهذا المعيار يتم إجراؤه على افتراض أساس بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد وافقوا على مسؤوليات معينة تُعد ضرورة لتنفيذ ارتباطات التجميع. (راجع: الفقرتين ١٢١، ١٣١)
٩. قد تكون المعلومات المالية موضوع ارتباط التجميع مطلوبة لأغراض متنوعة من بينها:
- (أ) الالتزام بمتطلبات التقرير المالي الدورية الإلزامية المحددة في نظام أو لائحة؛
- (ب) لأغراض لا تتعلق بالتقرير المالي الإلزامي بموجب نظام أو لائحة ذات صلة، بما في ذلك على سبيل المثال:
- للإدارة أو المكلفين بالحوكمة، مع إعداد المعلومات المالية على أساس مناسب لأغراضهم الخاصة (مثل إعداد المعلومات المالية للاستخدام الداخلي).
 - لأغراض التقرير المالي الدوري المعد لأطراف خارجية بموجب عقد أو شكل آخر من أشكال الاتفاق (مثل المعلومات المالية المقدمة لجهة تمويل لدعم توفير منحة أو استمرارها).
 - لأغراض المعاملات، على سبيل المثال لدعم معاملة تنطوي على تغييرات في هيكل ملكية المنشأة أو هيكلها التمويلي (مثل الاندماج أو الاستحواذ).
١٠. 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 ١٦١-١٨١)

نطاق اختصاص هذا المعيار

١١. يحتوي هذا المعيار على أهداف المحاسب القانوني عند اتباع معيار الخدمات ذات العلاقة، وهذه الأهداف توفر السياق الذي وضعت فيه متطلبات المعيار، والمراد منها هو مساعدة المحاسب القانوني على فهم ما يلزم تنفيذه في ارتباطات التجميع.
١٢. يحتوي هذا المعيار على متطلبات مُعبّر عنها بكلمة "يجب"، وتهدف إلى تمكين المحاسب القانوني من الوفاء بالأهداف الموضوعة.
١٣. بالإضافة إلى ذلك، يحتوي هذا المعيار على مقدمة وتعريفات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية، توفر سياقاً ذا صلة بالفهم السليم للمعيار.
١٤. تقدم المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى شرحاً إضافياً للمتطلبات وإرشادات لتنفيذها. وفي حين أن مثل هذه الإرشادات لا تفرض في حد ذاتها متطلباً، إلا أنها تُعد ذات صلة بالتطبيق الصحيح للمتطلبات. وقد توفر أيضاً المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى معلومات عامة تتعلق بالأمر التي تم تناولها في هذا المعيار، وتساعد في تطبيق المتطلبات.

تاريخ السريان

١٥. يسري هذا المعيار على ارتباطات التجميع المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

١٦. تتمثل أهداف المحاسب القانوني عند تنفيذ ارتباط تجميع بموجب هذا المعيار فيما يلي:
- (أ) تطبيق الخبرات المحاسبية وخبرات التقرير المالي لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية وفقاً لإطار تقرير مالي منطبق استناداً إلى المعلومات المقدمة من الإدارة؛
- (ب) إعداد تقرير وفقاً لمتطلبات هذا المعيار.

التعريفات

١٧. يتضمن مسرد المصطلحات^٣ (المسرد) المصطلحات 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 ٣٥١-٣٧١)
- (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"مجمعة" 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، ضرورية لعرض المعلومات المالية بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، أو حتى تعطي المعلومات المالية صورة حقيقية وعادلة.^(**)
- (و) *المحاسب القانوني*: محاسب مهني في الممارسة العامة يؤدي ارتباط التجميع. ويشمل المصطلح الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرين أو المكتب، حسب مقتضى الحال. وفي المواطن التي يهدف فيها هذا المعيار صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، يُستخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من "المحاسب القانوني". ويُقرأ مصطلحا "الشريك المسؤول عن الارتباط" و"المكتب" على أنهما يشيران إلى ما 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 ٢١١)

^٣ 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 ٧٠٠، الفقرة ٢٥).

*** 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

١٨. يجب أن يتوفر لدى المحاسب القانوني فهم لنص هذا المعيار بكامله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح.

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة

١٩. يجب على المحاسب القانوني أن يلتزم بكل متطلب وارد في هذا المعيار إلا في حال وجود متطلب خاص ليست له صلة بارتباط التجميع، على سبيل المثال في حالة عدم احتواء الارتباط على الظروف التي يتناولها المتطلب.
٢٠. لا يجوز للمحاسب القانوني الإفادة بأنه ملتزم بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بجميع متطلبات هذا المعيار ذات الصلة بارتباط التجميع.

المتطلبات المسلكية

٢١. يجب على المحاسب القانوني الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة. (راجع: الفقرات أ١٩-٢٦٤)

الحكم المهني

٢٢. يجب على المحاسب القانوني ممارسة الحكم المهني عند القيام بارتباط التجميع. (راجع: الفقرات أ٢٧-٢٩٤)

رقابة الجودة على مستوى الارتباط

٢٣. يجب على الشرك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عمّا يلي:

(أ) الجودة العامة لكل ارتباط تجميع يتم إسناده لذلك الشرك؛

(ب) تنفيذ الارتباط وفقاً لسياسات وإجراءات رقابة الجودة في المكتب، عن طريق: (راجع: الفقرة أ٣٠)

(١) اتباع الإجراءات المناسبة بشأن قبول العلاقات مع العملاء والارتباطات والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات؛ (راجع: الفقرة أ٣١)

(٢) الاقتناع بأن فريق الارتباط يتمتع مجتمعاً بالكفاءة والقدرات اللازمة لتنفيذ ارتباط التجميع؛

(٣) الانتباه لما يشير إلى مخالفة أعضاء فريق الارتباط للمتطلبات المسلكية ذات الصلة، وتحديد التصرف المناسب إذا نما إلى علم الشرك المسؤول عن الارتباط ما يشير إلى أن أعضاء فريق الارتباط قد خالفوا المتطلبات المسلكية ذات الصلة؛ (راجع: الفقرة أ٣٢)

(٤) توجيه الارتباط وتنفيذه والإشراف عليه وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

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

قبول الارتباط والاستمرار فيه

استمرار العلاقات مع العملاء وقبول الارتباط والاتفاق على شروط الارتباط

٢٤. لا يجوز للمحاسب القانوني قبول الارتباط ما لم يكن قد اتفق على شروط الارتباط مع الإدارة، والطرف القائم بالتكليف إن كان مختلفاً، بما في ذلك الاتفاق على ما يلي:

(أ) الاستخدام والتوزيع المستهدفين للمعلومات المالية وأي قيود على الاستخدام أو التوزيع إن وجدت؛ (راجع: الفقرات أ٢٠، أ٣٣، أ٣٤، أ٣٧، أ٣٨)

(ب) تحديد إطار التقرير المالي المنطبق؛ (راجع: الفقرات أ٢٠، أ٣٥-٣٨)

(ج) هدف ونطاق ارتباط التجميع؛ (راجع: الفقرة أ٢٠)

(د) مسؤوليات المحاسب القانوني، بما في ذلك متطلب الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة؛ (راجع: الفقرة أ٢٠)

(هـ) مسؤوليات الإدارة عن: (راجع: الفقرات أ٣٩-٤١٠)

(١) المعلومات المالية وعن إعدادها وعرضها، وفقاً لإطار تقرير مالي مقبول في ضوء الاستخدام المستهدف للمعلومات المالية والمستخدمين المستهدفين؛

(٢) دقة واكتمال السجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى المقدمة من الإدارة لأغراض ارتباط التجميع؛

(٣) الاجتهادات اللازمة لإعداد وعرض المعلومات المالية، بما في ذلك الاجتهادات التي قد يقدم المحاسب القانوني المساعدة بشأنها أثناء ارتباط التجميع؛ (راجع: الفقرة أ٢٧)

(و) الشكل والمحتوى المتوقعين لتقرير المحاسب القانوني.

٢٥. يجب أن يُسجل المحاسب القانوني شروط الارتباط المتفق عليها في خطاب ارتباط أو شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب قبل تنفيذ الارتباط. (راجع: الفقرات أ٤٢-٤٤١)

الارتباطات المتكررة

٢٦. في ارتباطات التجميع 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 بشروط الارتباط القائمة. (راجع: الفقرة أ٤٥)

الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة

٢٧. يجب على المحاسب القانوني إبلاغ الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، في الوقت المناسب خلال سير ارتباط التجميع، بجميع الأمور المتعلقة بارتباط التجميع التي لها، بحسب الحكم المني للمحاسب القانوني، ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرتين أ٤٦، أ٤٧)

تنفيذ الارتباط

فهم المحاسب القانوني

٢٨. يجب على المحاسب القانوني التوصل إلى فهم للأمر الآتية بشكل يكفي لتمكينه من تنفيذ ارتباط التجميع: (راجع: الفقرات أ٤٨-٥٠)

(أ) أعمال المنشأة وعملياتها، بما في ذلك النظام المحاسبي والسجلات المحاسبية للمنشأة؛

(ب) إطار التقرير المالي المنطبق بما في ذلك تطبيقه في صناعة المنشأة.

تجميع المعلومات المالية

٢٩. يجب على المحاسب القانوني تجميع المعلومات المالية باستخدام السجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى، بما في ذلك الاجتهادات المهمة، التي تقدمها الإدارة.

٣٠. يجب على المحاسب القانوني أن يُناقش مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، تلك الاجتهادات المهمة، التي قدم المحاسب القانوني بشأنها المساعدة أثناء تجميع المعلومات المالية. (راجع: الفقرة أ٥١)

٣١. قبل الانتهاء من ارتباط التجميع، يجب على المحاسب القانوني قراءة المعلومات المالية المجمعة في ضوء فهمه لأعمال المنشأة وعملياتها وفي ضوء إطار التقرير المالي المنطبق. (راجع: الفقرة أ٥٢)

٣٢. إذا علم المحاسب القانوني أثناء ارتباط التجميع بعدم اكتمال أو عدم دقة السجلات أو المستندات أو التوضيحات أو المعلومات الأخرى، بما في ذلك الاجتهادات المهمة، المقدمة من الإدارة لإنجاز الارتباط، أو لم يكن راضياً عنها لأي سبب آخر، فيجب على المحاسب القانوني لفت انتباه الإدارة لذلك وطلب الحصول على المعلومات الإضافية أو المصححة.

٣٣. في حالة عدم قدرة المحاسب القانوني على إنجاز الارتباط بسبب فشل الإدارة في توفير السجلات أو المستندات أو التوضيحات أو المعلومات الأخرى، بما في ذلك الاجتهادات المهمة، بالشكل المطلوب، فيجب على المحاسب القانوني الانسحاب من الارتباط، وإبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة بأسباب الانسحاب. (راجع: الفقرة ٥٨١)
٣٤. إذا علم المحاسب القانوني أثناء الارتباط بأن:
- (أ) المعلومات المالية المجمعة لا تشير إلى إطار التقرير المالي المنطبق أو تصفه بشكلٍ كافٍ؛ أو (راجع: الفقرة ٥٣١)
- (ب) ثمة تعديلات يلزم إدخالها على المعلومات المالية المجمعة حتى لا تكون المعلومات المالية مُحَرَفَة بشكلٍ جوهري؛ أو (راجع: الفقرات ٥٤١-٥٦١)
- (ج) المعلومات المالية المجمعة مضملة لأي سبب آخر، (راجع: الفقرة ٥٧١)
- فيجب على المحاسب القانوني أن يقترح على الإدارة التعديلات المناسبة.
٣٥. إذا رفضت الإدارة، أو لم تسمح للمحاسب القانوني بإدخال التعديلات المقترحة على المعلومات المالية المجمعة، فيجب على المحاسب القانوني الانسحاب من الارتباط وإبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة بأسباب الانسحاب. (راجع: الفقرة ٥٨١)
٣٦. إذا كان الانسحاب من الارتباط غير ممكن، يجب على المحاسب القانوني أن يحدد المسؤوليات المهنية والنظامية المنطبقة في ظل الظروف القائمة.
٣٧. يجب على المحاسب القانوني أن يحصل على إقرار من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بتحملهم للمسؤولية عن النسخة النهائية من المعلومات المالية المجمعة. (راجع: الفقرة ٦٨١)

التوثيق

٣٨. يجب على المحاسب القانوني أن يُضَيِّن في توثيقه لأعمال الارتباط ما يلي: (راجع: الفقرات ٥٩١-٦١١)
- (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 ٦٨١)

تقرير المحاسب القانوني

٣٩. يتمثل أحد الأغراض المهمة من تقرير المحاسب القانوني في الإبلاغ بشكل واضح عن طبيعة ارتباط التجميع ودور المحاسب القانوني ومسؤولياته في ذلك الارتباط. ولا يعد تقرير المحاسب القانوني وسيلة لإبداء رأي أو استنتاج في المعلومات المالية بأي شكل من الأشكال.
٤٠. يجب أن يكون تقرير المحاسب القانوني الصادر لارتباط التجميع في صورة كتابية، ويجب أن يحتوي على العناصر الآتية: (راجع: الفقرات ٦٢١، ٦٣١، ٦٩١)
- (أ) عنوان التقرير؛
- (ب) المخاطب بالتقرير، وفقاً لما تتطلبه شروط الارتباط؛ (راجع: الفقرة ٦٤١)
- (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:
- (١) نظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإن المحاسب القانوني غير مطالب بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات المقدمة من الإدارة لأغراض التجميع؛
- (٢) وبناءً عليه، فإن المحاسب القانوني لا يُبدي أي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كانت المعلومات المالية مُعدة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
- (ي) في حال إعداد المعلومات المالية باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض خاص، يحتوي التقرير على فقرة توضيحية: (راجع: الفقرات ٦٥١-٦٧١)
- (١) تبين الغرض الذي تم من أجله إعداد المعلومات المالية، وإذا لزم الأمر، تحدد المستخدمين المستهدفين، أو تحتوي على إشارة للإيضاح المرفق بالمعلومات المالية الذي يفصح عن هذه المعلومات؛
- (٢) تلفت انتباه قراء التقرير إلى حقيقة أن المعلومات المالية 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.
٤١. يجب على المحاسب القانوني أن يؤرخ التقرير بالتاريخ الذي أنجز فيه ارتباط التجميع وفقاً لهذا المعيار. (راجع: الفقرة ٦٨١)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار

اعتبارات عامة (راجع: الفقرة ١)

١١. في ارتباط التجميع، عندما يكون الطرف القائم بالتكليف شخصاً آخر بخلاف الإدارة أو المكلفين بالحوكمة في المنشأة، يمكن تطبيق هذا المعيار بعد تكيفه حسب الحاجة.
٢١. قد تأخذ مشاركة المحاسب القانوني في الخدمات أو الأنشطة في سياق مساعدة إدارة المنشأة في إعداد وعرض القوائم المالية للمنشأة عدة أشكالٍ مختلفة. وعندما يتم تكليف المحاسب القانوني بتقديم تلك الخدمات أو الأنشطة للمنشأة وفقاً لهذا المعيار، فإن اقتران اسم المحاسب القانوني بالمعلومات المالية يتضح من خلال تقرير المحاسب القانوني المقدم عن الارتباط بالشكل الذي يتطلبه هذا المعيار. ويحتوي تقرير المحاسب القانوني على إقرار صريح من المحاسب القانوني بالالتزام بهذا المعيار.

التطبيق على ارتباطات التجميع الأخرى بخلاف المعلومات المالية التاريخية (راجع: الفقرة ٢)

٣١. 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 تكيفه 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.

٤٨. قد يقوم المحاسب القانوني أيضاً بارتباطات لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات غير المالية، على سبيل المثال، قوائم غازات الاحتباس الحراري أو إقرارات الإحصائيات أو الإقرارات المتعلقة بمعلومات أخرى. وفي مثل هذه الظروف، قد يطبق المحاسب القانوني هذا المعيار، بعد تكييفه حسب الحاجة، وبحسب صلته بتلك الأنواع من الارتباطات.

الاعتبارات ذات الصلة بتطبيق معيار الخدمات ذات العلاقة (راجع: الفقرة ٣)

٥٨. 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 بمعيار رقابة الجودة (١) (راجع: الفقرة ٤)

٦٨. يتناول المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) 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.

٧٨. بموجب معيار رقابة الجودة (١)، 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؛

٨٨. قد تضع الدول التي لم تعتمد معيار رقابة الجودة (١) فيما يتعلق بارتباطات التجميع 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 (١). ويتحقق هذا عندما تفرض تلك المتطلبات التزامات على المكتب لتحقيق أهداف متطلبات معيار رقابة الجودة (١)، 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؛

• المتابعة.

٩٨. في سياق نظام المكتب الخاص برقابة الجودة، تتحمل فرق الارتباطات مسؤولية عن تطبيق إجراءات رقابة الجودة المنطبقة على الارتباط.

١٠٨. ما لم تقتض المعلومات التي يقدمها المكتب أو أطراف أخرى 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 الشريك المسؤول عن الارتباط في الحسبان التدابير التي اتخذها المكتب لتصحيح الوضع والتي يراها الشريك المسؤول عن الارتباط كافية في سياق ارتباط التجميع.

١١١. 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 ٥، ٧، ٨)

١٢١. 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" المُستخدمة في مواضع مُختلفة من هذا المعيار يُقصد منها تنبيه المحاسب القانوني لحقيقة أن البيئات المُختلفة التي تعمل فيها المنشآت قد توجد فيها هياكل وترتيبات مُختلفة للإدارة والحوكمة.

١٣١. 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 المُساءلة 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 ٥)

١٤١. 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.

١٥١. 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 نُظْم 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.

أطر التقرير المالي (راجع: الفقرة ١٠)

١٦أ. 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".

١٧أ. 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.

١٨أ. من أمثلة أطر التقرير المالي ذات الغرض الخاص التي قد تُستخدم، اعتماداً على الغرض الخاص من المعلومات المالية:

- الأساس المحاسبي الضريبي المُستخدم في بعض الدول لإعداد المعلومات المالية للوفاء بمتطلبات الالتزام الضريبي.
- للمنشآت غير المطالبة باستخدام إطار تقرير مالي مفروض:

○ أي أساس محاسبي يتم استخدامه في المعلومات المالية لمنشأة معينة، ويُعد مناسباً للاستخدام المقصود من المعلومات المالية ومناسباً لظروف المنشأة (على سبيل المثال، استخدام الأساس المحاسبي النقدي مع استحقاقات محددة، مثل المبالغ مستحقة التحصيل والمبالغ مستحقة السداد، عند إعداد قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، أو استخدام إطار تقرير مالي مفروض بعد تعديله بما يلائم الغرض الخاص الذي أُعدت من أجله المعلومات المالية).

○ الأساس المحاسبي النقدي لإعداد قائمة المقبوضات والمدفوعات (على سبيل المثال، لغرض تخصيص الزيادة في المتحصلات النقدية عن المدفوعات النقدية لمالكي العقارات المؤجرة؛ أو تسجيل حركة صندوق المصروفات النثرية).

المتطلبات المسلكية (راجع: الفقرة ٢١)

١٩أ. 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 وارتباطات التأكيد الأخرى، ينص الميثاق الدولي على معايير الاستقلال الدولية التي تم تحديدها عن طريق تطبيق إطار المفاهيم على التهديدات التي تمس الاستقلال في تلك الارتباطات.

الاعتبارات المسلكية المتعلقة باقتران اسم المحاسب القانوني بالمعلومات (راجع: الفقرات ٢١، ٢٤ (أ)–(د))

٢٠أ. بموجب الميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة^٥، وعملاً بمبدأ النزاهة، فإن المحاسب المهني مطالب بالألا يقترن اسمه، عن علم منه، بتقارير أو إقرارات أو اتصالات أو غير ذلك من المعلومات إذا اعتقد المحاسب أن تلك المعلومات:

(أ) تحتوي على إفادات خاطئة أو مضللة بشكلٍ جوهري؛ أو

(ب) تحتوي على إفادات أو معلومات معدة بإهمال؛ أو

(ج) تغفل أو تحجب معلومات ضرورية عندما يكون ذلك الإغفال أو الحجب مضللاً.

وعندما يصبح المحاسب المهني على دراية بأنه قد تم إقران اسمه بتلك المعلومات، فإنه يتعين عليه بموجب الميثاق الدولي اتخاذ الخطوات اللازمة للنأي بنفسه عن تلك المعلومات.

الاستقلال (راجع: الفقرتين ١٧ (ز)، ٢١)

٢١أ. 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

٢٢أ. 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.^٦

٢٣أ. قد يكون من الضروري أو من المناسب في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية خارج المنشأة للأسباب الآتية:

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

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

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

٢٤أ. بموجب الفقرة ٢٨ من هذا المعيار، لا يتوقع أن يكون لدى المحاسب القانوني مستوى من الفهم للأنظمة واللوائح يتجاوز ذلك الذي يُعد ضرورياً ليكون قادراً على تنفيذ ارتباط التجميع. ومع ذلك، فقد تتوقع الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة من المحاسب القانوني تطبيق المعرفة والحكم المهني والخبرة المهنية عند الاستجابة لعدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه. أمّا الفصل فيما إذا كان تصرف ما يُشكّل عدم التزام فعلي، فهو في النهاية أمر تختص به المحاكم أو الهيئات القضائية الأخرى المعنية.

٢٥أ. في بعض الظروف، قد يكون محظوراً التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة، نظراً لواجب السرية الذي يتحمله المحاسب القانوني بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة. وفي حالات أخرى، لن يُعد التقرير عن عدم الالتزام، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، لسلطة معنية خارج المنشأة انتهاكاً لواجب السرية بموجب المتطلبات المسلكية ذات الصلة.^٧

^٥ الميثاق الدولي، الفقرة ٢/١١١

^٦ انظر، على سبيل المثال، الفقرتين ٣٦/٣٦٠ و ٣٧/٣٦٠ من الميثاق الدولي.

^٧ انظر، على سبيل المثال، الفقرات ١/١١٤ و ١/١١٤ ت ١٠ و ٣٧/٣٦٠ من الميثاق الدولي.

٢٦١. 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).^٨

الحكم المهني (راجع: الفقرتين ٢٢، ٢٤(هـ)(٣))

٢٧١. 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.

٢٨١. وينطوي الحكم المهني على تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي يوفره هذا المعيار ومعايير المحاسبة ومعايير سلوك وآداب المهنة، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بارتباط التجميع.

٢٩١. 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 ٢٣(ب))

٣٠١. 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.

قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات التجميع والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات (راجع: الفقرة ٢٣(ب)(١))

٣١١. يتطلب معيار رقابة الجودة (١) 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

^٨ انظر، على سبيل المثال، الفقرة ٣٦٠/٣٩ ت ١ من الميثاق الدولي.

العلاقات والارتباطات، المعلومات الخاصة بنزاهة الملاك الرئيسيين والإدارة العليا والمكلفين بالحوكمة. وإذا كان لدى الشرك المسؤول عن الارتباط سبب يدعو إلى الشك في نزاهة الإدارة لدرجة من المرجح أن تؤثر على سلامة تنفيذ الارتباط، فقد لا يكون من المناسب قبول الارتباط.

الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة عند القيام بالارتباط (راجع: الفقرة ٢٣(ب)(٣))

٣٢أ. يحدد معيار رقابة الجودة (١) مسؤوليات المكتب عن وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تقديم تأكيد معقول بأن المكتب والعاملين فيه ملتزمون بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة. ويحدد هذا المعيار مسؤوليات الشرك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بالتزام فريق الارتباط بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة.

قبول الارتباط والاستمرار فيه

تحديد الاستخدام المستهدف للمعلومات المالية (راجع: الفقرة ٢٤(أ))

٣٣أ. 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.

٣٤أ. 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 مهني وذلك للحصول على معلومات حول جوانب معينة من عمليات أو أنشطة المنشأة، على أن تكون تلك المعلومات مُعدة بشكل معين، لدعم القرار بتقديم منحة أو الاستمرار في تقديم منحة قائمة.

تحديد إطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرتين ١٧(أ)، ٢٤(ب))

٣٥أ. 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.

٣٦أ. 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، سواءً في نظام أو لائحة منطبقة، أو في عقد أو أي شكل آخر من أشكال الاتفاق مع طرف ثالث، أو كجزء من ترتيبات الحوكمة أو المساءلة 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 ٢٤(أ)، (ب))

٣٧أ. 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.

٣٨٠. عندما يكون إطار التقرير المالي المنطبق إطار تقرير مالي ذا غرض خاص، فإن المحاسب القانوني مطالب بموجب هذا المعيار بأن يسجل في خطاب الارتباط أي قيود تكون مفروضة سواءً على الاستخدام أو التوزيع المستهدف للمعلومات المالية، وأن ينص في تقرير المحاسب القانوني على أن المعلومات المالية مُعدّة باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض خاص، ونتيجة لذلك فإنها قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى.

مسؤوليات الإدارة (راجع: الفقرة ٢٤هـ))

٣٩٠. بموجب هذا المعيار، يُعد المحاسب القانوني مطالباً بالحصول على موافقة الإدارة أو المكلّفين 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 المكلّفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد لا يكونون ملّمين 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.

٤٠٠. 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.

٤١٠. يحق للمحاسب القانوني الاعتماد على الإدارة في توفير جميع المعلومات ذات الصلة لارتباط التجميع على أساس دقيق وكامل وفي الوقت المناسب. ويختلف شكل المعلومات المقدمة من الإدارة لغرض الارتباط بحسب ظروف الارتباط المختلفة. وبصفة عامة، فإنها ستشمل السجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى ذات الصلة بتجميع المعلومات المالية باستخدام إطار التقرير المالي المنطبق. وقد تتضمن المعلومات المقدمة، على سبيل المثال، معلومات عن افتراضات الإدارة أو نواياها أو خططها التي يستند إليها وضع التقديرات المحاسبية اللازمة لتجميع المعلومات بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.

خطاب الارتباط أو شكل آخر من أشكال الاتفاق المكتوب (راجع: الفقرة ٢٥)

٤٢٠. 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 مراجع أو استنتاج فحص بشأن المعلومات المالية.
- شكل ومحتوى التقرير الذي سيصدر من قبل المحاسب القانوني للارتباط.

شكل ومحتوى خطاب الارتباط

٤٣٠. 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

٤٤١. يحتوي الملحق الأول لهذا المعيار على مثال توضيحي لخطاب ارتباط خاص بارتباط تجميع.

الارتباطات المتكررة (راجع: الفقرة ٢٦)

٤٥١. قد يقرر المحاسب القانوني عدم إرسال خطاب ارتباط جديد، أو أي اتفاق آخر مكتوب في كل فترة. ومع ذلك، فقد تشير العوامل الآتية إلى أنه من المناسب تعديل شروط ارتباط التجميع أو تذكير الإدارة أو الطرف القائم بالتكليف، حسب مقتضى الحال، بشروط الارتباط القائمة:

- أي مؤشر على سوء فهم الإدارة أو الطرف القائم بالتكليف، حسب مقتضى الحال، لهدف ونطاق الارتباط.
- أي شروط معدلة أو خاصة للارتباط.
- تغيير حديث في الإدارة العليا للمنشأة.
- تغيير مهم في ملاك المنشأة.
- تغيير مهم في طبيعة أو حجم أعمال المنشأة.
- تغيير في المتطلبات النظامية أو التنظيمية.
- تغيير في إطار التقرير المالي المنطبق.

الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ٢٧)

٤٦١. 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.

٤٧١. 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 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.

تنفيذ الارتباط

فهم المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٢٨)

٤٨٠. 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.
٤٩٠. 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.
٥٠٠. من أمثلة الأمور التي قد يأخذها المحاسب القانوني في الحسبان عند التوصل إلى فهم لأعمال المنشأة وعملياتها وإطار التقرير المالي المنطبق:
- حجم ومدى تعقيد المنشأة وعملياتها.
 - مدى تعقيد إطار التقرير المالي.
 - التزامات أو متطلبات التقرير المالي للمنشأة، سواءً كانت موجودة بموجب أنظمة ولوائح منطبقة، أو وفقاً لأحكام عقد أو شكل آخر من أشكال الاتفاق مع طرف ثالث، أو في سياق ترتيبات التقرير المالي الاختيارية.
 - مستوى تطور هيكل إدارة المنشأة وحوكمتها فيما يتعلق بإدارة والإشراف على السجلات المحاسبية للمنشأة ونُظُم التقرير المالي فيها التي يعتمد عليها إعداد المعلومات المالية.
 - مستوى التطور والتعقيد في نُظُم المنشأة الخاصة بالمحاسبة المالية والتقرير المالي وأدوات الرقابة المتعلقة بها.
 - طبيعة أصول المنشأة والتزاماتها وإيراداتها ومصروفاتها.

تجميع المعلومات المالية

الاجتهادات المهمة (راجع: الفقرة ٣٠)

٥١٠. في بعض ارتباطات التجميع، قد لا يقدم المحاسب القانوني مساعدة للإدارة في اجتهاداتها المهمة. وفي ارتباطات أخرى، قد يقدم المحاسب القانوني هذه المساعدة، على سبيل المثال، فيما يتعلق بتقدير محاسبي مطلوب أو مساعدة الإدارة في دراستها للسياسات المحاسبية المناسبة. وعند تقديم هذه المساعدة، يلزم إجراء نقاش مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، حتى يكونوا على فهم للاجتهادات المهمة التي انعكس أثرها في المعلومات المالية، ويقبلوا بتحمل مسؤوليتهم عن تلك الاجتهادات.

قراءة المعلومات المالية (راجع: الفقرة ٣١)

٥٢٠. يتمثل الغرض من قراءة المحاسب القانوني للمعلومات المالية في مساعدته في الوفاء بالتزاماته المسلكية ذات الصلة بارتباط التجميع.

اقتراح تعديلات على المعلومات المالية

الإشارة إلى إطار التقرير المالي المنطبق أو وصفه (راجع: الفقرة ٣٤(أ))

٥٣٠. قد تكون هناك ظروف تشهد حالات خروج كبيرة عن إطار التقرير المالي المنطبق الذي يكون إطاراً مفروضاً. وإذا كان وصف إطار التقرير المالي المنطبق الوارد في المعلومات المالية المجمعة يشير إلى الإطار المفروض مع حالات الخروج عنه بشكل كبير، فقد يحتاج المحاسب القانوني إلى النظر فيما إذا كانت الإشارة إلى الإطار المفروض تُعد مضللة في ظل ظروف الارتباط.

التعديل بسبب التحريفات الجوهرية، وحتى لا تكون المعلومات مضللة (راجع: الفقرتين ٣٤(ب)-(ج))

٥٤٠. 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 بكليهما؛
 - 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.
٥٥. 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.
٥٦. يؤثر تصور المحاسب القانوني لاحتياجات المستخدمين إلى المعلومات المالية على نظرة المحاسب القانوني للأهمية النسبية. وفي هذا السياق، يكون من المعقول للمحاسب القانوني افتراض أن المستخدمين:
- يتمتعون بمعرفة معقولة للمحاسبة والأنشطة التجارية والاقتصادية، ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات المالية مع بذل قدر معقول من العناية؛
 - يفهمون أن المعلومات المالية قد تم إعدادها وعرضها تبعاً لمستويات من الأهمية النسبية؛
 - يدركون حالات عدم التأكد الملازمة لقياس المبالغ على أساس استخدام التقديرات والاجتهاد وأخذ الأحداث المستقبلية في الحسبان؛
 - يتخذون قرارات اقتصادية معقولة على أساس المعلومات الواردة في المعلومات المالية.
٥٧. 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 ٣٣، ٣٥)
٥٨. في الظروف التي تتناولها متطلبات هذا المعيار والتي يكون الانسحاب فيها من الارتباط ضرورياً، فإن المسؤولية عن إبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة بأسباب الانسحاب توفر فرصة لتوضيح الالتزامات المسلكية للمحاسب القانوني.
- التوثيق (راجع: الفقرة ٣٨)**
٥٩. يخدم التوثيق المطلوب بموجب هذا المعيار عدداً من الأغراض، من بينها ما يلي:
- توفير سجل يضم الأمور التي لها صلة دائمة بأعمال ارتباطات التجميع المستقبلية.
 - تمكين فريق الارتباط، حسب الاقتضاء، من تحمل المسؤولية عن أعماله، بما في ذلك تمكينه من تسجيل إنجاز الارتباط.
٦٠. 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.
٦١. عند تسجيل كيفية مطابقة المعلومات المالية المجمعة بالسجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى الأساسية التي قدمتها الإدارة لغرض ارتباط التجميع، فإن المحاسب القانوني قد يحتفظ على سبيل المثال بجدول يبين مطابقة أرصدة الحسابات في دفتر الأستاذ العام للمنشأة بالمعلومات المالية المجمعة، بما في ذلك أي تعديل لقيود اليومية أو أي تعديلات أخرى على المعلومات المالية اتفق عليها المحاسب القانوني مع الإدارة أثناء الارتباط.
- تقرير المحاسب القانوني (راجع: الفقرة ٤٠)**
٦٢. يشمل التقرير المكتوب التقارير الصادرة في شكل نسخة ورقية وتلك التي تصدر باستخدام وسيط إلكتروني.

٦٣أ. عندما يعلم المحاسب القانوني أن المعلومات المالية المجمعة وتقرير المحاسب القانوني سيتم تضمينهما في مستند يحتوي على معلومات أخرى، مثل التقرير المالي، فقد يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان تحديد أرقام الصفحات المعروضة فيها المعلومات المالية، إذا سمح شكل العرض بذلك. ويساعد ذلك المستخدمين في تحديد المعلومات المالية التي يتعلق بها تقرير المحاسب القانوني.

المخاطبون بالتقرير (راجع: الفقرة ٤٠ (ب))

٦٤أ. 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 ٤٠ (ي))

٦٥أ. 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 إما توزيع تقرير المحاسب القانوني أو استخدامه، أو كليهما، على المستخدمين المستهدفين فقط.

٦٦أ. 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 يضمنها 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

٦٧أ. 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 وتاريخ تقرير المحاسب القانوني (راجع: الفقرات ٣٧، ٣٨، ٤١)

٦٨أ. تُعد الآلية المتبعة داخل المنشأة لاعتماد المعلومات المالية من جانب الإدارة، أو من جانب المكلفين بالحوكمة حسب مقتضى الحال، أحد الاعتبارات ذات الصلة للمحاسب القانوني عند إنجاز ارتباط التجميع. واعتماداً على طبيعة وغرض المعلومات المالية، فقد تكون هناك آلية اعتماد محددة يجب على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة اتباعها، أو آلية منصوص عليها في نظام أو لائحة منطبقة، لأجل إعداد المعلومات المالية أو القوائم المالية للمنشأة ووضعها في صورتها النهائية.

أمثلة توضيحية للتقارير (راجع: الفقرة ٤٠)

٦٩أ. يحتوي الملحق الثاني من هذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير تجميع المحاسبين القانونيين تتضمن عناصر التقرير المطلوبة.

الملحق الأول

(راجع: الفقرة ٤٤٤)

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 ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وقائمة الدخل للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، دون إيضاحات. وقد حددت الإدارة أن القوائم المالية مُعدّة على أساس الاستحقاق كما هو موضح.

إلى إدارة الشركة (أ):

[هدف ونطاق ارتباط التجميع]

لقد طلبتم منا تقديم الخدمات الآتية:

على أساس المعلومات التي ستقومون بتقديمها، سنساعدكم في إعداد وعرض القوائم المالية الآتية للشركة (أ): قائمة المركز المالي للشركة (أ) في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وقائمة الدخل للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، على أساس التكلفة التاريخية، بما يعكس جميع المعاملات النقدية مع إضافة المبالغ المستحقة للدائنين التجاريين والمستحقة من المدينين التجاريين بعد طرح مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها، والمحاسبة عن المخزون على أساس متوسط التكلفة، وضرائب الدخل الحالية المستحقة كما في تاريخ التقرير، ورسملة الأصول المهمة طويلة الأجل بالتكلفة التاريخية المستنفدة على مدى العمر الإنتاجي المقدر على أساس القسط الثابت. ولن تتضمن هذه القوائم المالية الإيضاحات التفسيرية، ما عدا إيضاح يوضح الأساس المحاسبي على النحو المبين في خطاب الارتباط المائل.

والغرض الذي من أجله سيتم استخدام القوائم المالية هو توفير المعلومات المالية للعام بأكمله لتوضيح المركز المالي للمنشأة في تاريخ التقرير المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ والأداء المالي للسنة المنتهية في ذلك التاريخ. وسيكون استخدام القوائم المالية 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 قمت 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 بتحديدده، حسبما هو موضح أعلاه.

^٩ في هذا الخطاب التوضيحي سيتم استخدام الإشارة إلى الضمائر "أنتم" و"نحن" و"لنا" وألفاظ "الإدارة" و"المكلفين بالحوكمة" و"المحاسب القانوني" أو سيتم تعديلها حسب مقتضى الحال تبعاً للظروف.

وسننفذ ارتباط التجميع وفقاً لمعييار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) "ارتباطات التجميع"، المعتمد في المملكة العربية السعودية. ويتطلب هذا المعيار منا، عند القيام بهذا الارتباط الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة. ولذلك الغرض، فنحن مطالبون بالالتزام بالميثاق الدولي لسلوك 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 تفرون 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 لمعييار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠):

(أ) المسؤولية عن القوائم المالية وعن إعدادها وعرضها، وفقاً لإطار تقرير مالي مقبول في ضوء الاستخدام المستهدف للقوائم المالية والمستخدمين المستهدفين.

(ب) المسؤولية عن دقة واكتمال السجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى التي قمتم بتقديمها لنا لغرض تجميع القوائم المالية.

(ج) المسؤولية عن الاجتهادات اللازمة لإعداد وعرض القوائم المالية، بما في ذلك الاجتهادات التي قد نقدم المساعدة بشأنها أثناء ارتباط التجميع.

تقرير التجميع

كجزء من ارتباطنا، سنصدر تقريرنا ونرفقه بالقوائم المالية التي قمنا بتجميعها، ومن المقرر أن يوضح التقرير هذه القوائم المالية والعمل الذي نفذناه على ارتباط التجميع [انظر المرفق]. وسيذكر التقرير أيضاً أن استخدام القوائم المالية يقتصر على الغرض 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 وموافقكم 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 ٦٩أ)

مثال توضيحي لتقارير تجميع المحاسب القانوني

ارتباط تجميع لقوائم مالية ذات غرض عام

- المثال التوضيحي (١): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض عام.

ارتباطات تجميع لقوائم مالية مُعدّة لغرض خاص

- المثال التوضيحي (٢): 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 (٣): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام أساس محاسبي محدد في عقد.

- المثال التوضيحي (٤): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام أساس محاسبي مختار من قبل إدارة المنشأة لإعداد معلومات مالية مطلوبة لأغراض خاصة بالإدارة.

- المثال التوضيحي (٥): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع معلومات مالية عبارة عن عنصر أو حساب أو بند، ألا وهو [يتم إدراج إشارة مناسبة للمعلومات المطلوبة لغرض الالتزام التنظيمي].

المثال التوضيحي (١): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض عام.

- قوائم مالية ذات غرض عام مطلوبة بموجب نظام منطبق ينص على أن القوائم المالية للمنشأة يلزم إعدادها بتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم.

تقرير تجميع المحاسب القانوني

[إلى إدارة الشركة (أ)]

لقد قمنا بتجميع القوائم المالية المرفقة للشركة (أ) استناداً إلى المعلومات التي قمتم بتقديمها لنا. وتشمل هذه القوائم المالية قائمة المركز المالي للشركة (أ) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى.

وقد نفذنا ارتباط التجميع وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) "ارتباطات التجميع"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.

وقمنا بتطبيق ما لدينا من خبرة في مجال المحاسبة والتقرير المالي لمساعدتكم في إعداد وعرض هذه القوائم المالية وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة المعتمد في المملكة العربية السعودية والمعايير والإصدارات الأخرى التي 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 عما 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 (٢): 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 ٣١ ديسمبر ٢٠١١، 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 (٤٤١٠) "ارتباطات التجميع"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.

وقمنا بتطبيق ما لدينا من خبرة في مجال المحاسبة والتقرير المالي لمساعدتكم في إعداد وعرض هذه القوائم المالية بناءً على الأساس المحاسبي المبين في الإيضاح (س) المرفق بالقوائم المالية. ولقد التزمنا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك ميادئ 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 (٣): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام أساس محاسبي محدد في عقد.

- القوائم المالية مُعدّة للالتزام بأحكام أحد العقود، بتطبيق الأساس المحاسبي المحدد في العقد.
- المحاسب القانوني مُكَلَّف من قبل طرف آخر بخلاف الإدارة أو المكلّفين بالحوكمة.
- القوائم المالية مُعدة فقط لاستخدام الأطراف المحددة في العقد.
- توزيع واستخدام تقرير المحاسب القانوني مقتصر على مستخدمي القوائم المالية المستهدفين المحددين في العقد.

تقرير تجميع المحاسب القانوني

[إلى الطرف القائم بالتكليف^{١٠}]

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 لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) "ارتباطات التجميع"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.

وقمنا بتطبيق ما لدينا من خبرة في مجال المحاسبة والتقرير المالي لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض هذه القوائم المالية بناءً على الأساس المحاسبي 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]

^{١٠} أو الطرف المناسب المخاطب بالتقرير المحدد في العقد ذي الصلة.

المثال التوضيحي (٤): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع قوائم مالية باستخدام أساس محاسبي مختار من قبل إدارة المنشأة لإعداد معلومات مالية مطلوبة لأغراض خاصة بالإدارة.

- القوائم المالية مُعدّة باستخدام إطار تقرير مالي ذي غرض خاص، وهي مخصصة فقط لاستخدام إدارة الشركة لأغراض خاصة بالإدارة.
- القوائم المالية تتضمن بعض الاستحقاقات، وتشمل فقط قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، وإيضاحاً واحداً يشير إلى الأساس المحاسبي المستخدم في إعداد القوائم المالية.
- القوائم المالية مخصصة فقط لاستخدام الإدارة.
- استخدام وتوزيع تقرير المحاسب القانوني مقتصر على الإدارة.

تقرير تجميع المحاسب القانوني

[إلى إدارة الشركة (أ)]

لقد قمنا بتجميع القوائم المالية المرفقة للشركة (أ) استناداً إلى المعلومات التي قمتم بتقديمها لنا. وتشتمل هذه القوائم المالية على قائمة المركز المالي للشركة (أ) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وقائمة الدخل للسنة المنتهية في ذلك التاريخ.

وقد نفذنا ارتباط التجميع وفقاً لمعييار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) "ارتباطات التجميع"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.

وقمنا بتطبيق ما لدينا من خبرة في مجال المحاسبة والتقرير المالي لمساعدتكم في إعداد وعرض هذه القوائم المالية بناءً على الأساس المحاسبي 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 (٥): تقرير المحاسب القانوني لارتباط تجميع معلومات مالية عبارة عن عنصر أو حساب أو بند، ألا وهو [يتم إدراج إشارة مناسبة للمعلومات المطلوبة لغرض الالتزام التنظيمي].

- المعلومات المالية مُعدة لغرض خاص، ألا وهو الالتزام بمتطلبات التقرير المالي المفروضة من سلطة تنظيمية، وفقاً للأحكام المحددة من السلطة التنظيمية والتي تفرض شكل ومحتوى المعلومات المالية.
- إطار التقرير المالي المنطبق هو إطار التزام.
- الغرض من المعلومات المالية هو تلبية احتياجات مستخدمين معينين، ويقتصر استخدام المعلومات المالية على هؤلاء المستخدمين.
- توزيع تقرير المحاسب القانوني مقتصر على المستخدمين المستهدفين.

تقرير تجميع المحاسب القانوني

[إلى إدارة الشركة (أ) ١١]

لقد قمنا بتجميع جدول [يتم تحديد المعلومات المالية المجمعة] المرفق للشركة (أ) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ ("الجدول") استناداً إلى المعلومات التي قدمتموها لنا.

وقد نفذنا ارتباط التجميع وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠) "ارتباطات التجميع"، المعتمد في المملكة العربية السعودية.

وقمنا بتطبيق ما لدينا من خبرة في مجال المحاسبة والتقرير المالي لمساعدتكم في إعداد وعرض الجدول على النحو الذي تفرضه [يتم إدراج اسم اللائحة ذات الصلة أو إشارة إليها]. ولقد التزمنا بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

ويُعد هذا الجدول ودقة واكتمال المعلومات المستخدمة في تجميعه من مسؤولياتكم.

ونظراً لأن ارتباط التجميع ليس ارتباط تأكيد، فإننا غير مطالبين بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات التي قدمتموها لنا لتجميع هذا الجدول. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كان الجدول 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]

١١ 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, 2021 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in December 2022 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in March 2023, 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, 2021 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” The approved text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في مارس ٢٠٢٣ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢١ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في ديسمبر ٢٠٢٢ 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 ٢٠٢١، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2022 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 © لعام ٢٠٢٢ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2023 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 © لعام ٢٠٢٣ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition] ISBN: [978-1-60815-507-1]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2021 Edition] ISBN: [978-1-60815-507-1]</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: 978-1-60815-519-4